

## O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL E SUAS IMPLICAÇÕES NO MUNDO JURÍDICO

### ENVIRONMENTAL TAX LAW AND LEGAL IMPLICATIONS IN THE WORLD

Mariane Gonçalves<sup>1</sup>

Michele Darossi<sup>2</sup>

Gislaine Carpena<sup>3</sup>

#### RESUMO

*A tributação coopera para com o estímulo das atividades voltadas para o meio ambiente, que tem por objetivo primordial a promoção do desenvolvimento sustentável, de tal sorte que se esperam novas perspectivas quanto à aceitação da extrafiscalidade dos tributos com o objetivo de alçar justiça social em conjunto com a preservação do meio ambiente. O cerne da presente pesquisa está em identificar normas tributárias voltadas à preocupação com os problemas ambientais, os quais têm crescido no Brasil durante as últimas décadas, de modo a conciliar o desenvolvimento econômico e a proteção dos recursos e condições naturais, o que faz por meio da prevenção de danos e não simplesmente pela punição dos causadores deste. Isso, pelo fato de que o Direito Ambiental está intimamente relacionado aos demais ramos do direito, inclusive com o Direito Tributário, uma vez que este último disciplina, v.g., a incidência ou isenção de tributos em áreas de preservação permanente ou reserva florestal legal. Quanto à metodologia utilizou-se o método dedutivo por meio da pesquisa bibliográfica. Infere-se a partir deste estudo a existência da necessidade de se prosseguir com os chamados instrumentos econômicos de proteção ambiental, sobretudo ao que se refere aos tributos, pois eles se mostram como alternativa viável da intervenção estatal que se propõe a maximizar o equilíbrio orçamentário, fiscal e ambiental com vistas à transformação do meio ambiente natural. É um tema de extrema importância que resulta em uma atuação diferenciada do direito que deve se ater cada vez mais a preservação na seara ambiental.*

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação. Meio Ambiente. Desenvolvimento Sustentável.

#### ABSTRACT

*Taxation to cooperate with the encouragement of activities for the environment, whose primary objective the promotion of sustainable development, such that the expected new perspectives regarding the acceptance of extrafiscalidade taxes in order to raise social justice set preserving the environment. The focus of this research is to identify tax provisions aimed at concerns about environmental problems, which have grown in Brazil during the last decades in order to reconcile economic development and protection of natural resources and conditions, which makes through prevention of damage and not simply by the punishment of this cause. This by the fact that environmental law is closely related to other branches of law, including the Tax Law, since the latter discipline, e.g., the incidence or exemption of taxes in areas of permanent preservation and legal forest reserve. Regarding the methodology used the deductive method through literature. It is inferred from this study the existence of the need to proceed with the so-called economic instruments for environmental protection, particularly with regard to the taxes, because they show themselves as a viable alternative of state intervention that aims to maximize the budget balance, and environmental tax in order to transform the natural environment. It is an extremely important issue that results in a differentiated performance of the duty to abide by increasing harvest in environmental preservation.*

**KEYWORDS:** Taxation. Environment. Sustainable Development.

1 Bacharelada em Direito no Centro Universitário de Brusque – Unifebe. E-mail: marysjb@bol.com.br

2 Bacharelada em Direito no Centro Universitário de Brusque – Unifebe. E-mail: xelinhah\_nt@hotmail.com

3 Especialista em Direito Ambiental. Professora no Centro Universitário de Brusque – Unifebe. E-mail: gcarpena@ig.com.br

---

## Introdução

---

O meio ambiente tem sido atualmente o assunto mais recorrente em todas as Nações, uma vez que estas têm dado relevante prioridade a esse, de tal modo, que o Direito com suas múltiplas disciplinas deve, por meio de sua interdisciplinaridade, ser instrumento de ação nesse sentido, de forma a contribuir para com o estímulo das atividades voltadas ao meio ambiente natural com vistas ao desenvolvimento sustentável.

A Constituição Federal disponibiliza em seu artigo 225, um direito fundamental que assegura a coletividade um meio ambiente ecologicamente equilibrado, de bem e uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida. Impõe-se ao Poder Público e a coletividade o dever de garantir a proteção e a preservação ambiental para as presentes e futuras gerações, por este ser patrimônio público de toda a humanidade.

O meio ambiente é competência material comum entre os membros federativos, União, Estados e Municípios, que devem legislar em consonância com a proteção do meio ambiente, florestas, fauna e flora, combatendo a poluição em qualquer de suas formas. É a inteligência do artigo 23, Incisos VI e VII da Constituição Federal.

Assim, ao Estado foi estabelecido o dever da defesa e preservação ambiental, e ao ordenamento jurídico o dever de proporcionar os meios, compreenda-se os recursos jurídicos e financeiros, para fazer em face das despesas que o cumprimento dessas obrigações lhe ocasiona. Assim, na mesma medida em que lhe são atribuídas responsabilidades e deveres determinados, também lhe é outorgado o poder de tributar. (BADR, 2010).

O Direito Ambiental pode ser conceituado como ramo jurídico “que pelo seu conteúdo contribui à saúde pública e à manutenção dos equilíbrios ecológicos” (PRIEUR, 1991, p. 8), além de ser considerado como “regulador das atividades humanas que, direta ou indiretamente, possam afetar a sanidade do ambiente em sua dimensão global, visando à sua sustentabilidade para as presentes e futuras gerações” (MILARÉ, 2005, p. 155).

Desse modo, a existência de um direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, implica, primeiramente, subordinação a determinados embasamentos característicos, como, a vinculação desse direito à dignidade da pessoa humana, aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, à soberania, à cidadania, e, ao pluralismo político. (FIORILLO; FERREIRA, 2010).

No que tange ao Direito Tributário, este pode ser conceituado segundo Fonrouge (2001, p. 43), como: “[...] ramo do direito público que estuda o aspecto jurídico da tributação, em suas diversas manifestações: como a atividade do Estado, nas relações deste com os particulares e nas que se desenvolvem entre estes últimos.”

Conforme Sousa (1975, p. 40) é “[...] o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares decorrentes da atividade financeira do estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.”

É ainda, segundo Sabbag (2011, p. 39):

[...] ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo ‘Estado versus contribuinte’, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

Constata-se, dessa forma, a relação existente entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, sendo este instrumento de implementação de políticas econômicas e ambientais que colabora de forma eficaz na proteção ao meio ambiente, e aquele, ramo jurídico que se apresenta como poderosa ferramenta de mutação da realidade danosa ao meio ambiente, uma vez que evidencia captação coativa de recursos com vistas ao acréscimo do equilíbrio orçamentário, fiscal e ambiental. Nesse sentido, ambos, possuem importância na proteção e preservação de forma conjunta e harmoniosa. (DOMINGUES 2007).

Busca-se uma equação de consolidação, de forma harmoniosa, entre o meio ambiente e o desenvolvimento sustentável, para que haja estímulo à preservação ambiental, junto com o desenvolvimento das nações que objetivam a estabilidade econômica.

Essa estabilidade econômica deriva do poder de tributar recebido pelo Estado pela Constituição Federal, que permite regular a economia pela tributação, por meio da intervenção no domínio econômico, constituindo-se esta, instrumento imprescindível para a consecução dos objetivos da política econômica estatal. No entanto, tem-se atribuídos limites a essa utilização. É o que se extrai do art. 170, inciso VI, da Constituição Federal, o qual permite a instituição de tributos com fins ambientais.

A tributação pode ser utilizada na proteção e defesa do meio ambiente, não só com a finalidade arrecadadora mas também como forma de inibir aos agentes econômicos, escolhas econômicas ambientalmente indesejáveis ou mesmo incentivar outras aconselháveis por um prisma ambiental. Nesse sentido, a tributação será a ferramenta com maior eficácia para alcançar os objetivos de proteção e conservação ao meio ambiente previsto constitucionalmente. (BADR, 2010).

Pretende-se, portanto, no transcórre desta análise, estabelecer a relação do poder de tributar e a efetiva tributação com a proteção e preservação ambiental, demonstrando ainda, uma breve exposição sobre a intervenção estatal no domínio econômico. E, por fim, o mais importante, tratar sobre a tributação ambiental, sua finalidade, vantagens e espécies tributárias como ferramenta eficaz à proteção do meio ambiente.

---

#### Intervenção estatal no domínio econômico e a proteção ambiental

---

Economia e ecologia possuem deveras semelhanças a começar por ambas terem origem na palavra *oikos*, isto é, casa. Contudo, essa afinidade que possuem não encerra a necessária aceitação das partes envolvidas, de tal sorte que, ainda, perdura a ilusória dicotomia entre 'desenvolvimento e meio ambiente'. (ANTUNES, 2010).

A doutrina de Direito Ambiental no país volveu sua prudência para a vertente econômica do Direito Ambiental, de tal modo que tal direito não pode mais ser imaginado sem haver um apreço intenso acerca de seus feitos econômicos, uma vez que tem em seu fim a regulação da assimilação econômica dos domínios naturais. (ANTUNES, 2010)

A intervenção estatal no domínio econômico foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio com a Constituição Federal de 1934, a qual inseriu neste os primitivos mecanismos constitucionais de ação de caráter prático do Estado na ordem econômica, quando a União passou a ter novéis capacidades para, mediante a efetivação de programas peculiares, alavancar a atividade econômica. (ANTUNES, 2010)

Foi esta constituição que trouxe o início do Direito Econômico, inserido no âmbito do direito público, a qual apresentou a qualidade mais acentuada deste direito: a interdisciplinaridade. (ANTUNES, 2010)

A partir desse momento em que se conjugou a necessidade de se ter um Direito Econômico no qual o Estado interviesse de forma positiva na economia generalizada é que surgiu, também, a necessidade de se ter esse direito voltado não tão somente às questões econômicas em essência, mas, sobretudo, na utilização da intervenção estatal no desenvolvimento sustentável, de tal sorte que a crescente urgência de resguardo ambiental tem alterado a visão sistemática da proteção do Estado, exigindo deste uma tutela mais contundente e específica na conjuntura da preservação do planeta, da forma em que está exposta na Carta Magna de 1988, uma vez que a atuação da tributação é ferramenta cogente para se obter este desígnio. (CAMPOS, 2011).

Segundo Fiorillo; Ferreira (2010, p. 49):

constituem a estrutura normativa do Estado Democrático de Direito brasileiro no que diz respeito à atividade tributária desse Estado.

De tal sorte que a afinidade entre a tributação e a tutela ambiental tem por principal substância o direcionamento daquele para a consecução deste, o que comprova sua função instrumental, a qual é capaz de satisfazer o tributo como forma de resguardo ambiental. (CAMPOS, 2011)

Segundo Antunes (2010, p. 13):

O Direito Econômico está intimamente ligado à intervenção do estado sobre a ordem econômica que em seus aspectos ambientais se faz mediante a utilização de mecanismos jurídicos próprios e que pertencem ao campo do Direito Ambiental. O Direito Ambiental como parte do Direito Econômico vai além do mero poder de polícia, haja vista que orienta as formas produtivas em uma determinada direção, no caso concreto, a utilização racional dos recursos ambientais. A intervenção econômica se diferencia do poder de polícia, na medida em que este último se limita à proibição de atividades, condutas ou comportamento de particulares.

A relação Fisco/Contribuinte tem sua formação não tão somente nas normas cominadas pela economia capitalista, mas, sobretudo, na dignidade da pessoa humana, “como razão de ser do sistema constitucional da República Federativa do Brasil”. (FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 49).

Assim, os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios têm sua hipótese de incidência tributária caracterizada a partir do novo desenho constitucional, desenho este que procura privilegiar muito mais do que a relação Fisco-contribuinte: primordialmente, o cidadão portador de direitos materiais fundamentais assecuratórios de sua dignidade. (FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 49)

É nessa acepção que se pode ponderar acerca da função ambiental do tributo, que segundo Campos (2011, p. 1) pode ser configurada como (1) função arrecadatória, isto é, função fiscal, bem como, (2) função regulatória do comportamento do contribuinte, isto é, função extrafiscal.

Desse modo, assevera Giannini (1965, p. 75-76)

[...] o *fim fiscal* do tributo é aquele de buscar uma *entrada* para os cofres do Estado, ao passo que os *fins não-fiscais* compreendem a limitação, por meio de elevada taxação, de algumas manifestações da vida econômica e social julgadas danosas à coletividade, bem como o favorecimento, por meio de isenções, às atividades consideradas socialmente vantajosas.

De tal modo que, a intervenção econômica, na acepção de Grau (1991) é analisada em três modalidades basilares, quais sejam:

a) Participação e Absorção: as quais sugerem que o Estado ou está operando como atuante econômico por meio de seus institutos cunhados especificamente para tal fim, ou está agindo mediante a atividade de corporações que, por um pretexto ou por outro, foram unificadas ao patrimônio público.

b) Direção: é o procedimento pelo qual o Estado conduz determinada iniciativa econômico, ostentando encargos efetivos do mesmo.

c) Indução: é um mecanismo pelo qual o Estado institui estímulos ou penalidades para a adoção de determinados procedimentos econômicos ou designa condições adequadas para que se ampliem empreendimentos particulares.

Nesse contexto, a intervenção do Estado no domínio econômico com vistas à proteção

ambiental desenvolve-se por meio da Indução, uma vez que o tributo irá exercer sua função fiscal quando servir como fonte de solução para o financiamento dos serviços públicos ambientais, sobretudo, para o exercício do poder de polícia ambiental, bem como para a cobertura de dispêndio ocasionado pelas atividades poluentes; e, ainda, irá cumprir com sua função ambiental extrafiscal quando pugnar pela orientação a comportamentos dos contribuintes face à proteção ambiental, utilizando-se de meios de incidência mais gravosa como forma de desestimular atividades poluidoras, ou ainda, por meio de benefícios fiscais que promovam medidas protetivas ambientais. (CAMPOS, 2011).

---

#### Tributação ambiental

---

A inquietação com os problemas ambientais vêm crescendo com ampla magnitude no Brasil, nas três últimas décadas do século XX, compelido na difícil combinação de desenvolvimento econômico e proteção dos recursos e condições naturais. Preceitos e regras são içados e novas políticas adotadas com o desígnio de não meramente castigar os geradores de danos ambientais, mas de acautelar esses danos, os quais são muitas das vezes irreparáveis. (ARAÚJO, et. al., 2003).

Os tributos cooperam para com esse tipo de ação, pois oferecem incentivos às atividades volvidas para o meio ambiente, com o escopo de promover o desenvolvimento sustentável. A aceitação da extrafiscalidade dos tributos vai além da mera arrecadação de verbas para o ente governante, tendo por estribo atingir a justiça social, bem como a preservação do meio ambiente. (ARAÚJO, et. al., 2003).

A Constituição Federal em seu artigo 151, Inciso I, expõe que a instituição do tributo pode ter outro objetivo que não a arrecadação de verbas destinadas ao ente governante, de modo que admite a concessão de incentivos fiscais que visem proporcionar o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões. Nesse contexto, abre-se a oportunidade para a criação do tributo com a finalidade de atingir a justiça social, diversa do fiscal. (ARAÚJO, et. al., 2003).

O administrativista Meirelles apud Araújo, et. al., (2003, p. 30), salienta que

[...] a extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou desestímulo a atividade reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de polícia fiscal, isto é, de ação do governo para o atingimento de fins sociais através da maior ou menor imposição tributária.

Assim sendo, os tributos verdes possuem fins diversos que não o simples abastecimento dos cofres públicos, podendo abranger a política econômica, social, administrativa e, principalmente, ambiental. De grande importância ressaltar, que a conservação e preservação do meio ambiente é atributo do Poder Público juntamente com a coletividade. (ARAÚJO, et. al., 2003)

A tributação ambiental objetiva incentivar e inibir comportamentos que possam comprometer ou melhorar o meio ambiente, podendo servir tanto para coibir comportamentos lesivos ao meio ambiente, como também para estimular com incentivos fiscais ou isenções, condutas empresariais ou individuais ambientais corretas que visem a não degradação do meio. (ARAÚJO, et. al., 2003).

Em consonância com o supracitado, Becker (1972, p. 533) dispõe que [...] a tributação extrafiscal não se destina a punir somente ilicitudes. Busca-se com ela orientar o agente econômico a planejar o seu negócio lícito de acordo com uma política pública legitimada pela Constituição.

Becker (1972, p. 299-300) cita o seguinte exemplo: se um imposto é instituído sobre emissões ou efluentes poluentes, não se está tributando qualquer violação a lei, pois estes podem ser absolutamente inevitáveis em face do estágio tecnológico vigente. Assim, concilia-se o desenvolvimento econômico com o princípio da preservação, permitindo-se determinar que se licencie certo empreendimento, estabelecendo-se um limite de emissão ou efluentes poluidores, aplicando-se técnicas disponíveis de produção mais ou menos eficientes, mais ou menos poluentes.

Pode-se concluir desse modo, que o empreendedor não cometerá ilícitudes ao poluir dentro dos limites licenciados. Somente se ultrapassado o limite determinado é que se adentrará no campo da ilicitude, e o que deverá ser imposto ao poluidor será uma penalidade, por exemplo, a multa.

No dizer de Domingues (2007), entre os meios de prevenção e combate à poluição, o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recurso para agir, por intercessão de tributação fiscal, quanto essencialmente para estimular condutas não poluidoras e desestimular as poluidoras por intermédio de tributação extrafiscal, tributando-se menos, a título de prêmio, ao empreendedor ou a todos os cidadãos que não poluem ou poluem relativamente pouco.

Domingues (2007, p. 10) define tributos ambientais:

[...] institutos regidos pelo Direito Tributário, derivados do poder de tributar. Têm um sentido estrito e um sentido lato conforme incidam em face da utilização direta do meio ambiente, ou em virtude de atos ou situações apenas indiretamente a ele conexo.

Considera-se o tributo ambiental como ferramenta especialmente hábil ao múnus estatal de defesa ambiental, pelo fato de haver a possibilidade do seu emprego em praticamente todas as fases do ciclo econômico, da extração de recursos naturais à produção e ao consumo final de bens sofisticados. (DOMINGUES, 2007)

Para Becker (1972, p. 533) ao Direito Tributário está

[...] reservada tarefa fundamental na verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social não a um Direito Tributário nos moldes atuais, ainda rudimentares, porque está cheio de inibições que paralisam e esterilizam muitas de suas genuínas potencialidades. Mas, sim, a um Direito Tributário dinâmico e inovador, comprometido com os referidos anseios da Humanidade.

Constata-se que os tributos ambientais podem ter grande eficácia na proteção e conservação do meio ambiente, bem e uso comum de todos, desde que adequadamente concebidos e postos em práticas. Maíllo (1997, p. 131, *apud* DOMINGUES, 2007, p. 12), diagnosticou a generalização do emprego da tributação na proteção ambiental e na preservação dos recursos naturais:

Depois de um longo período no qual os controles diretos foram, quase exclusivamente, os únicos instrumentos na política ambiental, parece que o fracasso destes tem levado a que se comece a considerar o papel que os 'impostos verdes' (as figuras tributárias com fins ambientais) podem ter no campo da proteção do meio ambiente.

Com a generalização do emprego da tributação na proteção do meio ambiente, o tributo ambiental passou a ser compreendido como aquele que tende a abrandar as condutas contaminadoras e a tratamentos fiscais beneficiados como medidas estimuladoras às empresas que adotem dispositivos antipoluidores. Segundo estudo Norte-Americano, coordenado por Rckelshaus e Hausker<sup>4</sup> *apud* por Domingues (2007, p. 55-56), conclui que:

Os instrumentos de política fiscal se valem dos impostos e taxas para obter melhores resultados ambientais e desencorajar atividades que causam dano ao meio ambiente. Impostos e taxas ambientais estruturados promovem o uso eficiente dos recursos naturais pelo incremento de preço das atividades danosas ao meio ambiente de modo à melhor refletir os verdadeiros custos sociais daquele dano.

<sup>4</sup> Trabalho Apresentado no Seminário Regional sobre Gestão Ambiental Urbana no Rio de Janeiro (Banco Mundial/EDI-SEMA) de 01 a 08 de outubro de 1995 sob o título de Perspectivas de Uso de Instrumentos Fiscais para a Proteção do Meio Ambiente.

Conclui-se, assim, que a tributação ambiental visa a orientar e incentivar condutas não poluidoras, a qual poderá servir tanto como sanção às empresas degradadoras, como também forma de incentivo às empresas que empregam tecnologia limpa em sua produção.

Nesse diapasão, dispõe Araújo, *et. al.*, (2003, p. 31):

Se de um lado, portanto, o Estado cobra do poluidor, sob a forma de tributo, uma quantia baseada em sua atividade atentatória ao meio ambiente, por outro pode também incentivar atividades ou sistemas de produção ambientais corretos, o que, certamente, estimulará as demais empresas que empregam tecnologia limpas em sua produção.

Os incentivos fiscais são formas de empenho aos contribuintes, para que estes, estimulados realizem algo que a ordem jurídica compreenda conveniente, interessante e oportuno à preservação e cuidado para com o meio ambiente, por exemplo, criar mecanismos que poluam menos o meio ambiente. Essa finalidade dos incentivos fiscais é obtida por intermédio da diminuição, ou até mesmo da supressão, da carga tributária. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

Conforme exposto acima, os incentivos fiscais podem resultar em mitigações ou supressões de carga tributária, podendo esta última, ocorrer sob a forma de imunidade ou isenção tributária. Estes só poderão se efetivar se forem observados os limites constitucionais e o exercício ou não exercício de competência tributária da pessoa política que os concede. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

Assim, a União somente poderá conceder mitigações ou supressões sobre os tributos de sua competência, não sendo permitida a intervenção de competência nos demais entes da federação. O mesmo ocorre com os Estados e Municípios.

No emprego de incentivos fiscais como instrumento econômico de promoção da defesa do meio ambiente, entende-se que a rejeição ao estímulo fiscal, ou seja, aqueles que optam por continuarem poluindo, arcarão com o pagamento de mais impostos, ao passo que os optarem por evoluir tecnologicamente sem poluir, terão uma carga tributária menor. (DOMINGUES, 2007).

Nos dizeres de Altamirano (apud DOMINGUES, 2007, p. 54),

É melhor incentivar que penalizar, estimular o investimento do controle da contaminação do que sancionar com penalidade cuja exigência ter por efeito asfixiar a atividade industrial, quando não criam elas um clima de incerteza sobre as conseqüências da sua execução.

Por fim, diante de todo o exposto, a tributação extrafiscal ambiental pode ter duas finalidades, a primeira, cobrar do poluidor sob a forma de tributo o valor referente à sua atividade poluidora ou potencialmente poluidora; e a segunda, sob a forma de incentivo fiscal proporcionar a mitigação e a supressão da carga tributária, assim como, estimular processos e tecnologia ambientalmente corretos. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

---

#### Das modalidades de tributação ambiental

---

O sistema tributário brasileiro envolve cinco modalidades de tributos. Entretanto, somente o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria é que são os caminhos mais coerentes e viáveis para a preservação ambiental.

---

#### Imposto

---

O tributo classificado como imposto é de forma prática, o elemento mais substancial dos rendimentos coletados pelo Estado em países de composição capitalista, o fruto recolhido a título de

impostos é, sem equívoco, bem mais representativo ao erário do que as demais receitas oriundas das taxas ou da contribuição de melhoria. (FIORILLO; FERREIRA, 2010).

Os impostos podem ser amplamente utilizados como instrumentos de proteção e preservação ambiental, desde que utilizados indiretamente, pois se observados de forma direta, haverá uma finalidade diversa da proteção ao meio ambiente.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 16 define o imposto como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

No dizer de Carrazza (2001, p. 463), “é natural que o dinheiro arrecadado no exercício da tributação pela via dos impostos tenha destinação pública. Entretanto, os benefícios recebidos pelo cidadão não são diretos, mas antes indiretos, difusos, em favor de toda a comunidade”.

Ademais, o imposto é uma espécie de tributo não vinculado, de tal sorte que não há que se falar em uma contraprestação por parte do Estado, que dê ensejo a sua incidência, desse modo, difere o imposto da taxa e da contribuição de melhoria, haja vista que o imposto não pode constituir nenhuma atuação estatal específica, mas um acontecimento qualquer do domínio jurídico do contribuinte. (FIORILLO; FERREIRA, 2010).

Considerando o dispositivo citado do Código Tributário Nacional, os impostos indiretos sobre a produção e o consumo podem ser amplamente utilizados como instrumento de tributação ambiental, por meio de um sistema de graduação de alíquotas, isenções e restituições conforme a natureza dos produtos ou mercadorias, de sorte a se estimular a fabricação de produtos mais eficientes e menos poluidores e desestimular a produção dos que sejam ineficientes e poluidores ou cujo processo produtivo cause poluições (DOMINGUES, 2007).

O imposto ambiental deve ser utilizado indiretamente, com características nitidamente extrafiscais, pelo fato de ser destinado a recursos com finalidade específica, visando à proteção ambiental. O imposto utilizado de forma direta com características fiscais, não possui uma finalidade específica, uma vez que visa apenas angariar fundos para os cofres públicos. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

É o que discorre Amaro (1999, p. 80, *apud* FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 82): “A utilização de impostos em favor dos chamados bens ambientais fica na verdade extremamente dificultada por conta [...]” do fato de que o imposto não tem característica de vinculação a uma contraprestação estatal frente ao contribuinte.

E continua: “[...] O produto da arrecadação proveniente da receita dos impostos não pode, assim, ser destinado, afetado, a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal nem a entidades privadas que persigam finalidades de interesse público.” (AMARO, 1999, p. 80, *apud* FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 82),

De tal sorte que, segundo Fiorillo; Ferreira (2010), a importância recolhida por meio de impostos não pode ser designada a, por exemplo, custear ou financiar a proteção ambiental, em nenhum de seus contornos, isso, por eficácia de imperativo constitucional. (FIORILLO; FERREIRA, 2010).

Contudo, ainda, dispõe Fiorillo; Ferreira (2010), que apesar de a Constituição não ter amparado determinados impostos e lhes ter conferido natureza nitidamente de tributo ambiental, há a possibilidade de utilização do imposto, a exemplo do IPTU, direcionado à viabilização de um bem ambiental como é o caso das cidades.

De tal sorte que, o revés encontrado pelo legislador ordinário está em cominar à denominada tributação ambiental, no que se refere, sobretudo, aos impostos, a concessão de benefícios como, isenções, incentivos fiscais, entre outros. (FIORILLO; FERREIRA, 2010)

Nesse sentido, assevera Fiorillo; Ferreira (2010, p. 83):

A isenção só pode ser concedida validamente pela pessoa que criou ou que pode criar o tributo, e sempre por meio de lei. Dessa forma, lei federal concede isenção de tributo federal, lei estadual de tributo estadual, lei municipal de tributo municipal e lei distrital de tributo distrital. A lei que concede a isenção na verdade impede o nascimento da obrigação tributária. Não se trata de dispensa do pagamento do



tributo; este, a bem da verdade, nem chega a nascer. Os benefícios ou incentivos fiscais não se confundem com as isenções tributárias: estas são, conforme ensina Roque Carazza, um dos meios de concedê-los. A concessão dos incentivos fiscais tem a finalidade precípua de estimular nos contribuintes determinados comportamentos considerados interessantes pela pessoa política tributante, da mesma forma que a concessão das isenções, a concessão dos chamados benefícios fiscais só pode ser efetivada pela pessoa política tributante dentro dos estreitos limites da competência tributária estabelecida constitucionalmente,. Os benefícios fiscais podem manifestar-se quer sobre a forma das imunidades, quer das isenções. As hipóteses de imunidades estão todas previstas no texto da Constituição federal, o que leva alguns autores a identificar imunidade como hipótese de isenção constitucionalmente qualificada.

É o que ocorre, por exemplo, com o ITR (imposto Territorial Rural), com o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), com o IR (Imposto sobre a Renda), com o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), com o ISS (Imposto sobre Serviços, entre outros).

Pode-se, assim, concluir que é impossível utilizar-se de imposto na sua forma direta e fiscal como instrumento de proteção ao meio ambiente, já que sua natureza e finalidade contrariam a especificidade que o tributo ambiental requer. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

Nesse diapasão, Araújo, *et. al.*, (2003) dispõe que a arrecadação de imposto pode ser utilizada na prevenção ambiental como função dos impostos federais, estaduais e municipais, já existentes, no amparo ao meio ambiente, sob a forma de estímulos fiscais ou de benfeitorias, o que incidiria de forma indireta. Dessa forma, o que poderia advir seria um sistema de graduação de percentual (alíquotas), de isenções e apoios fiscais, para aqueles que permanecessem na cooperação e amparo à preservação ambiental.

Araújo, *et. al.*, (2003) cita como exemplos de impostos ambientais federais, estaduais e municipais, os que seguem aquém:

a) Impostos Ambientais Federais: Lei n. 5.106/66, que autoriza as pessoas físicas a abater de suas declarações de rendimentos os valores aplicados em reflorestamentos e florestamentos, e, para pessoa jurídica a licença para descontar do imposto de renda até 50% do valor do imposto, referente às importâncias aplicadas nas atividades de reflorestamentos e florestamentos. Outro exemplo é o Decreto Federal n. 755/93, que determina alíquotas diversificadas referentes ao IPI, quanto a certos veículos movidos a gasolina e a álcool, o que veio a contribuir para a diminuição dos níveis de poluição, uma vez que incrementou o consumo de combustíveis menos poluentes. Por derradeiro, é importante ressaltar, o exemplo do ITR como forma indireta de salvaguarda ambiental, excluindo de sua base de cálculo as áreas de florestas nativas e outras consideradas de preservação permanente. Isenta-se desse imposto também as reservas legais, em que o corte de árvores é proibido segundo o Código Florestal.

É o que se extrai do art. 10 da Lei n. 9.393/96:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

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

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas;

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 florestal ou ambiental; (Redação dada pela Lei nº 11.428, de 2006)

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.

b) Impostos Ambientais Estaduais: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior (ICMS), bem como o IPVA, explicitados no artigo 155, Incisos II e III, são exemplos de impostos que possuem a faculdade de serem benéficos no amparo ao meio ambiental. O ICMS pode se dar por meio de concessão de estímulos fiscais aos contribuintes que apresentarem comportamentos ambientais apropriados. O IPVA poderia ter a graduação de alíquotas de acordo com o tipo de combustível empregado, quanto menos poluente, menor a alíquota.

Assim, assevera Fiorillo; Ferreira (2010, p. 150) acerca do ICMS:

Tributo estatal de maior relevância para os Estados da Federação, o ICSM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços vem sendo utilizado desde 1991 por alguns Estados com típica indicação ambiental. Conhecido como ICMS ecológico, sua utilização no sentido da viabilização de atividades “menos degradadoras” nos Municípios vem sendo importante fonte de gestão ambiental.

É, pois, dessa forma, que nasceu o ICMS ecológico, primeiramente por um prisma de compensação, tempos depois, evoluindo para o contorno de benefício fiscal, de tal sorte que é vinculado direta ou indiretamente à conservação do meio ambiente, sendo esta, atualmente, sua característica precípua. Em cada Estado o ICMS ecológico é direcionado de acordo com critérios da competente entidade federada, para, por exemplo, incentivar de forma gradativa a ampliação de zonas ou áreas de conservação ambiental. (FIORILLO; FERREIRA, 2010).

c) Impostos Ambientais Municipais: o IPTU, que institui a lei à progressividade do imposto, com a finalidade de asseverar a execução da função social da propriedade, sendo como um de seus fins, a consideração à proteção ambiental, quando do incentivo à função social das cidades. Outro exemplo é o ISS que estabelece a concessão de incentivos fiscais para aqueles que apresentem em sua prestação de serviço uma inquietação e uma consciência ambiental.

Nesse sentido, Fiorillo; Ferreira, (2010, p. 101):

Por ter natureza jurídica de bem ambiental, é a partir dessa ótica que devemos analisar e construir qualquer raciocínio que diga respeito à tutela jurídica das cidades a partir de 1988 – ressaltando, a fim de que não paire confusão sobre o assunto destacado, que as cidades, e não a propriedade em si mesmo considerada, é que têm natureza jurídica de bem ambiental.

De tal sorte que, a propriedade conforme Machado (1993) irá cumprir com sua função social quando atender às exigências fundamentais da urbanização, as quais estão expressas no plano diretor de cada cidade.

Conclui-se, assim, que o sistema tributário brasileiro não tem seu alicerce na extrafiscalidade, mas os exemplos de impostos supra-aludidos são impostos avalizados constitucionalmente que tem a capacidade, indiretamente, de serem favoráveis na proteção ambiental; e, ainda, as probabilidades de emprego dos instrumentos tributários para a conservação do meio ambiente são praticamente intermináveis.

---

## Taxas

---

As taxas têm seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica, distinta do imposto, sendo vinculada ao serviço público ou ao exercício do poder de polícia, de tal sorte que a taxa<sup>5</sup> trata-se de um tributo contraprestacional, pois, seu estipêndio satisfaz a uma contraprestação do contribuinte ao erário, pelo serviço que lhe é oferecido, ou pela vantagem que este serviço lhe proporciona. Sua instituição é gerida pela regra de competência constante no artigo 23, Inciso VI, da Constituição Federal, a qual define competência comum entre União, Estado e Município. Tem autoridade para a instituição de taxa, portanto, o ente político que a tiver para a prestação de determinado serviço público. (ARAÚJO, *et al*, 2003).

Assim, “o contribuinte que paga taxa recebeu efetivamente do ente estatal o serviço ou vantagem que foi colocada à sua disposição”. (FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 84).

De tal sorte que, taxa segundo Baleeiro, (1998, p. 244) é “a contraprestação de serviço público, ou de benefício feito, posto à disposição, ou custeado pelo Estado, em favor de quem a paga, ou se este, por sua atividade, provocou a necessidade de criar-se aquele serviço público.”

Deveras importante ressaltar que não é qualquer serviço público que pode ser tributado por meio de taxa de serviço, mas tão somente àqueles em que o serviço público for específico e divisível de acordo com o comando constitucional. (FIORILLO; FERREIRA, 2010)

Consoante às questões analisadas, é admissível a imposição de taxas ambientais, sendo utilizadas como uma fonte de custeio dos serviços públicos de licenciamento, de fiscalização, de limpeza e recuperação ambiental, haja vista o direcionamento dessa espécie de tributo ser, de fato, mais fácil de ser concretizada, uma vez que elas têm sido estabelecidas pouco menos que em sua totalidade unicamente em razão da tutela jurídica do meio ambiente natural. (FIORILLO; FERREIRA, 2010).

Nesse contexto, assevera Domingues (2007, p. 82-83), serem admissíveis:

[...] como fato geradores das taxas o licenciamento, a fiscalização e a limpeza ou recuperação ambiental, guardando uma razoável equivalência com o custo dos serviços públicos de licenciamento e fiscalização, e da limpeza ou recuperação ambiental correlacionáveis, exemplificativamente, a situação individual dos contribuintes, como o tipo de estabelecimento, instalações, atividades, e aos volumes de emissões, despejos ou produção de resíduos poluidores.

Nos dizeres de ARAÚJO, *et. al.*, (2003, p. 66), “a graduação das taxas ambientais deve ser feita relacionando-se o custo dos serviços públicos com a carga poluidora gerada pelos contribuintes.” Cita-se como exemplo a coleta de lixo, que quanto mais alto o custo com o serviço maior será a taxa paga pelo contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal disponibiliza em jurisprudência que “as taxas podem ser graduadas de acordo com a diversidade da atividade do poluidor relacionada com o custo do serviço público a ele prestado.” (Plenário RE 102.524-7-SP, pub. no Diário Oficial da Justiça).

As taxas ambientais que carecem de ser graduadas de acordo com o custo do serviço público em afinidade ao ato poluidor, poderão ainda conceber substanciais proveitos públicos para a manutenção das adequadas ocupações administrativas, e, além disso, poderá causar efeito indutor no poluidor a procurar vicissitudes de condutas menos poluidoras, as quais propendam a amortecer o montante da taxa que lhe compete saldar. (DOMINGUES, 2007).

Não obstante, a despeito de serem formadas por um designio de contraprestacionalidade, as taxas poderão ter um intento coercitivo, cujo mecanismo ocorrerá de forma indireta. Assim, as taxas permanecerão, produzindo uma consequência inibidora em face do poluidor, o qual buscará alternativas de comportamento mais benéfico ao ambiente, para com isso, evitar ou amortecer a incidência das taxas. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

---

5 Definida no art. 77 do Código Tributário Nacional.

Poderão também as taxas, por terem uma destinação específica, funcionarem como importantes instrumentos de aumento de receita, com o intuito de prover fundos para atividades sustentáveis. Portanto, segundo a inteligência da economia ambiental, as taxas por possuírem suas receitas vinculadas, determinarão ao Estado o dever de direcionar a respectiva arrecadação para a recuperação do meio ambiente. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

Essa cobrança, segundo a economia ambiental, justapõe-se ao excesso de poluição acima do padrão ambiental estipulado por lei. O valor a ser pago, deve ser gradualmente pertinente à atividade poluidora, de modo a sobrevir de forma unitária e análoga para todos os agentes poluidores, que irão contribuir proporcionalmente às emissões. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

Essa modalidade de exigência de taxa é ajustada com o fim de abrandar a degradação ambiental, uma vez que, quanto maior a taxa, maior a preocupação das empresas em reduzir sua poluição, permitindo-se, assim, que se alcance o padrão ambiental almejado. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

Deduz-se, portanto, que a simples cominação de taxas ambientais produz uma implicação psicológica, extrafiscal, adjacente, induzindo o poluidor a buscar alternativas de comportamento não poluidoras ou comportamentos que diminuam a poluição ao meio ambiente, para que paguem valores menores de taxas ambientais.

---

### Contribuição de melhoria

---

A contribuição de melhoria encontra-se fundamentada no artigo 145, Inciso III, da Carta Magda, e no artigo 81 do Código Tributário Nacional, que conceituam a contribuição de melhoria como um tributo vinculado, que se une a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, incidentes sobre a valorização imobiliária como resultado da realização de obras públicas, sendo assim, “tributo que deve decorrer de obra pública”. (FIORILLO; FERREIRA, 2010).

Ataliba (2000, p. 175) compreende a contribuição de melhoria como:

[...] o instrumento jurídico pelo qual se transfere aos cofres públicos a valorização imobiliária, causada por obras públicas cuja expressão financeira (da valorização) é atribuída pela ordem jurídica ao estado. É que a Constituição atribui tais valorizações (total ou parcialmente, conforme a lei, segundo critérios políticos financeiros) à pessoa pública que empreende tais obras.

Segundo os ensinamentos de Araújo, *et. al.*, (2003, p. 70), do ponto de vista ambiental,

[...] a contribuição de melhoria poderia constituir o custo de obras públicas que tenham finalidade ambiental, como praças, parques, arborizações de logradouros, entre outra, podendo assim, levar a uma valorização de imóveis próximos a esses espaços públicos.

Desse modo, a cobrança de contribuição de melhoria, pelo Estado, ao proprietário do imóvel beneficiado pela obra pública é destinada à preservação ambiental, dando-se assim, cunho fiscal ao tributo, para que os entes federativos se sentissem estimulados a fazer grandes obras que viessem, direta ou indiretamente, preservar o meio ambiente. (ARAÚJO, *et. al.*, 2003).

Domingues (2007, p. 95) dispõe que:

A contribuição de melhoria é um tributo que, a par de seu potencial arrecadador (fiscal), pode transformar-se em um elemento estimulador de grandes obras de profundo sentido ambiental (extrafiscal). Além de seu caráter utilitário, tais obras contribuem para a educação do povo, sendo que a ignorância tem íntima conexão com a destruição do meio ambiente [...]

Conforme o exarado, a contribuição de melhoria poderá se colocar nos termos da atual legislação tributária como um tributo ambiental, que visa elevar as condições do meio ambiente à sustentabilidade.

---

### Considerações finais

---

Com a consolidação dessa produção acadêmica foi possível averiguar a existência da necessidade de se prosseguir com os chamados instrumentos econômicos de proteção ambiental, sobretudo no que se refere aos tributos, de tal sorte que eles se mostram como uma alternativa viável da intervenção estatal a qual se propõe a maximizar o equilíbrio orçamentário, fiscal e ambiental com vistas à transformação do meio ambiente natural.

Assim, a tributação ambiental como instrumento de defesa do meio ambiente tem sido de grande relevância na atualidade por causa da atual crise ambiental vivenciada reclama uma atuação do Direito para com a proteção do meio ambiente natural, de tal modo que passa as Constituições a abrangerem em seu bojo o conceito de proteção ambiental, especialmente no que tange ao direito tributário, como parte do sistema jurídico vigente, a utilização de sua característica extrafiscal, tendo em vista a consecução do direito sustentável.

A perspectiva ambiental em que o direito tributário desempenha um novo papel, diverso daquele tradicionalmente desempenhado, efetiva-se por intermédio de ferramentas de consecução de políticas públicas aptas a contemplar a preservação ambiental como um componente inserto na própria dignidade da pessoa humana.

A denominada Tributação Ambiental foi introduzida no ordenamento jurídico com a finalidade de designar uma doutrina importantíssima diretamente relacionada à política tributária e à preocupação com a preservação ambiental, de tal modo, que direciona as ações de tributação com vistas à realização da preservação do meio ambiente.

De tal sorte que, o Direito Tributário pode desempenhar um papel diverso do tradicional para alcançar por meio de políticas públicas a preservação ambiental e, conseqüentemente, dar azo ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Por um prisma é que surgiu a denominação 'tributação ambiental' para, assim, denominar a doutrina que coliga a relação existente entre a política tributária e a preservação ambiental, com o escopo de direcionar as atuações tributárias à concretização da preservação do meio ambiente natural.

Ademais, a Carta Magna de 1988, em seu artigo 170, VI, autoriza a instituição de tributos ambientais, existindo diversas espécies tributárias adequadas a servirem como tributos eminentemente ambientais, que foram criados para que existisse um desestímulo da fabricação e do dispêndio de bens que por algum motivo pudessem prejudicar o meio ambiente.

---

### Referências

---

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 12. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ARAÚJO, Cláudia Campos; *et al.* **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: Editora SENAC São Paulo, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000.

BADR, Fernanda Matos. **Tributação e a proteção e preservação do meio ambiente**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2416, 11 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14342>>. Acesso em: 25.abr.2011.

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: forense, 1998.

- BECKER, Alfredo Antonio. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL. **Compêndio de legislação ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Tributação e tutela do meio ambiente**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2410, 5 fev. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14288>>. Acesso em: 14 maio 2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 15. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.
- DOMINGUES, José Marcos. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010.
- GIANNINI, Achile Donato. **Istituzioni di Diritto Tributário**. 9. ed. Milão: Giuffrè, 1965.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 2. ed. São Paulo: RT, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.
- PRIEUR, Michel. **Droit de l'environnement**. 2. ed. Paris: Daloz, 1991.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.