

# A tributação como mecanismo de proteção ambiental: direito tributário ambiental



## **Patrícia Canton**

Assistente de Gabinete no JEF de Araraquara/SP. Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduanda pela Faculdade Ademar Rosado (FAR).

**RESUMO:** O propósito deste artigo é analisar a possibilidade da utilização da tributação como um instrumento para promover o desenvolvimento sustentável, e, conseqüentemente, como uma forma de intervenção do Estado na busca da efetivação do disposto no artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal. Por essa razão, apresenta-se a questão do desenvolvimento econômico e da intervenção do Estado no domínio econômico, com o objetivo de moldar as premissas para a utilização dos tributos como mecanismos na busca da sustentabilidade. Por fim, são apreciados exemplos da aplicação do instituto da tributação ambiental com o escopo de concluir pela sua viabilidade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Desenvolvimento sustentável. Direito tributário. Tributação ambiental. Mecanismos de tutela.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to analyse the possibility of using taxation as an instrument for sustainable development and consequently, as a form of state intervention in the pursuit of the fulfillment of the provisions of Article 170, section VI, of the Federal Constitution of Brazil. For this reason, the matter of development and state intervention in the economy is studied, with the aim of shaping the premises for the use of taxes as an instrument in the pursuit on sustainability. Finally, examples of the application of the institute are assessed in order to conclude for its viability.

**KEYWORDS:** Sustainable development. Tax law. Environmental taxation. Guardianship mechanisms.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução. 2 Desenvolvimento econômico e meio ambiente. 2.1 Desenvolvimento sustentável. 2.2 Intervenção do Estado no domínio econômico para proteção ambiental. 2.3 Falhas de mercado. 2.4 Externalidades. 2.5 Instrumentos ambientais de correção de externalidades. 3 Direito ambiental e tributação. 3.1 Instrumentos fiscais. 3.2 Tributação ambiental. 3.3 Finalidade dos tributos ambientais: fiscalidade e extrafiscalidade. 4 Formas de tributação ambiental. 4.1 Incentivos e desestímulos fiscais. 4.2 Espécies tributárias. 5 Conclusão. Referências.

## 1 Introdução

O presente artigo tem como tema a análise da utilização do Direito Tributário como instrumento econômico voltado à proteção ambiental.

A relevância da tese em questão reside na percepção fática de que a degradação ambiental causada por séculos de exploração desenfreada dos recursos naturais pelo ser humano trouxe a necessidade da adoção de políticas públicas direcionadas à proteção do meio ambiente.

Ante os riscos à saúde, à qualidade de vida e à própria sobrevivência humana, tornaram-se cada vez mais necessárias medidas orientadas para um desenvolvimento econômico que leve em consideração a manutenção do meio ambiente. Surgiu, assim, o conceito de desenvolvimento sustentável, como aquele no qual se conduz a atividade econômica de modo a preocupar-se com uma sustentabilidade tanto econômica quanto ecológica.

Dentre as medidas tomadas em termos de desenvolvimento sustentável, destaca-se a utilização de instrumentos econômicos pelo Estado, os quais se voltam à atribuição de uma correspondência entre o uso de bens ambientais e um “preço” a ser pago pelo poluidor.

Nesse contexto insere-se o Direito Tributário Ambiental, como um instrumento de proteção ambiental por meio do qual há a indução dos agentes econômicos à adoção de comportamentos que reduzam a poluição e propiciem a utilização racional de recursos naturais.

Desse modo, urgente a análise da possibilidade de utilização de instrumentos fiscais destinados à proteção ambiental, a fim de que seja tutelado esse bem coletivo e, em última instância, priorizado o direito fundamental à vida, que está em jogo quando se discute a tutela da qualidade do meio ambiente.



Fonte: <https://painel.posfmu.com.br/>

## 2 Desenvolvimento econômico e meio ambiente

O ser humano tem submetido o planeta a transformações cada vez mais rápidas e intensas. No entanto, é possível afirmar que houve uma aceleração substancial a partir de meados do século XIX, com o advento da Revolução Industrial.

Nessa conjuntura, o século XX presenciou dois grandes marcos históricos fundamentais para o desenvolvimento humano como concebido atualmente, as guerras mundiais, que mudaram os processos produtivos e redesenharam os mapas nacionais.

Os recursos humanos, científicos e materiais empregados nessas guerras, particularmente na segunda, trouxeram grande desenvolvimento e novas tecnologias, as quais deram ao homem uma enorme sensação de poder, muitas vezes extrapolado. Todas essas descobertas científicas e tecnológicas representaram soluções para os problemas cotidianos em termos de conforto, tranquilidade e qualidade de vida, mas também propiciaram a destruição da natureza e do próprio homem em proporções nunca antes experimentadas.

Assim, após um estado de letargia, no qual se acreditava que as fontes naturais constituíam recursos inesgotáveis, apesar da grande deterioração do meio natural, a proteção do meio ambiente passou a ganhar força, principalmente a partir da década de sessenta, com amplas manifestações populares no Brasil e no mundo, suscitadas por reclamações referentes à revelação de danos ambientais

até então desconhecidos e protestos contra a crescente deterioração do meio ambiente.

### 2.1 Desenvolvimento sustentável

Diante desse cenário, conforme afirma Cristiane Derani, evidenciou-se que a natureza apresenta duplo sentido na percepção humana, como fonte de sua produção e reprodução econômica, e também como fator de seu bem-estar. Passou-se a perceber que, segundo a autora, “o homem encontra sua expansão psíquica no todo”<sup>1</sup>, sendo a proteção do meio ambiente fator essencial à sua própria sobrevivência.

Dessa maneira, a escassez de matérias-primas e a poluição em grande escala, motivadas por um modo de produção cada vez mais voltado à competitividade global e à exploração desenfreada de recursos naturais, levaram à necessidade de se repensar o próprio conceito de desenvolvimento.

Tornou-se evidente a inviabilidade de um modelo de desenvolvimento a qualquer custo, incapaz de harmonizar as necessidades e os padrões modernos de consumo à preservação das noções básicas de qualidade de vida<sup>2</sup>. Emergindo, assim, crescente e relevante preocupação com o meio ambiente e a respectiva noção de sustentabilidade, na qual a proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado mostra-se como um elemento fundamental ao processo de desenvolvimento, agora tomado como desenvolvimento sustentável.

Percebeu-se, portanto, que a qualidade de vida do ser humano encontra-se profundamente relacionada com o modo de proteção do meio ambiente, uma vez que esse não mais comporta um entendimento reduzido apenas a elementos como ar, água e terra, devendo ser encarado como o conjunto das condições da existência humana, que integra e influencia o

relacionamento entre os homens, sua saúde e seu desenvolvimento.

O Direito Ambiental surgiu, então, como um direito reformador, modificador, ao atingir toda a organização da sociedade atual, cuja trajetória conduziu à ameaça da existência humana pela atividade do próprio homem.

Cumprido ressaltar que o Direito Econômico e o Direito Ambiental não só se interceptam, como comportam, em parte, as mesmas preocupações, como a busca da melhoria do bem-estar das pessoas e da estabilidade do processo produtivo, já que a expressão “crise ambiental” remete ao perigo às bases de sustentação do sistema produtivo vigente.

Nesse aspecto, conforme explica Cristiane Derani<sup>3</sup>, a visão parcial de que as normas de proteção ao meio ambiente seriam obstáculos aos processos econômicos e tecnológicos é afastada, ao se compreender que a qualidade de vida se relaciona tanto com um objetivo do processo econômico, como com uma preocupação da política ambiental.

Foi durante a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, ocorrida em Estocolmo, em 1972, que surgiu uma noção, ainda que embrionária, de desenvolvimento sustentável como aquele que assegura as necessidades da presente geração sem comprometer a capacidade das gerações futuras de atender suas próprias necessidades. Neste sentido, deve-se destacar o princípio 2 da Declaração de Estocolmo:

Os recursos naturais da Terra, incluídos o ar, a água, o solo, a flora e a fauna e, especialmente, parcelas representativas dos ecossistemas naturais, devem ser preservados em benefício das gerações atuais e futuras, mediante um cuidadoso planejamento ou administração adequados.

1 DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 50.

2 CARNEIRO, Ricardo. *Direito ambiental: uma abordagem econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 38.

3 DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 60.

Tal princípio foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, encontrando respaldo no artigo 225, no qual o legislador transcreve que é dever do Poder Público e da coletividade defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

Não obstante, a Constituição Federal, além de determinar que o meio ambiente equilibrado é direito e dever de todos, também estabelece sua tutela ao discorrer sobre a ordem econômica em seu artigo 170, inciso VI, *in verbis*:

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

[...]

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

Assim, a Constituição Federal prevê o uso sustentável dos recursos naturais a ser tutelado e garantido pela ordem econômica, sendo impossível pugnar-se por uma política irresponsável e voltada à obtenção do lucro a qualquer custo sem que se colida com os princípios constitucionais de regência da ordem econômica e proteção do meio ambiente.

Nessa perspectiva, vinte anos após a Convenção de Estocolmo, as Nações Unidas promoveram, no Brasil, a Conferência sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento Humano, a ECO-92, na qual se repetiu e se aprofundou o conceito de desenvolvimento sustentável, o qual foi definido como aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem suas próprias necessidades.

Por conseguinte, a Declaração do Rio de Janeiro de 1992, resultante dessa conferência, trouxe à luz o modelo de desenvolvimento sustentável atual, responsável pela busca da aliança entre os princípios da preservação do meio ambiente e do desenvolvimento econômico.

Sabe-se que, para que seja possível o alcance de tal modo de produção sustentável, a proteção ambiental deve constituir parte integrante do processo de desenvolvimento econômico, não podendo ser desconsiderado seu conceito. Ao se usar a expressão “desenvolvimento sustentável”, portanto, tem-se em mente a expansão da atividade econômica vinculada a uma sustentabilidade tanto econômica quanto ecológica.

Nesse sentido, percebe-se que o desenvolvimento sustentável só será atingido e passível de manutenção com a adoção de um novo modelo socioeconômico no qual a natureza seja entendida como um bem jurídico de relevante valor social, como um bem de interesse público, portanto, e com a prevalência do interesse coletivo sobre o interesse individual.

## 2.2 Intervenção do Estado no domínio econômico para proteção ambiental

Com a crise ambiental, compreendeu-se com mais clareza que os recursos naturais são esgotáveis e que o seu uso com uma política de pilhagem coloca em risco a própria sobrevivência da espécie humana. Tornou-se imperiosa, portanto, a mudança dos padrões de desenvolvimento a fim de que a proteção do meio ambiente se tornasse um elemento integrante dessa equação.

Assim, nesse contexto, passou-se a exigir do Estado que atuasse de forma eficaz e positiva no sentido de fazer com que as atividades humanas se desenvolvessem de maneira racional, sem causar lesões irreversíveis ao meio ambiente e assegurando o não-esgotamento dos recursos naturais, com o propósito de possibilitar seu contínuo for-

necimento ou renovação<sup>4</sup>.

O modelo brasileiro adotado foi o sistema híbrido de liberalismo econômico e intervencionismo estatal. Tem-se, desse modo, que o papel do Estado brasileiro se tornou complexo e, em última instância, possui a missão de proteger o sistema capitalista garantindo justiça social como forma de prevenir conflitos.

Nesse desiderato, a Constituição Federal estipula que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho e da livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da ordem social e observados os princípios estabelecidos pelo artigo 170, que incluem a defesa do meio ambiente.

Ademais, o inciso V do § 1º do artigo 225 da Constituição Federal ainda prevê que cabe, ao Poder Público, “controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias” que apresentem risco, dentre outras coisas, ao meio ambiente.

Desse modo, a proteção ambiental foi elevada ao nível de princípio da ordem econômica e, para que se garanta a sua efetivação, foi conferida ao Poder Público a possibilidade de tutela por meio da intervenção no domínio econômico, com o escopo de garantir que a exploração econômica preserve a natureza. E isto, inclusive, mediante um tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental de produtos e serviços, como prescreve o artigo 170, inciso VI, da Constituição.

Para Bernard-Frank Macera<sup>5</sup>, trata-se de um dever subjetivo da Administração, que se diferencia dos demais deveres subjetivos, sejam privados ou públicos (esses entendidos como aqueles pertencentes ao patrimônio jurídico dos particulares em suas relações com

os Poderes Públicos), por ser indisponível e irrenunciável, razão pela qual os órgãos competentes não podem abdicar de sua faculdade de interferência nos processos produtivos para o respeito ecológico.

Em vista disso, sempre que a proteção ambiental não estiver sendo atendida no desenvolvimento de determinada atividade econômica, o Poder Público possui o dever de intervir para regulá-la. É o que prevê, ainda, o artigo 174 da Constituição brasileira, que assenta as ações de coordenar, regular, controlar, regulamentar, entre outros meios, pela fiscalização, incentivo e planejamento da economia, mediante intervenção estatal, como forma de salvaguardar o interesse geral, especialmente relativo à proteção ambiental.

O Estado, em conclusão, amparado por normas internacionais e constitucionais, tem o dever subjetivo de intervir no campo de atuação da iniciativa privada para atender ao princípio da proteção ambiental sempre que este não esteja sendo respeitado. Para tanto, é necessário que se observe estudos no campo da economia ambiental, com relevância para a correção das falhas de mercado.

### 2.3 Falhas de mercado

Consoante apresentado por Ana Maria de Oliveira Nusdeo, as falhas de mercado se caracterizam por

[...] situações nas quais os mercados reais não funcionam conforme as previsões do chamado modelo ideal de mercado competitivo. O objetivo de minorá-las é responsável, em grande medida, pela presença do Estado na economia sendo revelada nas mais diferentes áreas do Direito, tais como na defesa da concorrência e no mercado de capitais<sup>6</sup>.

4 PORFÍRIO JR., Nelson de Freitas. *Responsabilidade do Estado em face do dano ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 29.

5 MACERA, Bernard-Frank. *El deber industrial de respetar el ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 55.

6 NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 101, jan./dez. 2006, p. 359.

Ou seja, como foram constatadas diversas falhas no funcionamento dos sistemas, gerou-se uma primeira reação ao liberalismo na economia, modelo que significava, em síntese, um Estado absenteísta, com o ideal de governar o mínimo possível.

Fábio Nusdeo<sup>7</sup> explica que, desse modelo, cinco são as maiores falhas no funcionamento do mercado, a saber: (i) a pouca mobilidade dos fatores de produção, (ii) o precário acesso às informações relevantes pelos agentes econômicos, (iii) a concentração empresária, gerando situações de monopólio; (iv) o suprimento de bens coletivos e públicos; e (v) as externalidades.

À última falha mencionada será dado destaque a seguir, uma vez que está diretamente envolvida no problema ambiental, no que se refere ao conceito estrito tratado no presente artigo.

#### 2.4 Externalidades

Para Ana Maria de Oliveira Nusdeo, as externalidades podem ser definidas como

[...] os custos ou benefícios que se transferem de determinadas unidades do sistema econômico para outras, ou para a comunidade como um todo, fora do mercado<sup>8</sup>.

Trata-se, pois, de um custo ou benefício que, não computado no processo de produção de determinado bem de consumo, recai posteriormente sobre terceiros que podem vir a ser identificados ou não.

No caso das externalidades negativas, por não serem de interesse do particular,

justamente pela possibilidade de seu descarte sem custo, não são computadas no custo de fabricação. Então, estes custos indesejados inseridos na economia, mas não considerados pelo particular, restam atribuídos a toda a coletividade, como um custo social.

Já em uma situação em que os benefícios associados a um dado bem superem o valor assinalado pelo mercado, o fenômeno será o inverso. Haverá, dessa forma, externalidades positivas e aqueles benefícios não valorizados pelo mercado serão os benefícios sociais.

Desse modo, pode-se concluir que, havendo externalidades, o preço de um determinado bem não refletirá o real custo de produção para a sociedade.

Refletindo sobre as externalidades negativas relacionadas aos recursos ambientais, observa-se que sua não inclusão no preço da mercadoria leva à ausência de percepção quanto à escassez desse fator ambiental de produção, e, muitas vezes, a sua excessiva utilização pelos agentes produtores.

Portanto, uma política de proteção ambiental eficaz deve objetivar a correção das externalidades, que acabam por ser uma das responsáveis pela negligência dos agentes produtivos quanto aos recursos naturais.

Sendo assim, a criação de mecanismos para internalização desses custos, fazendo com que o poluidor passe a arcar com os custos de produção ou que o produtor receba as vantagens pelos benefícios sociais gerados em sua atividade econômica, torna-se o objetivo das normas relacionadas a essa falha de mercado.

#### 2.5 Instrumentos ambientais de correção de externalidades

Uma maneira eficaz de correção das referidas falhas de mercado ocorre com a intervenção do Estado na economia, objetivando, por meio de seu poder de polícia, ou pela instituição de mecanismos econômicos,

7 NUSDEO, Fábio. Economia do meio ambiente. In: PHIL-LIPE JR., Arlindo; ALVES, Alaôr Caffé (Orgs.). *Curso interdisciplinar de direito ambiental*. Barueri: Manole, 2005, p. 208-209.

8 NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 101, jan./dez. 2006, p. 359.

como tributos e subsídios, obrigar os agentes econômicos a responder pelas externalidades geradas em razão de sua atividade econômica.

Ana Maria de Oliveira Nusdeo explica que os principais instrumentos das políticas voltadas à proteção ambiental são classificados como instrumentos de controle e instrumentos econômicos. Também segundo a autora, o melhor instrumento será aquele que “atinge os objetivos perseguidos com o menor custo social”<sup>9</sup>. Isto é, aquele que apresente a menor relação custo-benefício para a sociedade e, ao mesmo tempo, se articule com os demais objetivos das políticas públicas em um determinado país.

Os instrumentos de controle podem ser definidos como aqueles que fixam normas, regras e procedimentos para as atividades econômicas, a fim de assegurar o cumprimento dos objetivos de determinada política, como, por exemplo, reduzir a poluição do ar ou da água.

Trata-se de mecanismos de ordem preventiva, repressiva e reparatória, os quais se baseiam em prescrições de cunho administrativo e no poder de polícia, cujo descumprimento acarreta a imposição de sanções de caráter penal e administrativo.

Por sua vez, os instrumentos econômicos podem ser definidos como aqueles que atuam diretamente no custo de produção e consumo dos agentes cujas atividades estejam inseridas nos fins da política em questão. Esses instrumentos, ao invés da imposição de comportamentos obrigatórios baseados na potencialidade de uma sanção, buscam estimular a adoção voluntária de práticas de redução de poluição ou preservação ambiental, conforme o caso. Os exemplos são os tributos em geral, os subsídios e os preços públicos, que podem ser criados, majorados ou reduzidos.

Observa-se que esses instrumentos são adequados à correção das externalidades tanto positivas quanto negativas. Para as primeiras,

agem como um meio regulador que compensa os agentes produtivos que proporcionam benefícios sociais durante suas cadeias produtivas. Já para as segundas, os instrumentos econômicos possibilitam que o Estado aja com o papel primordial de corrigir o mercado para fazer com que a utilização dos bens ambientais corresponda a um preço pago pelo poluidor.

Fala-se, assim, na internalização do custo ambiental, transformando-o de uma externalidade negativa ou custo social, num custo privado. Se a fábrica incorre no custo de todos os fatores de produção por ela conjugados para realizar a sua tarefa produtiva, ela deve também arcar com os mesmos custos quando se refere aos bens do meio ambiente.

Convém ressaltar que, nesse contexto, o Direito Tributário afigura-se como importante ferramenta à disposição do Estado para a implantação de mecanismos de intervenção na economia, pela possibilidade de concessão de benefícios fiscais aos produtores que se preocupam com o meio ambiente em seu processo produtivo ou pela hipótese de maior tributação daqueles que não seguem as diretrizes do desenvolvimento sustentável, para que, desse modo, arquem com os seus custos ambientais.

### 3 Direito ambiental e tributação

Conforme analisado, os instrumentos econômicos são mecanismos importantes e eficazes para a proteção do meio ambiente. E, dentre eles, destaca-se o uso do Direito Tributário, uma vez que, como afirma Luís Eduardo Schoueri<sup>10</sup>, o campo da defesa do meio ambiente é muito fértil para o emprego de normas tributárias com a finalidade indutora, servindo o tributo para internalizar os custos ambientais.

#### 3.1 Instrumentos fiscais

Essa intersecção entre Direito Ambien-

9 *Ibidem*, p. 359.

10 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 368.

tal e Direito Tributário pode ser justificada ao se verificar que, do mesmo modo que todos têm o direito a usufruir de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, cuja exploração se deve dar de forma ordenada pelo Estado, também é certo que todos devem contribuir para conservá-lo, mediante o abastecimento dos cofres públicos, de forma solidária e efetiva, quanto aos respectivos gastos.



Fonte: <https://diarural.com.br/>

Segundo Simone Martins Sebastião<sup>11</sup>, os tributos e o meio ambiente têm, entre si, uma relação de correspondência no que concerne à própria atividade financeira do Estado, ou seja, na administração de receitas e despesas. E aqui, em particular, às despesas relacionadas à prevenção, conservação e restauração do meio ambiente, nas quais o Estado chama o particular a participar, para que colabore não só através de comportamentos ecologicamente corretos, mas também proporcionando o numerário necessário à tutela desse bem jurídico.

Soma-se a isso a reconhecida intervenção do Estado na economia por meio do Direito Tributário, pelo que não se pode renunciar ao uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatais, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica.

11 SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. 6. reimp. Curitiba: Juruá, 2011, p. 228.

Nesse sentido, os fins estão no Direito Ambiental e os instrumentos, no Direito Tributário. O regime jurídico permanece regido por esse, mas inspirado por diretrizes outras que não somente a de arrecadar<sup>12</sup>.

### 3.2 Tributação ambiental

Para Fernando Magalhães Modé<sup>13</sup>, a tributação ambiental apresenta-se como um instrumento econômico que possibilita a internalização dos custos ambientais, induzindo os agentes econômicos à adoção de comportamentos que proporcionem a redução da poluição e a utilização racional dos recursos naturais, sejam eles renováveis ou não.

O Direito Tributário Ambiental visa, dessa forma, a incentivar ou inibir comportamentos que possam melhorar ou comprometer o meio ambiente, isto é, orientar ou incentivar condutas não-poluidoras, além de propiciar a prevenção e reparação dos recursos naturais com a arrecadação de numerários, em obediência ao princípio do poluidor-pagador.

Assim, serve tanto para coibir comportamentos lesivos, com a tributação em si, quanto para estimular condutas empresariais ou individuais ambientalmente corretas, que visem a não degradar o meio.

Aqui, oportuno citar o entendimento de Regina Helena Costa<sup>14</sup>, ressaltando que a tributação ambiental pode ser conceituada como o emprego de instrumentos tributários para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (caráter fiscal), bem como para orientar o

12 NETO, Celso de Barros Correia. Instrumentos fiscais de proteção ambiental. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 22, 2008, p. 146.

13 MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2013, p. 65.

14 COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313.

comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (caráter extrafiscal).

Portanto, os tributos ambientais podem ser compreendidos como aqueles que se destinam à proteção ambiental, seja pela própria materialidade, pela vinculação das receitas decorrentes de sua arrecadação ou pela orientação das condutas à preservação do meio ambiente<sup>15</sup>.

Nessa perspectiva, o termo “tributo ambiental” engloba tanto o tributo cuja hipótese de incidência é a atividade relacionada à defesa do meio ambiente quanto os tributos já existentes, com as mais variadas hipóteses de incidência, que podem ser graduadas para concretização de valores ambientais.

Dessarte, os tributos ambientais não são sinônimos de tributos novos, mas, ao contrário, frequentemente são uma aplicação especial dos tributos já existentes visando à defesa do meio ambiente. Conforme indica José Marcos Domingues de Oliveira<sup>16</sup>, é perfeitamente possível adaptar os tributos existentes à finalidade ambiental, em que o poluidor é levado a não poluir ou a reduzir a poluição para não ser tributado ou ter a sua carga tributária reduzida.

Anotese que a Constituição Federal brasileira não é explícita quanto à tributação ambiental, mas determina incumbir à coletividade e ao Poder Público o dever de defender e preservar o meio ambiente (artigo 225), sendo da competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, “proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer das suas formas” (artigo 23, inciso VI).

Ademais, segundo afirma Fábio Nieves<sup>17</sup>, os fundamentos jurídicos para que se

aplique o tributo como um instrumento de tutela ambiental estão nos artigos 170, inciso VI, e 225 da Constituição Federal, que estabelecem que o Poder Público legisle de maneira que a atividade econômica seja orientada pela “defesa do meio ambiente” e se desenvolva mediante um tratamento diferenciado dos produtos e serviços na medida do seu impacto ambiental, resultando na proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

Nesse sentido, para Ricardo Berzosa Saliba<sup>18</sup>, a Constituição Federal autoriza a extrafiscalidade implícita e explicitamente, admitindo-a como o poder de regular, o que, por sua vez, permite a utilização de normas tributárias para desestimular ou estimular condutas de acordo com seu impacto ambiental.

### 3.3 Finalidade dos tributos ambientais: fiscalidade e extrafiscalidade

Sabe-se que os tributos podem ser classificados quanto ao seu fim em: (i) tributos fiscais, que possuem finalidade de arrecadação de recursos financeiros; (ii) tributos parafiscais, que se destinam ao custeio de atividades paralelas à administração pública direta; e (iii) tributos extrafiscais, que objetivam fins outros que não a arrecadação, mas, geralmente, a condução da economia, pelo estímulo ou desestímulo de certas atividades.

A finalidade precípua dos tributos é a fiscal ou arrecadatória, a qual se encontra presente na tributação ambiental, na medida em que é necessária para que o Estado possa fazer frente a gastos com a prevenção e reparação de danos ambientais.

Contudo, especialmente analisando as taxas, as quais se apresentam como o instrumento mais propício à internalização

15 SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 141.

16 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 791.

17 NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do*

meio ambiente natural. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 103.

18 SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quarter Latin, 2005, p. 273.

dos custos externos, verifica-se que existem obstáculos que, na prática, impedem a sua eficácia na aplicação do princípio do poluidor-pagador, como afirma José Casalta Nabais<sup>19</sup>, ao passo que há uma grande dificuldade em identificar o responsável pela poluição, o poluidor, pois pela sua própria natureza os danos ambientais são difusos, frutos de um elevado número de agentes, o que acaba por impossibilitar a divisibilidade desses custos entre os seus causadores.

Ademais, o autor identifica uma dificuldade ainda maior, pois, na maioria dos casos de custos ambientais, não há como medir, com um mínimo de rigor ou com, mais exatamente, um rigor exigido pela equivalência entre a taxa e os custos ambientais, de maneira a constituir a exata medida por correspondência.

A isso se acrescenta a impossibilidade, muitas vezes, da reparação do dano ambiental, ou seja, a volta ao *status quo ante*.

Portanto, conforme afirma Roberto Ferraz<sup>20</sup>, a tributação com a finalidade fiscal é um adequado e útil instrumento para a proteção ambiental, mas certamente não é perfeito.

No Brasil, diversamente das taxas aludidas, isso se acentua pela impossibilidade de vinculação da receita arrecada com o imposto a qualquer fim estabelecido, salvo aqueles ressalvados expressamente pelo texto constitucional. Assim, no ordenamento pátrio, o Direito Tributário Ambiental, no que tange aos impostos, encontra sua melhor expressão na finalidade extrafiscal, voltada à educação e prevenção de danos ambientais.

Nesse sentido, observa-se que a finalidade extrafiscal vem se tornando cada vez mais presente e essencial à própria função de tributar, porquanto o fim maior da instituição de determinado tributo não é a arrecadação pura e simples, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de modo a estimulá-los ou desestimulá-los a adotarem condutas, que, por sua vez, estão sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado<sup>21</sup>.

Nesse contexto, as normas extrafiscais podem ser orientadas e regidas pelos princípios conformadores dos mais diversos ramos do Direito, incluindo aqueles que regulamentam e norteiam o meio ambiente, cuja matriz se encontra no artigo 225 da Constituição Federal.

A extrafiscalidade, assim, torna-se aliada à proteção ambiental na medida em que obriga os contribuintes a adotarem posturas ecologicamente corretas, e corrige o mercado, propiciando a incidência do princípio do poluidor-pagador em sua vertente educadora no Direito Tributário e intromissora de um custo não internalizado.

Para tal fim, a extrafiscalidade pode ser implementada mediante a instituição e graduação de tributos, a concessão de isenções e outros incentivos fiscais, como a possibilidade de dedução de despesas efetuadas pelos contribuintes referentes a recursos empregados na preservação do meio ambiente<sup>22</sup>.

#### 4 Formas de tributação ambiental

Segundo leciona Lise Vieira da Costa Tupiassu<sup>23</sup>, a tributação positiva, calcada

19 NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 433.

20 FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 345.

21 SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. 6. reimp. Curitiba: Juruá, 2011, p. 133.

22 COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 322.

23 TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental:*

na tributação da poluição, nem sempre é a melhor solução para o meio ambiente. Isso porque a ideia básica das políticas ambientais deve ser a prevenção, evitando as atividades danosas. Dessa forma, a tributação negativa, a qual compreende não só as reduções da arrecadação pela alteração nos critérios materiais da hipótese de incidência dos tributos, mas também as isenções, deduções, ajudas financeiras e subsídios, oferece a possibilidade de premiar ou subsidiar as iniciativas despoluentes, a utilização de tecnologias “limpas” ou de recursos naturais alternativos, formando uma consciência de conservação ambiental nos responsáveis pela produção e na própria população em geral.

#### 4.1 Incentivos e desestímulos fiscais

Dito isso, conforme explana Simone Martins Sebastião<sup>24</sup>, pode-se apontar como modalidades mais comuns de incentivos e desestímulos fiscais os seguintes institutos jurídico-tributários: a isenção, a redução de alíquotas, a redução da base de cálculo e a concessão de créditos presumidos.

Tais institutos, se manuseados de forma correta pelo ente competente, podem servir como alternativa para estimular condutas favoráveis ao meio ambiente ou desestimular aquelas contrárias.

#### 4.2 Espécies tributárias

Além dos institutos referidos acima, há a possibilidade da utilização das próprias espécies tributárias, já previstas ou a serem instituídas, a fim de induzir uma conduta ecologicamente correta pelo contribuinte e, assim, com reflexos na própria sociedade. Aqui, cabe destacar alguns tributos considerados como “verdes” por serem utilizados como

instrumentos de proteção ambiental.

Alguns Estados, como Rio Grande do Sul, São Paulo e Ceará já instituíram o chamado ICMS Ecológico, que aparece como uma política pública de incentivo à conservação dos recursos naturais. Trata-se de um mecanismo utilizado para compensar os Municípios que

[...] sofrem limitações de ordem física para o desenvolvimento produtivo, em razão de seu comprometimento territorial com áreas ambientalmente protegidas<sup>25</sup>.



Fonte: <https://www.areasverdesdascidades.com.br/>

Nesse sentido, aproveitando da previsão do inciso II do parágrafo único do artigo 158 da Constituição Federal quanto ao repasse de parcela do ICMS, alguns Estados optam por beneficiar aqueles Municípios que implementam políticas públicas ambientais.

Cada Estado, analisando as peculiaridades de seus Municípios, estabelece os critérios ecológico-sociais e o percentual de ICMS a ser repassado para esses, de forma que, segundo Fernando Facury Scaff e Lise Vieira da Costa Tupiassu<sup>26</sup>, os valores e critérios previstos

a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 154.

24 SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. 6. reimp. Curitiba: Juruá, 2011, p. 152-156.

25 SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. *VERBA JURIS - Anuário da Pós-Graduação em Direito*, v. 3, n. 3, 2004, p. 170.

26 *Ibidem*, p. 174.

legalmente sejam quantificados com base em dados fáticos, proporcionando a criação de um ranking ecológico dos Municípios. Assim, cada um desses passa a receber um montante proporcional ao compromisso ambiental assumido, o qual será incrementado conforme a melhoria da qualidade de vida da população.

Pode-se destacar também o ITR, imposto com nítida função extrafiscal, uma vez que progressivo e com alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Conforme analisa Frederico Amado<sup>27</sup>, a extrafiscalidade ambiental do ITR pode ser constatada quando o legislador infraconstitucional exclui da área tributável as de preservação permanente e de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, aquelas sob regime de servidão florestal ou ambiental e as cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Ainda, segundo o mesmo autor, o IPTU também pode ser considerado como regulatório, pois pode ter alíquotas progressivas de acordo com a localização e o uso do imóvel, a fim de servir como instrumento de coerção municipal para a realização da função social da propriedade urbana, conforme os ditames do Plano Diretor<sup>28</sup>. Nessa acepção, o IPTU pode ser utilizado como instrumento de proteção ambiental, uma vez que a preservação ambiental se incluiu como um dos objetivos proclamados na função social da propriedade urbana, isto é, o uso da propriedade privada em prol da sociedade e do equilíbrio ambiental.

Deve ser mencionada, ademais, a possibilidade de utilização do IPI, do IPVA, do IR, das taxas (como a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA) e das contribuições especiais (como a CIDE combustível) como instrumentos de proteção ambiental.

Desse modo, apesar de não ser o escopo do presente artigo o exaurimento das espécies tributárias passíveis de serem manejadas com fins ambientais, anota-se que, quanto a essas, não há restrições, uma vez que, seja pela função fiscal, seja pela função extrafiscal, todos os tributos podem ser usados a favor do meio ambiente. Isto é, todas as espécies tributárias têm, a sua maneira, aptidão para prestar-se de veículo à proteção ambiental<sup>29</sup>.

## 5 Conclusão

A qualidade de vida do ser humano encontra-se diretamente relacionada com o modo de proteção do meio ambiente. Nesse sentido, o Direito Econômico e o Direito Ambiental não se opõem, mas se complementam. Surge, assim, a noção de desenvolvimento sustentável, que propõe que a expansão da atividade econômica seja vinculada a uma sustentabilidade não só econômica, mas também ecológica (artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal).

Sabe-se que a tutela ambiental foi elevada a princípio da ordem econômica e, para a sua efetivação, foi conferida ao Poder Público a possibilidade de intervenção no domínio econômico (artigo 170, § 1º, da Constituição Federal). Tal intervenção é necessária para a correção de falhas de mercado, dentre elas as externalidades negativas e positivas.

Tais externalidades podem contrariar os interesses da coletividade, seja por relegar o ônus da poluição à coletividade, seja por não recompensar aquele que se preocupou em não poluir. Portanto, uma política de proteção ambiental eficaz deve objetivar a correção de ambas as externalidades, já que essas acabam por ser uma das responsáveis pela negligência dos agentes produtivos quanto aos recursos naturais.

27 AMADO, Frederico. *Direito ambiental esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Método, 2015, p. 890.

28 *Ibidem*, p. 890.

29 COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 313.

Os mecanismos de correção das externalidades podem ser instrumentos de controle e instrumentos econômicos, configurando-se os últimos como instrumentos mais adequados, considerando a dificuldade na reparação do dano ambiental e a necessidade da adoção de estímulos que busquem a adoção voluntária de práticas de redução de poluição ou preservação ambiental.

Dentre os instrumentos econômicos, o Direito Tributário afigura-se como importante ferramenta, apresentando-se como um meio que possibilita a internalização dos custos ambientais, em obediência ao princípio do poluidor-pagador.

Nesse viés, surge a possibilidade da exigência de tributos ambientais, aqueles que se destinam à proteção ambiental, seja pela própria materialidade, seja pela vinculação das receitas arrecadadas, seja pela orientação das condutas à preservação do meio ambiente, os quais assentam sua fundamentação jurídica nos artigos 170, inciso VI, e 225, da Constituição Federal.

Tais tributos podem possuir fins fiscais e extrafiscais, porém, o Direito Tributário Ambiental encontra sua melhor instrumentação nos últimos, os quais propiciam a criação de uma consciência coletiva de respeito à proteção ambiental, bem como estimulam a prática de comportamentos ambientalmente

corretos, em efetivação máxima ao desenvolvimento sustentável.

Como formas de tributação ambiental que podem servir como estímulo de condutas positivas relacionadas ao meio ambiente, bem como desestímulo daquelas que lhe são contrárias, podem-se citar as isenções, ajudas financeiras, subsídios, redução de alíquotas e base de cálculo e concessão de créditos presumidos.

Por fim, e em complementariedade com tais institutos, destaca-se a possibilidade de utilização de uma ampla gama de espécies tributárias para fins ambientais, como o ICMS Ecológico, o ITR, o IPTU, o IPI, o IPVA, o IR, as taxas (a exemplo da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA) e as contribuições especiais (a exemplo da CIDE combustível).

Conclui-se, desse modo, que as espécies tributárias, juntamente com as políticas de estímulo e desestímulo fiscais, constituem-se em instrumentos econômicos úteis à correção de externalidades e internalização dos custos ambientais. Sendo que os tributos se apresentam como meio adequado e necessário à educação ambiental e desenvolvimento de ferramentas voltadas a um desenvolvimento econômico sustentável, a fim de melhorar a qualidade de vida, garantindo o meio ambiente equilibrado para a presente e as futuras gerações.

## Referências

AMADO, Frederico. *Direito ambiental esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Método, 2015.

CARNEIRO, Ricardo. *Direito ambiental: uma abordagem econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACERA, Bernard-Frank. *El deber industrial de respetar el ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

NETO, Celso de Barros Correia. Instrumentos fiscais de proteção ambiental. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 22, 2008.

NIEVES, Fábio. *Tributação ambiental: a proteção do meio ambiente natural*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

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

NUSDEO, Fábio. Economia do meio ambiente. In: PHILLIPE JR., Arlindo; ALVES, Alaôr Caffé (Orgs.). *Curso interdisciplinar de direito ambiental*. Barueri: Manole, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PORFÍRIO JR., Nelson de Freitas. *Responsabilidade do Estado em face do dano ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2002.

SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos do direito tributário ambiental*. São Paulo: Quarter Latin, 2005.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. *VERBA JURIS - Anuário da Pós-Graduação em Direito*, v. 3, n. 3, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. 6. reimp. Curitiba: Juruá, 2011.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

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