



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Tributação Ambiental no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Carolinne Vahia Concy

Rio de Janeiro  
2013

CAROLINNE VAHIA CONCY

**Tributação Ambiental no Ordenamento Jurídico Brasileiro**

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Professores Orientadores:  
Mônica Areal  
Néli Luiza C. Fetzner  
Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro  
2013

## TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Carolinne Vahia Concy

Graduada pela Universidade Federal Fluminense. Advogada.

**Resumo:** A Constituição de 1988 consagrou o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado em seu artigo 225, *caput*. Trata-se de direito fundamental de terceira dimensão, que deve ser defendido e preservado em prol das presentes e futuras gerações. No entanto, num cenário de desenvolvimento econômico acelerado e consequente degradação do meio ambiente, cabe ao Estado a implementação de uma política tributária ambiental, a fim de assegurar a efetividade desse direito de caráter transindividual. Dessa forma, o presente estudo almeja abordar os instrumentos por meio dos quais o Direito Tributário pode tutelar o meio ambiente, dando enfoque à extrafiscalidade e ao viés ecológico dado a determinados tributos. Será defendida, ainda, a desnecessidade de criação de novos impostos, diante da estrutura tributária já formada no ordenamento jurídico brasileiro. Demonstrar-se-á, assim, que a implementação de uma tributação ambientalmente orientada é capaz de colaborar para o desenvolvimento econômico sustentável.

**Palavras-chave:** Direito Tributário Ambiental. Tributação ambientalmente orientada. Extrafiscalidade. Desenvolvimento sustentável.

**Sumário:** Introdução. 1. A Constituição de 1988 e o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. 2. Tributação como instrumento de tutela ambiental. 3. Tributação ambiental à luz do ordenamento jurídico brasileiro. 4. Perspectivas e desafios do Direito Tributário Ambiental. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

Contemporaneamente, num cenário de desenvolvimento econômico acelerado e consequente degradação do meio ambiente, não se mostram mais suficientes apenas sanções administrativas, civis ou penais, pelo uso inadequado dos recursos naturais. Assim, sobretudo após o advento da Constituição de 1988, que consagrou o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado no artigo 225, observa-se uma busca incessante de parte da sociedade por novos mecanismos que possibilitem assegurar este

direito fundamental. Nesse diapasão, surge a ideia de se realizar uma intersecção entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário, a fim de implementar uma tributação ambientalmente orientada no país, a qual estimule práticas verdes em todo o território nacional.

Em tempos de reflexão acerca da degradação ambiental, a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, ocorrida em junho de 2012 e também conhecida como Rio+20, despertou ainda mais uma consciência ecológica na coletividade. Discutiu-se a renovação do compromisso político com o desenvolvimento sustentável e, no epicentro dos debates, especulou-se sobre formas mais eficazes de tutela do meio ambiente, tais como o estabelecimento de uma política fiscal ambiental no Brasil.

Nesse contexto, os tributos podem ser utilizados como mecanismo de proteção ambiental no ordenamento jurídico pátrio, principalmente por meio da indução de condutas “verdes”, aplicando-se a extrafiscalidade. Entretanto, deve-se verificar a legalidade da criação de um tributo ambiental, já que, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional, o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito.

Diante do acima exposto, tem como propósito o presente trabalho comprovar que o Direito Tributário é dotado de mecanismos que permitem a tutela do Direito Ambiental, demonstrando que a legislação tributária nacional da atualidade, embora esparsa, já é, de certa forma, apta a estimular a sustentabilidade. Pretende-se, por meio de exemplos concretos e de aspectos gerais do direito tributário ambiental, explicitar as maneiras por meio das quais o fenômeno da extrafiscalidade pode incentivar comportamentos ajustados com a proteção ambiental, bem como atestar a compatibilidade entre o desenvolvimento econômico do país e o estabelecimento de uma política fiscal ambiental.

Dessa maneira, o presente trabalho envolverá direito e ecologia. No âmbito jurídico, apesar de já ser consenso na doutrina o fato de o Direito ser uno, adentramos, mais especificamente, nas esferas do Direito Tributário, Ambiental e Constitucional, visto que esses ramos encontram-se nitidamente entrelaçados no que tange ao tema sobre o qual se propõe a desenvolver.

## **1. A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O DIREITO AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO**

De início, há de se considerar que a Constituição da República de 1988 foi a primeira Constituição do Brasil em que se menciona a expressão “meio ambiente”, trazendo todo um capítulo reservado à sua proteção. Nos termos do artigo 225 da Lei Maior, todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, o qual se consubstancia em bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida.

Conforme lições de Paulo Affonso Leme Machado, “ter direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado equivale a afirmar que há um direito a que não se desequilibre significativamente o meio ambiente.”<sup>1</sup> Por via de consequência, impõe-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Impende ressaltar que o art. 2º, I da Lei n. 6.938/81 já considerava o meio ambiente como “um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo.”

A intenção do constituinte foi dar uma resposta ampla à grave e complexa questão ambiental, como requisito indispensável para garantir a todos uma qualidade de

---

<sup>1</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 66.

vida digna, ou seja, trata-se de uma consequência lógica da própria concepção de Estado de Direito consagrada na Constituição.

Assim, a Constituição pulverizou a proteção ecológica por todo o seu texto, de maneira a tornar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado um verdadeiro fundamento do Estado Democrático de Direito, na medida em que se tornou um meio indireto de concretizar não só a dignidade da pessoa humana, mas também a ordem econômica e social brasileira.

A essência da ordem econômica está em assegurar a todos uma existência digna. Só se compreende a livre iniciativa, no contexto da Constituição Federal, atendendo àquele fim. Por isso, a Lei Maior impõe, dentre outras determinações, que o desenvolvimento econômico nacional seja dirigido por diretrizes ambientalmente protetivas, como no inciso VI do art. 170 da CRFB/88, onde se reconheceu a defesa do meio ambiente como princípio norteador da ordem econômica.

Nesse diapasão, o direito fundamental à proteção do meio ambiente mostra a superação dos ideais individualistas, que é característica da sociedade contemporânea, sendo reconhecido como uma evolução dos direitos humanos<sup>2</sup>. Começam a surgir os “Estados ambientais”, originados de um Estado social, com vistas ao desenvolvimento sustentável.

Vale dizer que o princípio do desenvolvimento sustentável determina uma nova forma de progresso material que não descuide das condições de sua permanência no tempo, atento à capacidade de as futuras gerações satisfazerem as suas próprias necessidades, o que só se pode realizar com o manejo adequado dos recursos ambientais. Tal princípio prevê que haja o desenvolvimento econômico, porém de forma sustentável, isto é, a atividade econômica deve colaborar com a erradicação da

---

<sup>2</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.72.

pobreza, propiciar um nível de vida que satisfaça as necessidades essenciais da população, mas que, ao mesmo tempo, também assegure às futuras gerações essas mesmas condições naturais ou mesmo melhores condições. Não obstante a Constituição de 1988 não se refira a “desenvolvimento sustentável” expressamente, trata-se de um princípio implícito, vez que é essência do princípio da sustentabilidade.

É evidente que a tutela do meio ambiente é um tema a ser enfrentado contemporaneamente a partir da perspectiva do importante valor da humanidade, razão pela qual o Estado tem um dever jurídico de agir de maneira a propiciar condições para que todos os indivíduos usufruam deste direito, adotando, conseqüentemente, políticas que garantam a sua concretização.

Na condição de direito fundamental, a proteção do meio ambiente encontra-se fincada no princípio da solidariedade entre os cidadãos. De acordo com a doutrina majoritária, o direito ambiental e a proteção ao meio ambiente consistem em direito transindividual de terceira geração, visando a resguardar o interesse da coletividade nas mais diversas relações. Como nos ensina Leme Machado:

(...) o direito ao meio ambiente entra na categoria de interesse difuso, não se esgotando numa só pessoa, mas se espraiando para uma coletividade indeterminada.<sup>3</sup>

A geração presente tem o dever fundamental de garantir uma qualidade de vida às futuras gerações pelo menos igual àquela que ela desfruta atualmente. Ademais, a garantia do desenvolvimento sustentável não pode ser deixada exclusivamente por conta do livre funcionamento dos mercados. Cabe ao Estado o dever precípua de atuar como administrador responsável dos interesses das futuras gerações, pela implementação de políticas públicas que promovam práticas sustentáveis.

---

<sup>3</sup> MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p.151.

Os mecanismos de proteção ambiental constitucionalmente elencados dizem respeito, necessariamente, ao desenvolvimento econômico sustentável, uma vez que é esta a ideia que se extrai ao se realizar uma interpretação sistemática dos artigos 225 e 170, VI, da Constituição, mesmo porque não há como preservar o meio ambiente para as presentes e as futuras gerações sem se repensar a forma como a atual sociedade se utiliza dos recursos naturais.

Há princípios constitucionais ambientais que refletem essa íntima ligação com a economia e acabam por repercutir, também, na esfera tributária, tais como o princípio do poluidor-pagador, o princípio da solidariedade e o tão célebre princípio do desenvolvimento sustentável.

Nesse panorama, serão demonstradas, em seguida, as formas por meio das quais pode o Direito Tributário tutelar o direito constitucional ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

## **2. TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL**

Para tornar mais clara a relação entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário, é oportuna a explanação breve de aspectos do Direito Econômico, diretamente relacionados ao tema em análise.

Pode-se afirmar que o desenvolvimento econômico pode ser operacionalizado por, basicamente, três mecanismos, quais sejam, autorregulação, instrumentos diretos de comando e controle, e instrumentos econômicos.

A autorregulação está relacionada não a penalizações ou a constrangimentos, mas à conscientização da sociedade que, voluntariamente, passa a ter uma postura



ecologicamente correta. Por óbvio, num contexto de capitalismo exacerbado em que vivemos, tal instrumento não obtém o êxito desejado.

Já os instrumentos de comando e controle, ou regulação direta, consubstanciam-se no estabelecimento, pelo Estado, de normas, padrões e procedimentos para fins de utilização dos recursos naturais pelos agentes econômicos. Além disso, em caso de descumprimento das regras estipuladas, são cominadas sanções, de maneira a dar a elas maior eficácia. A crítica que se faz é no sentido de que se cria uma dependência de uma efetiva e permanente fiscalização por órgãos reguladores, o que nem sempre é factível.

Há, ainda, os instrumentos econômicos, que influenciam as decisões dos agentes econômicos, tendo em vista que repercutem diretamente nos preços dos produtos. Tal mecanismo relaciona-se com a internalização das externalidades nos custos de produção e, dentre suas possibilidades de aplicação prática, encontra-se a tributação.

A propósito, doutrina de Bessa Antunes:

Para o direito ambiental, a indução é o instrumento mais importante, haja vista que somente através dele é que se podem tomar medidas com vistas a impedir que danos ambientais significativos se concretizem. A indução se faz, essencialmente, com a adoção dos chamados mecanismos de incentivo econômico.<sup>4</sup>

No Direito Ambiental, a partir da concepção de desenvolvimento sustentável, exsurge a importância de um Estado interventor, que, por meio de instrumentos econômicos, é capaz de concretizar políticas públicas na tutela do meio ambiente.

Nesse sentido, leciona José Marcos Domingues:

Os chamados instrumentos econômicos para a proteção ambiental se apresentam como um caminho interdisciplinar que propõe alternativas, ora de

---

<sup>4</sup> ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.14.

mercado, ora de intervenção estatal, mas sempre a demandar do direito o respectivo norte orientador. (...) Assim, tanto o direito financeiro, na perspectiva ampla do trato *jus* estruturante das Finanças Públicas, abrangentes das receitas patrimoniais provenientes da exploração ou uso de bens naturais, como o direito tributário, no enquadramento da captação coativa de recursos com vistas à maximização do equilíbrio orçamentário, fiscal e ambiental, são ramos jurídicos que se apresentam como poderosas ferramentas de transformação da realidade maléfica ao meio ambiente.<sup>5</sup>

Desse modo, diante de um resultado negativo proveniente de medidas de sanção e repressão aplicadas tradicionalmente pelo Poder Público, bem como da autorregulação, surge a ideia de entrelaçar o Direito Tributário e o Direito Ambiental, tornando desvantajoso o comportamento ambiental danoso, proporcionando verdadeiro incentivo a práticas ambientais adequadas.

Há de se observar que muito se afirma que o tema encontra-se intrinsecamente relacionado ao princípio do poluidor-pagador, consubstanciado no artigo 4º, inciso VII da Lei n. 6.938/81, que trata da Política Nacional do Meio Ambiente, *in verbis*:

Art 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

(...)

VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

De acordo com este princípio, imputam-se ao poluidor os custos decorrentes da atividade poluente, por meio da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados. Contudo, não se deve deduzir que o princípio do poluidor-pagador libera a poluição ou autoriza a “aquisição” do “direito de poluir”, haja vista que isso geraria distorções de ordem social. Sobre o princípio em questão, ensina Edis Milaré:

(...) se inspira na teoria econômica de que os custos sociais externos que acompanham o processo produtivo (v.g., o custo resultante dos danos ambientais) precisam ser internalizados, vale dizer, que os agentes econômicos devem levá-los em conta ao elaborar os custos de produção e, conseqüentemente, assumi-los. (...) Em termos econômicos, é a

---

<sup>5</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário e meio ambiente*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.8-9.

internalização dos custos externos. (...) O princípio não objetiva, por certo, tolerar a poluição mediante um preço, nem se limita apenas a compensar os danos causados, mas sim, precisamente, evitar o dano ao ambiente. (...) Trata-se do princípio poluidor-pagador (poluiu, paga os danos), e não pagador-poluidor (pagou, então pode poluir).<sup>6</sup>

Não obstante parecer, à primeira vista, que a tributação e o princípio do poluidor-pagador estão intimamente relacionados, deve-se ter cautela com tal afirmação. Explique-se.

Para começar, tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Isso porque o tributo não se confunde com a multa, uma vez que não possui finalidade sancionatória e visa a arrecadar e a intervir em situações sociais e econômicas. Consequentemente, não seria possível, *exempli gratia*, instituir um tributo cujo fato gerador fosse a poluição, sob pena de empregar aquele como penalidade.

Em seguida, não se demonstra legítima a aplicação de tributo a poluidores com a finalidade de apená-los. Para tanto, já existem punições específicas em âmbito penal e administrativo, tal como aquelas previstas na Lei n. 9.605/98.

Outrossim, impor uma carga tributária maior ao poluidor, através do emprego do princípio do poluidor-pagador, permite que os custos sejam repassados ao produto final, de maneira a atingir indiretamente os consumidores, não responsáveis pela poluição. Dessa forma, o agente poluidor repassará o ônus econômico para um terceiro, não sentindo, em princípio, os efeitos de tal encargo.

Assim sendo, o princípio do poluidor-pagador deve ser empregado com muitas ressalvas no âmbito do Direito Tributário, diante do risco de o tributo configurar sanção de ato ilícito, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

---

<sup>6</sup> MILARÉ, Edis. *Direito do ambiente*. 8.ed.rev.atual.e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 268.

Por outro lado, em posição de destaque na temática abordada no presente artigo, encontra-se, indubitavelmente, a extrafiscalidade. Depreende-se a finalidade extrafiscal do tributo quando se objetiva, basicamente, intervir numa situação social ou econômica<sup>7</sup>.

Conforme ensinamentos do i. professor Ricardo Lobo Torres:

A extrafiscalidade, diluída na fiscalidade, exerce variadíssimas tarefas de política econômica, competindo-lhe, entre outras: o desestímulo ao consumo de certos bens nocivos à saúde, como o álcool e o fumo, objeto de incidência seletiva do IPI e do ICMS; o incentivo ao consumo de algumas mercadorias, como o álcool carburante após a crise do petróleo; a inibição da importação de bens industrializados e o incentivo à exportação, através dos impostos aduaneiros etc.<sup>8</sup>

Ainda sobre o tema, expõe Carrazza:

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa.<sup>9</sup>

É inegável que o caráter extrafiscal dado aos tributos pode se demonstrar não só um grande regulador, mas também um verdadeiro determinador de condutas ecologicamente corretas, mediante a adoção de políticas de incentivo. Isso porque o intuito da extrafiscalidade não é arrecadatório, mas indutor de práticas que devem ser adotadas.

Dentre as hipóteses plausíveis de sua aplicação, duas se destacam: a isenção fiscal dos produtos “verdes” e a majoração de alíquotas de impostos incidentes sobre produtos nocivos ao meio ambiente.

---

<sup>7</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p.99.

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.189.

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27.ed. ver.ampl.e atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p.118.

As isenções são privilégios não-odiosos, justificadas por considerações de justiça, e consistem na autolimitação do poder fiscal, tendo em vista que são objeto de concessão do legislador. Trata-se de hipótese de exclusão do crédito tributário, nos termos do artigo 175 do Código Tributário Nacional.

Por meio da isenção, que dispensa legalmente o pagamento do tributo, é possível oferecer aos produtos e serviços ecologicamente corretos um tratamento tributário diferenciado, desde a aquisição da matéria-prima até o consumidor final, barateando o produto<sup>10</sup>. O objetivo primordial é o estímulo a tecnologias de produção que reduzam ao máximo as externalidades negativas, impedindo que os custos internalizados sejam assimilados pelos agentes econômicos.

Hoje, contudo, ocorre justamente o contrário: por utilizarem matéria-prima mais refinada e, pois, mais cara, os produtos verdes são mais custosos ao consumidor, em comparação ao produto similar poluente, o que é absolutamente desconexo com os ditames constitucionais.

Por isso, a isenção deve incidir sobre produtos biodegradáveis, não poluentes e sustentáveis, que tenham similares nocivos ao meio ambiente, a fim de que o consumidor possa escolher entre eles. Considerando que o produto ecologicamente correto será mais barato, por conta dos instrumentos econômicos utilizados, como a redução ou isenção de tributação, o consumidor final optará por ele, seja pela consciência ecológica, seja meramente pela questão financeira. A intenção real, de certa forma oculta mas, ainda assim, louvável, seria fazer com que o consumidor tivesse acesso e conhecesse tais produtos, refletindo sobre as vantagens do consumo sustentável, de maneira a incrementá-lo.

---

<sup>10</sup> FRANÇA, Cláudio Vieira. *Tributação Ambiental à luz do Sistema Tributário Nacional*. Revista de Estudos Tributários, São Paulo, ano 14, n. 84, p. 35.

No que concerne ao outro exemplo de concretização da extrafiscalidade, qual seja, a majoração de alíquotas dos impostos incidentes sobre produtos nocivos ao meio ambiente, tem-se que, unida à isenção sobre produtos ecologicamente corretos, interferirá diretamente na escolha do consumidor. Logo, tal medida, por óbvio, se mostra apta a contribuir para uma regulação de um consumo ordenado, visando a tutela do meio ambiente.

Trata-se da mesma lógica estabelecida no exemplo anterior, uma vez que, após ter acesso aos produtos sustentáveis, o consumidor poderá formar sua convicção em relação a eles. Ainda que conclua que o produto verde não é tão bom quanto o produto nocivo, o consumidor já terá criado o hábito de consumi-lo.

Dessa forma, a exploração do caráter extrafiscal dos tributos, com vistas a influenciar o comportamento dos agentes econômicos, tende a incentivar as condutas ecologicamente corretas, por meio de tratamentos fiscais favorecidos, ou a desencorajar as condutas tidas como nocivas ao meio ambiente, pela majoração de tributos.

Demonstrou-se, portanto, que a tributação pode ser um mecanismo eficiente de proteção e defesa do meio ambiente, coadunando-se com a legislação vigente.

### **3. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

A Constituição da República de 1988 regulou o Sistema Tributário Nacional nos artigos 145 a 162. Criou-se um sistema rígido, sujeito à tipicidade e a princípios próprios, tais como a legalidade, a anterioridade e a capacidade contributiva. Em razão dessas e de outras peculiaridades da Carta Magna, tornou-se quase impossível aproveitar a experiência de outros países no que tange à tributação ambiental.

Nesse sentido, manifesta-se Heleno Torres:

Em matéria de direito tributário ambiental, há trabalhos estrangeiros sobremodo relevantes, escritos pelos mais eminentes autores, mas nenhum destes pensados sob a égide de uma Constituição que, em matéria tributária, tenha sido tão analítica quanto a nossa, com prévia identificação das espécies de tributos e respectivas materialidades determinantes do exercício de competência e que se vê, ainda, sujeita à observância de normas gerais sobre legislação tributária e uma série de princípios, imunidades e regras objetivas, tudo no plano constitucional. Esse é um paradigma difícil de alcançar e certamente um óbice ao aproveitamento da experiência externa, o que nos impõe a uma construção sobremodo original no trato dessas questões.<sup>11</sup>

Ainda assim, o Brasil já vem, de forma tímida, adotando o que se convencionou chamar de “tributação ambientalmente orientada”, que determina a utilização dos tributos já existentes com o objetivo de induzir comportamentos ecologicamente corretos. Aplica-se, dessa forma, a extrafiscalidade, por meio da utilização de normas tributárias indutoras em matéria ambiental.

Um primeiro exemplo envolve a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE –, prevista no artigo 149 da Constituição, que pode ser aplicada na questão ambiental como instrumento de caráter regulatório com o fito de auxiliar uma política pública determinada como prioridade pelo Estado. A própria CIDE-Combustíveis, criada pela Emenda Constitucional n.º 33 de 2001, está imbuída do elemento ecológico. Isso porque, ainda que não se trate propriamente de uma contribuição de intervenção ambiental, pode colaborar na tutela ambiental por força do princípio da seletividade nela previsto, autorizando alíquotas diferenciadas conforme o produto. Para exemplificar, é possível diferenciar alíquotas entre combustíveis renováveis e menos poluentes, tal como o álcool, e aqueles não renováveis e mais poluentes, como a gasolina e o diesel.

---

<sup>11</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 102-103.

Em seguida, outro tributo que pode ser considerado ambientalmente orientado é o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR –, normatizado pela Lei n. 9.393/96, na medida em que exclui de sua base de cálculo áreas de preservação permanente e reserva legal, áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, áreas de floresta nativa, dentre outras elencadas no §1º do artigo 10 da referida lei:

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

(...)

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão ambiental;
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

Constitui, portanto, inegável instrumento indutor e facilitador de uma política ambiental que siga os ditames constitucionais.

Em âmbito estadual, destaca-se o ICMS-Ecológico. Nos termos do artigo 158 da Constituição da República, 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do ICMS pertence aos Municípios. O parágrafo único do mesmo artigo permite que até um quarto destes 25% sejam creditados conforme dispuser a lei estadual. É aí que surge o ICMS-Ecológico, onde houver legislação nesse sentido.

Trata-se de tributo com viés ecológico adotado, primeiramente, no início da década de 90, pelo Estado do Paraná (Lei Estadual n. 9.491/1990). Posteriormente, foi adotado também no Acre (Lei Estadual n. 1.530/2004), Amapá (Lei Estadual n.



322/1996), Ceará (Lei Estadual n. 14.023/2007), Mato Grosso (Lei Complementar Estadual n. 73/2000), Mato Grosso do Sul (Lei Complementar Estadual n. 7/1994 e Lei Estadual n. 2.193/2000), Minas Gerais (Lei Estadual n. 12.040/1995), Pernambuco (Lei Estadual n. 11.899/2000), Piauí (Lei Estadual n. 5.813/2008), Rio de Janeiro (Lei Estadual n. 5.100/2007), Rio Grande do Sul (Lei Estadual n. 11.038/1997), Rondônia (Lei Complementar Estadual n. 147/1996), São Paulo (Lei Estadual n. 8.510/1993) e Tocantins (Lei Estadual n. 1.323/2002).

Afora as peculiaridades da legislação de cada Estado, o ICMS-Ecológico envolve a utilização de critérios ambientais para que parte do produto da arrecadação do ICMS que cabe aos Municípios seja repassada, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal, no que tange à distribuição de receitas tributárias. O objetivo é incentivar a municipalidade a manter áreas de preservação, aterros sanitários, saneamento básico, dentre outros serviços ambientais, e recompensá-los quando possuírem áreas protegidas em seu território, incrementando a receita tributária municipal.

Continuando, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA – também é utilizado na tutela ambiental. No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, a Lei Estadual n. 5.635/2010 reduziu a alíquota do IPVA de 4% para 3% para automóveis de passeio e camionetas bicombustíveis, que utilizem a tecnologia flex, uma vez que veículos movidos a álcool são menos poluentes.

Na esfera dos Municípios, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU – também pode tomar uma direção ambientalmente correta, na hipótese de ser reduzido nos casos de efetiva preservação do meio ambiente. Exemplo concreto ocorre no Município de Curitiba/PR, onde a Lei Municipal n. 6.819/1986 dispõe sobre a criação de estímulos à preservação e formação de áreas verdes, por meio de isenção ou

redução proporcional do IPTU. Já no Município de São Leopoldo/RS, a Lei Municipal n. 6.463/2007 determina a redução do IPTU como forma de incentivo à criação de Reservas Particulares do Patrimônio Natural aos proprietários de áreas de interesse ambiental.

Ainda no âmbito municipal, o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS – pode ser empregado como forma de incentivo a serviços de interesse ambiental, tais como o ecoturismo, obras de recuperação de áreas verdes e utilização de materiais renováveis em obras e construções. No Município de Campo Grande/MS, foi aprovada a Lei Complementar n. 150/2010, que reduz o ISS e o IPTU até o limite de 10% para aqueles que adotarem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente. Conforme noticiado em sítio eletrônico:

O contribuinte que utilizar sistema de captação da água da chuva e sistema de reuso de água ganhará 4% de desconto, mesmo valor para quem implantar sistema de aquecimento hidráulico solar e sistema de aquecimento elétrico solar. Já quem utilizar material sustentável em suas construções o benefício tributário será de 2%. Acumulados, os descontos no imposto chegam a 10%.<sup>12</sup>

Além dos impostos, há, ainda, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo “fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais”, conforme art. 17-B da Lei n. 6.938/1981, alterada pela Lei n. 10.165/2000.

Note-se que, anteriormente, a questão era regulada pela Lei n. 9.960/2000, revolvida de diversas incorreções, tal como a ausência de diferenciação do valor da taxa

---

<sup>12</sup>MACEDO, Edimilson. *Campo Grande, MS: Lei incentiva uso de sistema de captação de água das chuvas*. Disponível em: <<http://www.ecodebate.com.br/2010/03/14/campo-grande-ms-lei-incentiva-uso-de-sistema-de-captacao-de-agua-das-chuvas/>>. Acesso em: 23 jan.2013.

na proporção do porte econômico do contribuinte, engendrando, conseqüentemente, a declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADIn nº 2.178-8.

No entanto, a Lei n. 10.165/2000 deu nova redação aos artigos da Lei n. 6.938/81, sanando as incorreções. Após nova polêmica, a TCFA teve sua constitucionalidade declarada pelo Supremo, no RE 416.601, haja vista encontrar-se em harmonia com o disposto no art. 145, inciso II da Constituição da República e no art. 78 do Código Tributário Nacional. Entendeu-se ser dispensável lei complementar para instituir a referida taxa, já que não há tal exigência na Constituição, bem como inexistir violação ao princípio da isonomia, uma vez que o cálculo do valor da TCFA é efetuado com base em critério variado, em função da potencialidade poluidora da atividade exercida pelo contribuinte, e não de sua receita bruta.

Por todo o exposto, é evidente que o ordenamento jurídico brasileiro já dá um viés ecológico a várias espécies de tributos, utilizando-se de tributação ambientalmente orientada. Conquanto a legislação ainda seja bastante esparsa, o legislador está caminhando no sentido de conscientizar a sociedade sobre a importância da tutela do meio ambiente, através da indução de comportamentos por meio da tributação.

Por isso, entende-se no presente trabalho ser desnecessária a instituição de novas espécies tributárias como forma de tutela ambiental, como vem sendo adotado em diversos Estados estrangeiros. Em tais locais, aplica-se a poluição como fato gerador de um tributo ambiental novo e específico, o que é vedado no ordenamento brasileiro, como já explicitado, tendo em vista que o tributo não pode configurar sanção de ato ilícito. Ademais, criar uma nova espécie de imposto seria extremamente mal visto pela sociedade, já sobrecarregada por uma elevada carga tributária.

Basta, portanto, que o Estado dê um caráter ecológico e extrafiscal aos tributos já existentes, exercendo sua função reguladora ambiental, como já vem sendo feito, de maneira a influenciar na decisão econômica dos agentes, tornando a opção ecologicamente correta mais atrativa.

#### **4. PERSPECTIVAS E DESAFIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL**

Diante do cenário apresentado, é possível visualizar a busca pela sociedade do equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente, obtendo-se, assim, o cobijado desenvolvimento sustentável. Os desafios a serem enfrentados ainda são inúmeros, mas a postura dos agentes econômicos pode ser modificada por meio da indução de comportamentos ecologicamente corretos pela tributação.

No âmbito do Poder Legislativo, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 353/2009, apresentada em 15/04/2009 pelo Deputado Roberto Rocha, estabelecia diretrizes gerais para uma Reforma Tributária Ambiental, alterando dispositivos da Constituição da República. Previa a preservação do meio ambiente como uma cláusula geral a ser seguida pelo Direito Tributário, bem como a impossibilidade de tributação sobre serviços de saneamento ambiental, materiais reciclados, máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes, dentre outras determinações ecologicamente corretas quanto ao ITR, IPVA e IPTU.

Contudo, apesar de a almejada PEC ter sido aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania em 17/09/2009, foi determinado seu arquivamento

pela Mesa da Câmara dos Deputados em 31/01/2011<sup>13</sup>. Como se sabe, uma eventual Reforma Tributária Ambiental está sujeita à vontade política e, com a lentidão e inércia dos agentes envolvidos, a tramitação da PEC restou prejudicada.

No que se refere à jurisprudência sobre o tema, pode-se afirmar que ainda é bastante incipiente. Na ADIn n. 1.823/DF, por exemplo, foi deferida pelo Supremo Tribunal Federal medida cautelar, a fim de suspender, com eficácia não retroativa, a execução e aplicabilidade de diversos preceitos de portaria do IBAMA que criava, sem lei que autorizasse, taxa para registro em cadastro de atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, estabelecendo sanções em casos de inobservância dos requisitos impostos.

Já no RE n. 416.601/DF, já citado no capítulo anterior, o STF declarou a constitucionalidade da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, que regula o exercício do poder de polícia do IBAMA sobre atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

Como último exemplo, o RE n. 607.109/PR discute a possibilidade da utilização de créditos do PIS e da COFINS decorrentes da aquisição de desperdícios, resíduos ou aparas pelas indústrias do setor papelero. Sobre o tema, o STF reconheceu a existência de repercussão geral e aguarda-se, no momento, posicionamento da Ministra Relatora Rosa Weber.

Ainda que a Constituição e a legislação brasileira em geral sejam bastante abrangentes, a política ambiental não tem a efetividade preconizada em lei. Há falta de empenho dos governos em materializar, em políticas públicas adequadas, os princípios e instrumentos que já constam das regulamentações ambientais.

---

<sup>13</sup> BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n. 353 de 15 de abril de 2009. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=430593>>. Acesso em: 17 jan. 2013.

Nesse panorama ainda incerto quanto à relação entre tributação e meio ambiente, cabe ao Estado exercer sua função ambiental por meio da elaboração de políticas públicas efetivas, utilizando-se de todos os instrumentos que viabilizem a materialização deste fim.

Note-se que, hoje, mesmo as indústrias brasileiras estão interessadas na evolução a tributação ambiental. Durante o Rio+20, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) defendeu a criação de incentivos fiscais para ampliar a produção de produtos de forma sustentável, sob a alegação de que faltam estímulos para empresas que têm consciência ambiental<sup>14</sup>.

Para tanto, como já defendido nos capítulos anteriores, não é necessária a criação de novas espécies de tributos, mas a exploração do caráter extrafiscal e ecológico dentre as já existentes. A instituição de novos impostos definitivamente não garante a eficácia do Estado na tutela ambiental se não houver políticas públicas direcionadas. Como já dito, a Constituição da República promove adequadamente a defesa ambiental, fato este comprovado até mesmo pela menção à expressão “meio ambiente” dezoito vezes no texto constitucional.

O despertar para uma conscientização ecológica da sociedade é um processo moroso, mas que vem sendo desenvolvido nas últimas décadas. Da ECO 92 ao Rio+20, ocorrido em 2012, se avançou pouco, o que não é razão para não prosseguir. O foco da Rio+20 foi a economia verde e governança de modo sustentável e, embora as expectativas para o desenvolvimento sustentável do planeta tenham sido frustradas pelo conflito de interesses entre as nações desenvolvidas e em desenvolvimento, o fato de o tema ter sido colocado em pauta já deve ser visto como uma evolução da sociedade.

---

<sup>14</sup> BATISTA, Henrique Gomes. Indústria quer incentivo para ser mais verde. *Caderno Rio +20 in Jornal O Globo*, Rio de Janeiro, p.4, 15 de junho de 2012.

Assim sendo, o Direito Tributário Ambiental se situa num cenário instável, mas instigador, diante dos desafios fáticos a serem superados. Deve-se ater à possibilidade de utilização dos tributos com vistas ao desenvolvimento sustentável e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, reduzindo o uso de combustíveis fósseis, promovendo o uso de energia limpa e renovável, minimizando o desmatamento desenfreado e estimulando mudanças de hábitos de consumo. Nem todas as condições são favoráveis, mas, tendo em vista as hipóteses de sucesso do caráter ecológico dado a alguns tributos, a questão deve ser vista com otimismo.

## **CONCLUSÃO**

Considerando que o meio ambiente é patrimônio da coletividade, é dever jurídico do Estado a criação de condições que concretizem o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, seja por meio da tributação, seja pela adoção de políticas públicas, a fim de que todos possam usufruir desse direito fundamental.

Como se observou na presente obra, normas tributárias podem ser utilizadas para estimular os agentes econômicos à prática de certas condutas almejadas, voltadas para a proteção e preservação do meio ambiente, com intuito de reduzir os impactos danosos decorrentes de atividades econômicas, aplicando-se, para tanto, a extrafiscalidade. Assim, demonstrou-se a possibilidade de a regulação tributária melhorar o aproveitamento dos recursos naturais com base em incentivos econômicos.

Não obstante a legislação ainda seja esparsa, a experiência no ordenamento jurídico brasileiro comprova ser possível que o Estado intervenha e estimule as externalidades positivas, sem que seja necessária a criação de uma nova espécie de tributo, sendo suficiente a exploração do caráter extrafiscal e ecológico dentre as

espécies já existentes. Todos os tributos podem concorrer para garantir a sustentabilidade dentre as mais diversas áreas da economia e do meio ambiente, bastando que se interprete, se aplique e se atualize a legislação tributária norteadas pelos princípios ambientais.

Dessa forma, por meio da redução das externalidades negativas, do estímulo à inovação e da garantia de proteção ambiental pela tributação, poderá ser promovida a efetiva concretização do direito transindividual previsto no art. 225 da Constituição da República, assegurando-se, pois, o desenvolvimento sustentável.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 14.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BATISTA, Henrique Gomes. *Indústria quer incentivo para ser mais verde*. Caderno Rio +20 in Jornal O Globo, Rio de Janeiro, p.4, 15 de junho de 2012.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição n. 353 de 15 de abril de 2009. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=430593>>. Acesso em: 17 jan. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27.ed. ver.ampl.e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Direito Tributário Ambiental*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FRANÇA, Cláudio Vieira. Tributação Ambiental à luz do Sistema Tributário Nacional. *Revista de Estudos Tributários*. São Paulo, ano 14, n. 84, p. 25-49, mar. 2012.

MACEDO, Edimilson. *Campo Grande, MS: Lei incentiva uso de sistema de captação de água das chuvas*. Disponível em: <<http://www.ecodebate.com.br/2010/03/14/campo-grande-ms-lei-incentiva-uso-de-sistema-de-captacao-de-agua-das-chuvas/>>. Acesso em: 23 jan.2013.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.



MILARÉ, Edis. *Direito do ambiente*. 8.ed.rev.atual.e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário e meio ambiente*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SOUZA FILHO, Vano Sérgio Reis de. *Tributação Ambiental: a possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente*. Revista Tributária e de Finanças Públicas 2012, São Paulo, ano 20, vol. 103, p. 321-346, abr. 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.