



**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL:
A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO E
PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE**

**ENVIRONMENTAL TAXATION:
EXTRA-FISCALITY AS AN INSTRUMENT FOR THE PROTECTION AND
PRESERVATION OF THE ENVIRONMENT**

André Afonso Tavares¹

Jonas Afonso Tavares²

RESUMO: O presente trabalho versa sobre a utilização da extrafiscalidade tributária como estímulo para a incorporação dos preceitos de defesa ambiental nas atividades humanas, especialmente nas econômicas. O objetivo é explicitar a possibilidade e as restrições do manuseio da tributação como ferramenta de harmonização entre o meio ambiente e as atividades do homem. Para tanto, adotamos o método de revisão bibliográfica e jurisprudencial. Assim, com a finalidade de atingir o objetivo aqui proposto, vimos que a ordem econômica possui como um de seus princípios a defesa do meio ambiente e, ainda, que os entes públicos possuem o dever constitucional de proteger e preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações. Verificamos, além disso, que os tributos servem de importante instrumento de mudança social para diversas áreas, e, especialmente, na seara ambiental. Registramos que a tributação extrafiscal é aquela que não possui como finalidade principal a arrecadação de recursos, contudo deve respeitar as mesmas limitações inerentes à tributação fiscal. Concluimos, por fim, que, embora a extrafiscalidade possa servir como poderoso mecanismo posto na mão dos entes tributantes para amenizar e/ou extinguir a degradação ambiental ocasionada pela atividade

¹ Mestrando do Programa de Pós-Graduação/Mestrado em Direito da UNESC. Especialista em Direito Público e em Auditoria Governamental. Graduado em Direito e em Ciências Contábeis. Graduando em Engenharia de Software. Advogado. Endereço eletrônico: afonsotavares.andre@gmail.com.

² Graduando em Direito. Endereço eletrônico: jonas.tavaresadvocacia@gmail.com.



econômica, no Brasil, até o momento, ela vem sendo utilizada de forma tímida, ao contrário do que observamos na legislação estrangeira.

PALAVRAS-CHAVE: Desenvolvimento econômico sustentável. Extrafiscalidade. Tributação Ambiental.

ABSTRACT: This paper covers the use of tax extrafiscality as a stimulus for the incorporation of the principles of environmental advocacy in human activities, especially in the economic. The aim is to uncover the possibility and constraints handling taxation as matching tool between the environment and the activities of man. To do so, we adopted the method of literature review and case law. Thus, in order to achieve the proposed objective, we have seen that economic policy has as one of its principles to protect the environment and also that public entities have a constitutional duty to protect and preserve the environment for present and future generations. Looked, moreover, that taxes are an important instrument of social change for many areas, and especially in environmental harvest. We note that the extrafiscal taxation is one that does not have as its main purpose to raise funds, but must comply with the same limitations inherent in taxation. We conclude, finally, that although extrafiscality can serve as a powerful mechanism put into the hand of tributantes loved to mitigate and / or terminate the environmental degradation caused by economic activity in Brazil, until now, it has been used in a shy way, contrary to what we observe in foreign law.

KEYWORDS: Environmental Taxation. Extrafiscality. Sustainable economic development.

1. INTRODUÇÃO

No decorrer dos últimos anos, especialmente a partir da década de 1970, com “a Conferência de Estocolmo, realizada em 1972, que reuniu representantes de 113 países, de 250 organizações não-governamentais e organismos da ONU” (SAÚDE, 2014), a proteção e a preservação dos recursos naturais ganharam prioridade mundial.



Entretanto, muito há que se caminhar nesse campo, sendo urgente a necessidade de dedicar atenção especial à harmonização do desenvolvimento econômico com a defesa ambiental.

Destarte, faz-se necessário que o Estado deixe de ser um mero regulador e sancionador das ações humanas e venha a influenciá-las, por meio de intervenção na economia, principal nascente de atividades degradadoras.

Ressalta-se que a Ordem Econômica, sob a ótica do legislador constitucional (art. 170, VI, CRFB), foi idealizada para cumprir os primados do desenvolvimento econômico, através da livre concorrência, mas também primou pela subsistência dos recursos naturais, por meio da proteção ambiental. Assim, percebe-se que um não pode se sobrepor ao outro, num completo descompasso, como atualmente vem ocorrendo.

Nesse sentido, defendem Fiorillo e Rodrigues ao afirmarem que a livre concorrência e defesa do meio ambiente devem caminhar lado a lado para o alcance da ordem econômica voltada para justiça social, consubstanciando um desenvolvimento sustentado, com o fim de preservar o hoje e o amanhã. (1997 apud TUPIASSU, 2006, p. 79).

Neste mesmo prisma, caminha o entendimento da Corte Constitucional Brasileira, ao registrar que a atividade econômica está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a defesa do meio ambiente, não podendo, desta forma, a incolumidade ambiental ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica. (BRASIL, STF, 2005).

Observa-se, portanto, que a economia não pode caminhar simplesmente segundo a vontade dos agentes econômicos, considerando, ainda, que estes buscam tão somente o lucro pessoal, sem se preocupar com as externalidades negativas daí advindas.

As externalidades negativas, segundo trataremos em tópico específico, são falhas do mercado, que devem ser corrigidas ou amenizadas por meio da atuação do Estado.

Nesse contexto, destaca-se que a relação tributária constitui-se em importante instrumento para uma efetiva intervenção Estatal na economia com fulcro na eliminação ou mitigação dessas externalidades.



Dessa forma, visando à extinção/amenização das externalidades negativas, surge a possibilidade de utilização, por meio da extrafiscalidade, da tributação ambiental, dando, ainda, efetividade ao princípio do desenvolvimento econômico sustentável.

O mecanismo da extrafiscalidade, como o nome sugere, objetiva ir além da finalidade fiscal, podendo implicar, muitas vezes, na redução das receitas públicas. Porém, isso não significa prejuízo para o Estado, na medida em que prevenção e preservação desoneram os gastos com recuperação.

Importante observar, contudo, que o uso da extrafiscalidade deve respeitar as limitações impostas pelo ordenamento jurídico à tributação fiscal.

Isto porque, segundo as palavras de Rangel (2010, p. 20), “o poder de tributar é um poder de império, mas é limitado à categoria da obrigação jurídica *ex lege* – a relação jurídica tributária é uma relação obrigacional, e não mera relação de poder, baseada no princípio da legalidade estrita”.

Ainda, quanto à instituição da tributação ecológica, registra-se que a doutrina defende alguns possíveis caminhos para tutela ambiental por meio da tributação.

Um primeiro caminho possível seria a criação de uma nova figura tributária, por meio de um fato gerador diretamente ligado ao bem ambiental. Entretanto, conforme destaca Rangel (2012, p. 23), essa nova instituição, se não estiver atrelada a uma completa reforma tributária, considerando a excessiva carga tributária do ordenamento jurídico brasileiro, vai de encontro à realidade socioeconômica do país.

Um segundo caminho, mais coerente diante da realidade brasileira, seria a reestruturação de parte dos tributos existentes, incluindo critérios de aferição das externalidades negativas ambientais.

Nessa segunda hipótese, já existem, inclusive, alguns exemplos vigentes de tributos com finalidade timidamente extrafiscal. Segundo exemplifica Rangel (2012), temos a dedução da declaração de imposto de renda dos rendimentos aplicados em reflorestamento ou florestamento; a redução de alíquotas de IPI de acordo com o combustível utilizado; a isenção da cobrança de ITR em hipótese de áreas ambientalmente protegidas; a redução de alíquota de IPVA para carros movidos a álcool e a gasolina – flex; o ICMS ecológico, que inclui o critério conservação



ambiental a ser aferido no repassasse do percentual previsto no art. 158, II da CRFB entre os Municípios; e, ainda, podemos destacar o uso do IPTU progressivo para fins de cumprimento da função social da propriedade.

Destaca-se que, além dos impostos, podemos conceber a extrafiscalidade por meio de outras espécies tributárias, e, conforme será demonstrado, através de instrumentos jurídico-tributários de estímulos e desestímulos fiscais.

Portanto, ao longo do presente trabalho, objetivaremos demonstrar a possibilidade de aplicação da extrafiscalidade dos tributos como instrumento de proteção e preservação do meio ambiente.

2. ASPECTOS FUNDAMENTAIS ACERCA DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

2.1. DA ORDEM ECONÔMICA E DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL

É imperiosa a necessidade dos agentes econômicos internalizarem a proteção e preservação do meio ambiente na tomada de suas decisões.

O meio ambiente não pode ser visto separadamente do meio econômico, porquanto à medida que os avanços tecnológicos intensificam a exploração de recursos naturais, estes se tornam cada vez mais escassos no planeta em que vivemos.

Assim, considerando a amplitude e a intensidade com que ocorre a exploração dos recursos naturais, segundo escreve Souza Filho (2012, p. 2): “a degradação ambiental e suas consequências na qualidade de vida do ser humano despertou uma consciência ecológica em inúmeros setores da sociedade, no sentido de se proteger e preservar o meio ambiente para a atual e futuras gerações”.

Nesse contexto, a atual Carta Magna brasileira enfatiza a necessidade de conciliar a preservação ambiental e o desenvolvimento econômico, tanto que elegeu, nos moldes do artigo 170, inciso VI, como um dos princípios regentes da ordem econômica a proteção do meio ambiente. (BRASIL, CRFB, 2014).



Salienta-se que, conforme ensinamento de Tavares (2011, p. 83), a ordem econômica pode ser entendida como “um conjunto de elementos que ordena e define um determinado sistema econômico”.

Portanto, segundo mandamento constitucional, o desenvolvimento econômico deve garantir o avanço econômico sem, por outro lado, regredir o estado atual do meio ambiente.

Nesse passo, o desenvolvimento econômico, que, para sua realização, sacrifique parcela do meio ambiente, não poderá ser considerado avanço, mas sim retrocesso, sob o ponto de vista do desenvolvimento humano, ou melhor, da vida.

Nesse sentido, são as palavras de Tavares (2011, p. 188):

A inclusão da defesa do meio ambiente como princípio constitucional econômico possibilita ao Poder Público interferir, se necessário, para que a exploração econômica assegure a manutenção do ecossistema atual visando, com isso, à **preservação dos elementos necessários à própria sobrevivência do Homem**. (grifo nosso).

Os agentes econômicos, portanto, devem desenvolver suas atividades de forma que garanta a existência dos recursos naturais no presente e no futuro, realizando, dessa maneira, um desenvolvimento econômico sustentável.

Na definição dada pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento – CMMAD, desenvolvimento sustentável pode ser definido como o desenvolvimento “capaz de suprir as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade de atender as necessidades das futuras gerações”. (1991 *apud* FUND, 2014).

Assim, o desenvolvimento econômico deve garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado, uma vez que a proteção e preservação dos recursos naturais constitui um direito universal, tanto da humanidade presente quanto daquela que ainda está por vir.

Conforme expõe Edis Milaré:

Incumbe, pois, à sociedade construir, mais do que o seu mundo atual, o mundo do amanhã. Por isso, quando se estabelece o princípio de que “todos têm o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado”, esse equilíbrio ecológico traz no bojo as condições indispensáveis ao planeta Terra e as condições favoráveis para as gerações futuras. [...]

A manutenção do ambiente saudável é fator integrante do processo de desenvolvimento sustentável. Mas esse processo, que tem na sociedade um grande contingente de atores e de agentes ambientais, depende da



própria comunidade para desencadear-se e prosseguir. (2013, p. 63, grifo nosso).

Observa-se, portanto, que o princípio do desenvolvimento econômico sustentável possui estreita ligação com o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, o qual será analisado no próximo tópico.

2.2. DO DIREITO AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

Embora não esteja expressamente disposto no rol dos direitos constitucionais fundamentais, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado pode assim ser considerado tendo em vista a sua estreita ligação com os direitos à vida e à dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, assinala Perez Luño:

[...] a incidência direta do ambiente na existência humana (sua transcendência para o seu desenvolvimento ou mesmo possibilidade) é que justifica a sua inclusão no estatuto dos direitos fundamentais, considerando o meio ambiente como todo o conjunto de condições externas que conforma o contexto da vida humana. (1995 *apud* SARLET; FENSTERSEIFER, 2013, p. 45, grifo nosso).

Ainda, como visto anteriormente, pode-se afirmar que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito extensivo tanto para as vidas presentes quanto para às que estão por vir.

Segundo essa linha, a Magna Carta preceitua e impõe, de forma clara, no *caput* de seu artigo 225, a necessidade de preservar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.

Isso se dá, numa visão antropocêntrica, em razão da necessidade de garantir a preservação da espécie humana.

Com esse mesmo pensamento, pontuam Ingo Wolf Sarlet E Tiago Fensterseifer ao tratarem da dignidade humana das futuras gerações:

Deve-se [...] reforçar a ideia de responsabilidade e *dever jurídico* (para além do plano moral) para com as gerações humanas futuras, inclusive com o reconhecimento da dignidade de tais vidas, mesmo que potenciais, de modo a afirmar a perpetuidade existencial da espécie humana (2013, p. 51, grifo do autor).

Portanto, o direito difuso à proteção e preservação ambiental ou ao meio ambiente ecologicamente equilibrado possui status de direito fundamental e, além disso, impõe a preservação dos recursos naturais tanto para as vidas presentes quanto para aquelas que ainda estão por vir.



2.3. DA INTERNALIZAÇÃO DAS EXTERNALIDADES NEGATIVAS

Devemos conhecer as externalidades negativas advindas das atividades econômicas e a importância de sua internalização, como forma de amenizar os danos ambientais suportados pela sociedade.

Não há como discutir a harmonização da economia com o meio ambiente sem passar pelo estudo das externalidades ambientais.

Segundo palavras de Fábio Nusdeo, as externalidades correspondem aos males e também aos bônus que circulam externamente ao mercado, mas que acabam por não serem compensados, em razão da impossibilidade de imputar-lhes um preço. (1997 *apud* TUPIASSU, 2006, p. 67-68).

As externalidades, portanto, são produtos advindos de alguma atividade, que, porém, durante o processo de produção, não são computados como custos, na medida em que são externos à própria atividade.

Nessa esteira, podemos verificar a existência de externalidades positivas, quando correspondem a benefícios à sociedade, e negativas, quando, ao contrário, traduzem malefícios.

Nesse sentido, explana Tupiassu (2006, p. 68-69):

Muitas vezes, a ação de um ente econômico acarreta benefícios à comunidade e/ou a uma unidade produtiva, sem cobrar-lhe diretamente por isso. Ocorre neste caso uma externalidade positiva. Exemplos comuns são a execução de obras de infra-estrutura por parte do Estado, ou o investimento no sistema de educação e pesquisa, os quais, em última instância, são responsáveis pelo desenvolvimento do processo produtivo, sem que seja imposta às empresas uma cobrança por tal serviço.

No entanto, atividades por um lado benéficas podem trazer consigo consequências adversas à comunidade, gerando externalidades negativas, cujos exemplos mais comuns são os impactos ambientais.

Assim, quando o bem-estar de uma família é afetado pela poluição despejada ao ar por uma indústria vizinha, ou um pescador se vê desprovido de seu sustento em razão da poluição de um rio, os custos de eventuais problemas de saúde da família e o desemprego do pescador não são computados nos gastos operacionais da indústria, constituindo-se em externalidades, ou seja, preços suportados por terceiros em razão da atuação danosa gratuita do ente econômico em detrimento do meio ambiente.

Ante o exposto, verifica-se que os agentes econômicos lucram muito mais do que pagam, visto que as externalidades negativas, em especial as ambientais, não são computadas durante o processo produtivo.



Daí decorre a falta de interesse em conciliar a atividade econômica com a proteção ambiental, sendo que dificilmente se verá o particular preocupado com questões sociais em prejuízo do lucro pessoal.

É o que dispõe Tupiassu (2006, p. 69):

[...] devido à falha no mercado, em sendo tais externalidades negativas por sua própria natureza, não integrantes do conjunto de elementos que influenciam nas tomadas de decisão por parte das unidades poluidoras – que não são afetadas diretamente em seus custos – dificilmente serão por estas evitadas.

Dito isso, faz-se necessária a intervenção do Poder Público no domínio econômico, a fim de que sejam corrigidas as falhas decorrentes das externalidades ecológicas do mercado.

Embora, atualmente, já possam ser observadas mudanças legislativas que busquem uma maior compatibilização entre a proteção ambiental e o lucro privado, há, ainda, muito a que se percorrer.

É preciso adotar como regra a internalização dos custos ambientais externos no processo produtivo, de forma a incorporar a proteção ambiental como princípio lógico e irrefutável de toda atividade econômica.

A utilização do potencial extrafiscal dos tributos é de extrema importância para tal intento, na medida em que, se introduzido na base de cálculo critérios de proteção e preservação do meio ambiente, poder-se-ia tornar a conduta aliada ao meio ambiente mais vantajosa no contexto da competição econômica gerada pelo mercado.

Seguindo a mesma linha de pensamento, escreve Tupiassu (2006, p. 73):

É necessário, portanto, que os poderes públicos intervenham para limitar as externalidades ambientais, através da otimização de sua função ambiental, numa ação integrada com os entes privados. A realização de tal objetivo perpassa, notadamente, pela utilização de um modo mais racional e substancial, fundamentada nos princípios contidos na Constituição, dos próprios mecanismos, disponíveis para a implementação de políticas públicas, dentre os quais se sobressaem a repartição de verbas orçamentárias e tributos.

Portanto, a tributação ambiental ocupa importante papel no cenário da proteção ambiental, traduzindo-se em forte indutor de condutas, que, se utilizado corretamente, pode reduzir/amenizar as externalidades negativas produzidas durante os processos econômicos.

2.4. O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE MUDANÇA SOCIAL



Por algum tempo, em decorrência da adoção do liberalismo econômico e da ausência de intervenção estatal na economia, deixamos de evoluir em níveis sociais, na medida em que o Estado, quando pretendia refutar alguma conduta, adotava, apenas, normas de caráter repressivo.

Não se percebeu que adotando tal postura os agentes econômicos seriam motivados a refutar determinada postura até a medida permitida, ou, ainda, após esta, na medida em que as repressões poderiam se compensar em momento posterior, quando do advento do lucro econômico.

Felizmente, a ideologia do Estado mínimo foi substituída pela ideia de um Estado Social, trazendo para o Estado o compromisso de intervir nos processos econômicos e, sobretudo, na qualidade de vida de seus membros.

Nesse contexto, observa-se que o tributo pode funcionar como efetivo instrumento para condução de políticas públicas, que, se utilizado de forma inteligente, pode corrigir deficiências de diversos setores da sociedade.

Nessa linha, enfatiza Raimundo Bezerra Falcão:

O que fica claro é que a utilização de mecanismos de ordem tributária, e mesmo os de ordem apenas financeira, pode trazer resultados políticos e econômicos desejados em diversos segmentos de atuação, como reprimir a inflação, evitar desemprego e a recessão, desaquecer a atividade econômica, proteger a indústria nacional, promover a redistribuição de renda nacional, nivelar fortunas, atuar sobre a densidade demográfica ou a distribuição espacial da população, entre muitos outros fins (1981 *apud* SEBASTIÃO, 2011, p. 68-69).

Evidencia-se, assim, a utilização de normas de caráter premial, isto é, “normas que provocassem uma participação mais ativa dos cidadãos, com o aumento das técnicas promocionais (incentivos e sanções positivas)”. (BOBBIO, 1984 *apud* SEBASTIÃO, 2011, p. 65).

Como visto, a tributação pode funcionar como importante instrumento de intervenção e mudança social, visto que o Estado pode tributar, com maior rigor, condutas tidas como prejudiciais para o bem comum, de forma a desestimulá-las, e, por outro lado, pode premiar ou reduzir a carga tributária de condutas aliadas aos objetivos estatais, como meio de incentivá-las.

Nesse sentido, destaca Marçal Justen Filho:

O direito tributário não é apenas um conjunto de normas repressivas da atuação estatal, mas apresenta também uma função promocional, para utilizar o pensamento de Bobbio. Apenas através da conjugação e efetivação de suas diversas funções é que se realizarão os desígnios constitucionais e



aproximaremos da sociedade mais justa que nos comprometemos a produzir. (1985 *apud* SEBASTIÃO, 2011, p. 73).

Uma vez compreendidos os aspectos inerentes à tributação ambiental, passamos a detalhar a possibilidade da utilização da tributação, de forma extrafiscal, como mecanismo de proteção e preservação do meio ambiente.

3. A UTILIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL COMO MECANISMO DE DEFESA DO MEIO AMBIENTE E EXPERIÊNCIAS NA LEGISLAÇÃO ESTRANGEIRA E NO BRASIL

3.1. POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE TRIBUTOS VISANDO À DEFESA DO MEIO AMBIENTE

Consoante escreve Souza Filho (2012, 9-10), a concepção de desenvolvimento econômico sustentável é operacionalizada por meio de mecanismos que podem assim ser agrupados: autorregulação; instrumentos diretos de comando e controle; e instrumentos econômicos.

A autorregulação, conforme salienta o referido autor:

[...] pressupõe o uso de mecanismos não fundamentados em constrangimentos legais ou tributários. O controle de condutas que degradam direta ou indiretamente o meio ambiente resulta mais da conscientização sobre seus efeitos na sociedade do que de quaisquer formas de penalização. Em resposta aos questionamentos em escala crescente das organizações ambientalistas, de mercados mais exigentes e da sociedade em geral, bem como às regulamentações governamentais sobre produtos e processos produtivos danosos ao meio ambiente, as empresas adotam por si só posturas cada vez mais ecologicamente corretas em busca da qualidade ambiental que possa repercutir positivamente no sucesso da empresa. A escola de materiais empregados, pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias, modificação dos processos produtivos, informação dos usuários sobre os produtos finais, até o reprocessamento após uso, assim como instrumentos de gestão de qualidade e certificações de qualidade ambiental, passam a ser utilizados voluntariamente pelas empresas como fator crítico de seus negócios. (SOUZA FILHO, 2012, p. 09-10).

De outro lado, temos a utilização de instrumentos de comando e controle, os quais, ainda nas palavras do autor acima destacado:

[...] também chamados de instrumentos de regulação direta, pressupõem o controle da sustentabilidade ambiental pelo Estado, apoiado em instrumentos legais e na definição de padrões para utilização de recursos naturais e de desempenho de tecnologias de processos de produção e de produtos quanto a seus efeitos no meio ambiente. O órgão regular estabelece uma série de normas, controles, procedimentos, regras e padrões a serem seguidos pelos



agentes econômicos, além de diversas penalidades casos eles não cumpram o estabelecido. A eficácia desses mecanismos resulta da imposição de penalidades impostas aos agentes econômicos que se desviam dos padrões estabelecidos, mas que depende de uma fiscalização contínua e efetiva por parte dos órgãos reguladores. (SOUZA FILHO, 2012, p. 10).

Enfim, sobre a o manuseio de instrumentos econômicos, destaca Souza

Filho:

[...] são aqueles que influenciam na decisão econômica dos agentes, refletindo especificamente nos preços dos bens e serviços, de modo a tornar a opção produtiva mais adequada ecologicamente. Visam à incorporação das externalidades nos custos dos agentes econômicos. Pressupõem para tal fim a utilização de compensações financeiras diretas, como concessão de empréstimos subsidiados para os agentes poluidores que melhorarem seu desempenho ambiental, instituição de seguros de responsabilidade ambiental, ou ainda emprego de instrumentos tributários. Baseia-se no princípio do poluidor-pagador que, além de legitimar a exigência do licenciamento ambiental, imposição de multas e recuperação do meio ambiente, ampara juridicamente a tributação ambiental. (SOUZA FILHO, 2012, p. 10).

No que tange à utilização do mecanismo tributário, enfatiza Souza Filho (2012, p. 10) que “o objetivo principal consiste em estimular tecnologias de produção que reduzam a zero as externalidades negativas, de modo a evitar que os custos internalizados sejam assimilados pelos agentes econômicos”.

Assim, a existência das externalidades ambientais (estudadas no primeiro capítulo) justifica a intervenção do Estado, que pode, através da utilização de instrumentos tributários, conceder subsídios, e, assim, estimular as externalidades positivas, ou, por outro lado, cobrar multas ou tributos, e, desta forma, desestimular as externalidades negativas. (SOUZA FILHO, 2012, p. 10).

Importante destacar que embora o ordenamento jurídico se incline pela possibilidade da utilização da tributação, com fins extrafiscais ambientais, tal mecanismo deve respeitar as limitações atinentes a tributação em geral.

3.2. INSTRUMENTOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS DE INCENTIVOS E DESESTÍMULOS FISCAIS

Além da possibilidade das próprias espécies tributárias, por meio da inclusão de critérios ambientais em suas base de cálculos ou forma de apuração, há que se falar na utilização extrafiscal dos incentivos e desestímulos fiscais.



A utilização desses instrumentos é possível na medida em que os entes tributantes possuem liberdade para legislar sobre as alíquotas das espécies tributárias dentro de sua competência.

Segundo palavras de Tupiassu (2006, p. 154), a tributação positiva, calcada 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 às reduções da arrecadação pela alteração nos critérios materiais da hipótese de incidência dos tributos, mas também às 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.

Ressalta-se que, embora os incentivos e desestímulos fiscais sejam afetos a matéria financeira, não se pode desconsiderar seu espaço na tributação ambiental.

Nessa esteira, registra Sebastião (2012, p. 147):

De fato, é muito tênue a linha divisória entre a matéria financeira e a matéria tributária. No entanto, pode-se afirmar que, **embora os incentivos fiscais objetivem efeitos de ordem financeira estão sempre agregados a determinado tributo.** (grifo nosso).

Dito isso, conforme explana Sebastião (2012, p. 152-156), 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.

Dessa forma, considerando a alta carga tributária brasileira, a utilização dos incentivos fiscais possui maior chance de absorção pela população do que a criação de tributos ecológicos.

É o que defende Silvio Alexandre Fazolli:

Embora pareça a solução mais coerente aos olhos de boa parte da doutrina, a criação de novos tributos (*green tax* – “imposto verde”), que tenham por hipótese de incidência um ato potencialmente lesivo ao meio ambiente, só faria agravar, ainda mais, os encargos existente sobre o contribuinte brasileiro – que, diga-se, é um dos mais onerados em todo o mundo -, sem que isso



importe na espera de quebra de paradigma, reformulando a sistemática tributária nacional, há muito desiludida com promessas falaciosas de reforma. (2004 *apud* TRENNEPOHL, 2011, p. 116).

3.3. EXPERIÊNCIAS DO USO DA EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COM A FINALIDADE DE PROTEÇÃO E PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

3.3.1. Na legislação estrangeira

Vários países têm utilizado os tributos com finalidade precipuamente extrafiscal com objeto de preservar e proteger o meio ambiente.

Nos Estados Unidos, conforme menciona José Marcos Domingos de Oliveira, “existem vários exemplos de tributação ecológica, como o imposto sobre petróleo e derivados e adicionais a imposto sobre produtos químicos, além de imposto sobre equipamentos de caça e pesca” (OLIVEIRA, 1998 *apud* SEBASTIÃO, 2011, p. 303).

Na França, verifica-se a existência de taxas incidentes sobre pessoas jurídicas, por exemplo, segundo Chantal Jarlier-Clement, as que são “pagas anualmente, de acordo com a respectiva atividade, em que se computa um ‘fator multiplicador’, no caso de essas atividades serem enumeradas por lei, como sendo ecologicamente perigosas” (JARLIER-CLEMENT *et al*, 1995 *apud* SEBASTIÃO, 2011, p. 307).

Na Suécia, desde 1991, segundo Sebastião (2011, p. 309) incide “imposto sobre enxofre com o fito de estimular a redução das emissões de SOx, além daquelas reduções obtidas através dos regulamentos administrativos”.

Ainda, na Bélgica, consoante menciona Sebastião (2011, p. 307) , “por lei datada de 1993, criou-se um imposto incidente sobre o consumo de bens descartáveis, desde aparelhos de barbear e câmeras fotográficas até pilhas e embalagens em geral”.

Em diversos outros países, como Canadá, Noruega, Finlândia, Dinamarca, Holanda, Alemanha, Espanha, Austrália, Japão, Argentina e Uruguai, pode-se constatar a presença de instrumentos tributários com a finalidade de influenciar condutas, na



medida em que embutem nos tributos a preocupação com o meio ambiente (SEBASTIÃO, 2011, p. 303-314).

3.3.2. No Brasil

A utilização dos tributos com finalidade extrafiscal vem ganhando destaque no ordenamento jurídico brasileiro. Porém, percebe-se que, na seara de proteção e preservação do meio ambiente, ainda predominam normas de caráter puramente repressivo e punitivo.

Destaca-se, contudo, alguns exemplos de como vem sendo manuseado esse poderoso instrumento.

Datada em 02 de setembro de 1966, a Lei n. 5.106 instituiu incentivo fiscal, por meio do Imposto de Renda - IR, com nítida finalidade extrafiscal ambiental, autorizando as pessoas jurídicas e físicas a descontarem de suas declarações os rendimentos que fossem empregados em florestamento ou reflorestamento.

Outro exemplo é o destacado por Kelly Farias de Moraes:

Em 1994 a Lei n°. 8.876/94 regulou a criação do Departamento Nacional de Produção Mineral, que trata dos direitos de exploração dos recursos minerais (Lei n°. 7.990/89) e recolhimento das respectivas contribuições, cujas receitas devem ser aplicadas em projetos, que direta ou indiretamente revertam em prol da comunidade local, na forma de melhoria da infra-estrutura, da qualidade ambiental, da saúde e educação (2012)

Também, no caso Imposto Territorial Rural – ITR, a Lei n. 9.393/96, nos moldes de seu art. 10, § 1º, II, não se considera como área tributável as áreas de preservação permanente e reserva legal, de interesse ecológico e, ainda, as áreas sob regime de servidão ambiental.

Outro exemplo bastante conhecido é a criação do denominado “ICMS Ecológico”, com o qual os Estados vêm dando conotação extrafiscal ao repasse de receita aos municípios, incluindo critérios proteção e preservação do meio ambiente.

Em 19 de dezembro de 2001, por meio da Lei n. 10.336, ficou instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, impondo, ainda, que os recursos



arrecadados serão destinados ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás (art. 1º, § 1º, II).

Destaca-se, ainda, a Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2002, que instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCRFBA, cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

Sobre a aludida taxa, merece menção a posição do Supremo Tribunal Federal - STF pela constitucionalidade de sua cobrança, conforme trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, relator do RE (Recurso Extraordinário) n. 416.601-1:

A hipótese de incidência da taxa é a fiscalização de atividades poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, exercida pelo IBAMA (Lei 6.938/81, art. 17-B, com a redação da Lei 10.165/2000).

Tem-se, pois, taxa que remunera o exercício do poder de polícia do Estado. Não há invocar o argumento no sentido de que a taxa decorrente do poder de polícia fica “restrita aos contribuintes cujos estabelecimentos tivessem sido efetivamente visitados pela fiscalização”, por isso que, registra Sacha Calmon – parecer, fl. 377 – essa questão “já foi resolvida, pela negativa, pelo Supremo Tribunal Federal, que deixou assentada em diversos julgados a suficiência da manutenção, pelo sujeito ativo, de órgão de controle em funcionamento (CRFB., **inter plures**, RE 116.518 e RE 230.973). Andou bem a Suprema Corte brasileira em não aferrar-se ao método antiquado da vistoria porta a porta, abrindo as portas do Direito às inovações tecnológicas que caracterizam a nossa era”. Destarte, os que exercem atividades de impacto ambiental tipificados na lei sujeitam-se à fiscalização do IBAMA, pelo que são contribuintes da taxa decorrente dessa fiscalização, fiscalização que consubstancia, vale repetir, o poder de polícia estatal. (BRASIL, STF, 2005, grifo no original).

Ainda, importante destacar a possibilidade dos Municípios utilizarem o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, com finalidade extrafiscal ambiental, por meio de sua progressividade. Nesse sentido, menciona Terence Dorneles Trennepohl:

Os municípios podem-se valer do uso ambiental do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, dada sua progressividade no tempo e seu uso de acordo com a função social da propriedade.

O próprio Estatuto da Cidade, Lei n. 10.257/2001, em seu art. 7º, fixou a progressividade como instrumento de política urbana. (2011, p. 107).

A extrafiscalidade, portanto, como instrumento de proteção e preservação ambiental, embora não tenha sido desfrutada da forma como deveria, já apresenta alguns avanços importantes para a sua consolidação.

Contudo, segundo enfatiza Trennepohl (2012, p.104), a implementação desse instrumento depende de iniciativas legislativas, especialmente na mobilização



parlamentares e autoridades executivas, bem como da sociedade civil, de forma a tornar o seu processo participativo e democrático.

5. CONCLUSÃO

Verificamos, ao longo do presente trabalho, que a economia deve se desenvolver harmonicamente com os preceitos de proteção e preservação do meio ambiente de forma a preservar os recursos naturais tanto para as gerações presentes e quanto para as futuras.

Vimos que a atividade econômica traz consigo a geração de externalidades ambientais, as quais podem ser tanto positivas quanto negativas.

As externalidades negativas são os custos ambientais não computados durante o processo econômico, e, por isso, são suportados pela população gratuitamente em benefício do lucro financeiro de poucos.

Assim, considerando a evolução do Estado liberal, de intervenção mínima, para o Estado do bem estar social, intervencionista, a tributação, se utilizada estrategicamente, pode atuar como importante mecanismo de mudança social, visto que o Estado pode tributar, com maior rigor, condutas tidas como prejudiciais para o bem comum, de forma a desestimulá-las, e, por outro lado, pode premiar ou reduzir a carga tributária de condutas aliadas aos objetivos estatais, como meio de incentivá-las.

Portanto, a relação tributária ganha importância na medida em que se pode, por meio de uma tributação voltada para defesa ambiental, extinguir ou amenizar os malefícios advindos das externalidades negativas.

Quanto à instituição da tributação ecológica, demonstramos que a doutrina defende alguns possíveis caminhos para tutela ambiental por meio da tributação.

Um primeiro caminho possível seria a criação de uma nova figura tributária, por meio de um fato gerador diretamente ligado ao bem ambiental. Contudo, para a utilização desse caminho, a instituição de um novo tributo deverá estar atrelada a uma completa reforma tributária, considerando a excessiva carga tributária existente no ordenamento jurídico brasileiro.



Um segundo caminho, mais coerente diante da realidade socioeconômica do país, seria a reestruturação de parte dos tributos existentes, incluindo critérios de aferição das externalidades negativas ambientais.

Observamos também que os entes tributantes podem optar pela utilização de instrumentos de estímulos e desestímulos fiscais, tais como a concessão de isenções, redução de alíquotas, redução da base de cálculo, concessão de créditos presumidos, etc., que, diante da alta carga tributária existente no país, demonstram melhor receptividade pelo ordenamento atual, e, por conseguinte, maior potencial de fomento à proteção e à preservação do meio ambiente.

Destarte, temos que a existência das externalidades ambientais justifica a intervenção do Estado, que pode, através da utilização de instrumentos tributários, estimular as externalidades positivas ou desestimular as externalidades negativas.

Ressaltamos que a utilização dos tributos com fins ambientais deve respeitar as mesmas limitações que são impostas à tributação em geral, consistentes no respeito aos princípios constitucionais e às imunidades tributárias.

Diversos países do mundo já vêm utilizando esse instrumento como fomento para proteção e preservação ambiental.

No Brasil, em que pese os exemplos elencados, verifica-se que, na maioria dos casos, tal mecanismo é utilizado, ainda, com função principal de angariar recursos, tendo tímido caráter extrafiscal.

Nesse contexto, observamos que em pese ser possível o uso da extrafiscalidade tributária em defesa do meio ambiente, a implementação desse instrumento depende da mobilização de parlamentares e autoridades executivas, bem como da sociedade em geral.

Dessa forma, a conscientização de proteger e preservar os recursos ambientais por parte da população e dos agentes políticos possui extrema importância para a incorporação da tributação ambiental no país.

Concluimos, ante todo o exposto, que o Estado tem, na tributação extrafiscal, poderoso mecanismo para fomentar a defesa ambiental, que, se utilizado de forma articulada com os demais instrumentos de política ambiental, pode amenizar os efeitos das atividades degradadoras, especialmente oriundas da atividade econômica.

XVI SEMINÁRIO INTERNACIONAL

DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA

XII MOSTRA INTERNACIONAL DE TRABALHOS CIENTÍFICOS



ISSN: 2358-3010
2019



REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 abr. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 416601**. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, DF, 18 de agosto de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=368427>>. Acesso em: 12 maio 2014.

FUND, World Wildlife. **O que é desenvolvimento sustentável?** Disponível em: http://www.wwf.org.br/natureza_brasileira/questoes_ambientais/desenvolvimento_sustentavel/. Acesso em: 20 abr. 2014.

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

MORAES, Kelly Farias de. Direito tributário e meio ambiente: importância dos incentivos fiscais na preservação do meio ambiente. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, n. 104, set 2012. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11938&revista_caderno=26 >. Acesso em: 20 abr. 2014.

RANGEL, Flávia de Souza. **Extrafiscalidade sócio-ambiental: o tributo como instrumento de tutela do meio ambiente**. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2010/trabalhos_12010/flaviarangel.pdf> Acesso em: 10 set. 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito constitucional ambiental: constituição, direitos fundamentais e proteção do ambiente**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SAÚDE, Estudo em foco. **Fase de controle ambiental: década de 70**. Disponível em: <http://www.estudoemfocosaude.com/site/index.php?option=com_content&view=article&id=110:fase-do-controle-ambiental-decada-de-70&catid=136:meio-ambiente&Itemid=43>. Acesso em: 20 maio 2014.

SEBASTIÃO, Simone Martins Sebastião. **Tributo ambiental**. Extrafiscalidade e função promocional do direito. Curitiba: Juruá, 2011.

SOUZA FILHO, Vano Sérgio Reis. Tributação ambiental: a possibilidade da cobrança de tributos visando à defesa do meio ambiente. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 103/2012. p. 321. mar / 2012. DRT\2012\2732.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

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.