

## A tributação ambiental como forma de garantir o desenvolvimento econômico e a proteção ao meio ambiente

**Resumo:** O direito ao desenvolvimento econômico, bem como a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, estão previstos na [Constituição Federal](#) de 1988. No entanto, estes dois direitos fundamentais podem ser conflitantes, na medida em que a atividade econômica afeta o meio ambiente, alterando o equilíbrio ecológico, motivo pelo qual se faz necessária a existência de instrumentos jurídicos que garantam a existência harmônica destes dois direitos. Neste passo, o presente trabalho faz uma breve análise acerca da tributação e seus instrumentos que visam à harmonia entre desenvolvimento econômico e meio ambiente equilibrado, sob a óptica do conceito de desenvolvimento sustentável. Parte-se da conceituação de desenvolvimento sustentável para, em seguida, analisar a tributação ambiental e alguns de seus instrumentos que, além de arrecadar, visam a proteção ao meio ambiente.

**Palavras-chave:** Desenvolvimento econômico, meio ambiente, tributação.

**Abstract:** The right to economic development, as well as an ecologically balanced environment, are provided in the Federal Constitution of 1988. However, these two fundamental rights can be conflicting, in that economic activity affects the environment, altering the ecological balance, which is why it is necessary the existence of legal instruments that guarantee the existence of these two harmonic rights. In this step, this paper makes a brief analysis of some legal instruments that aim to tax harmony between economic development and balanced environment, from the perspective of the concept of sustainable development. It starts with the concept of sustainable development, then examine some institutes of taxation that besides raising, aimed at protecting the environment.

**Keywords:** Economic development, environment, taxation

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Desenvolvimento Sustentável. 3. Da Tributação Ambiental. 3.1. Noções Gerais. 3.2. Da extrafiscalidade. 3.3. Da função ambiental dos tributos. 3.3.1. Da função ambiental dos impostos. 3.3.2. Da função ambiental das taxas. 3.3.3. Da função ambiental das contribuições. 4. Das considerações finais.

### 1. INTRODUÇÃO

É incontroverso que o aumento da qualidade de vida aliada ao desenvolvimento econômico dependem do meio ambiente. Ocorre que a exploração indiscriminada dos recursos naturais renováveis, em razão do almejado desenvolvimento econômico tem provocado prejuízos ambientais. E, por esta razão, nos últimos anos, tem sido crescente a preocupação com a tutela do meio ambiente em razão dos desastres ecológicos que ameaçam a qualidade de vida da humanidade.

Por isso, faz-se necessária a compatibilização entre o crescimento econômico e a preservação ambiental por meio do chamado desenvolvimento sustentável, consistente em obter riquezas utilizando de uma exploração racional dos recursos naturais, para garantir o bem-estar das presentes e das futuras gerações. A [Constituição Federal](#) consagra, no artigo [225](#), o direito fundamental de todos ao meio ambiente saudável e equilibrado e o dever do Estado e da coletividade em criar condições ao desenvolvimento econômico sustentável.

Desse modo, cabe ao Estado intervir no exercício da atividade econômica, a fim de implementar o modelo econômico de bem-estar prescrito nas normas constitucionais, no qual inclui a proteção do meio ambiente equilibrado e saudável, nos termos do artigo [170](#) da [CF](#). E, para o cumprimento deste dever, o mecanismo de maior eficácia é a utilização das normas tributárias, dando início ao que vem sendo denominado de “*tributação ambiental*”.

Como leciona Heleno Taveira Tôrres, o objeto de estudo do Direito Tributário Ambiental pode ser definido como:

*“Ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia ou preservação de bens ambientais”.* (TÔRRES, 2005, p.101-102).

Na visão de Alfredo Augusto Becker:

*“A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressividade transfigurada dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”.* (BECKER, 2002, p.587).

Desse modo, utilizando-se da tributação ambiental, as decisões antes tomadas de forma aleatória pelos agentes econômicos, tornam-se produto de planejamento, sob um novo padrão de racionalidade, visando a utilização econômica dos recursos ambientais como forma de viabilizar economicamente a atividade produtiva.

Portanto, não resta dúvida que a garantia de um meio ambiente saudável, prevista no artigo [225](#) da [Constituição Federal](#), está ligada aos fundamentos e princípios presentes no decorrer deste trabalho e que

o direito tributário, quando utilizado para promover a proteção ambiental, atua como um dos instrumentos mais eficientes para sua efetivação.

Logo, consideramos, desde já que, para o adequado desenvolvimento da atividade econômica, faz-se mister a utilização racional dos recursos naturais. Destarte, a [Constituição Federal](#) contempla diversos dispositivos de regramento do meio ambiente que contribuem com sua política ecológica preservacionista, como, por exemplo, o art. 225, caput, que confere ao Poder Público e a coletividade o dever de defender e preservar o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida.

Desse modo, o Estado, dentro das disposições que lhes são pertinentes, poderá estabelecer políticas de incentivos fiscais, de isenções de tributos dentre outras, com vistas a contribuir para o meio ambiente saudável, sem, no entanto, deixar de arrecadar valores para os cofres públicos. E, é nesse que podemos falar em “tributação ambiental”.

Sendo assim, o presente trabalho buscou fazer uma breve análise a respeito destes instrumentos utilizados pelo Estado em sua atividade arrecadatória e regulatória, mas que também contribuem para o desenvolvimento sustentável.

Em primeiro lugar analisaremos o conceito de desenvolvimento sustentável para, em seguida, analisar a chamada “tributação ambiental” e como ela está sendo utilizada para garantir a proteção ao meio ambiente.

## **2. DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

Desenvolvimento sustentável pode ser definido como sendo:

*“O desenvolvimento capaz de suprir as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade de atender as necessidades das futuras gerações. É o desenvolvimento que não esgota os recursos para o futuro. Essa definição surgiu na Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, criada pelas Nações Unidas para discutir e propor meios de harmonizar dois objetivos: o desenvolvimento econômico e a conservação ambiental”.* [\[1\]](#)

O desenvolvimento sustentável exige pelos menos duas situações: crescimento econômico e qualidade de vida, sendo que tais situações podem ser aliadas ao crescimento econômico.

Viabiliza-se, portanto, o desenvolvimento econômico sustentável, em que a utilização dos recursos naturais propicie uma melhoria na qualidade de vida, tutelando a própria existência humana.

A ideia de desenvolvimento sustentável, assim, implica a necessidade de conciliação entre a economia e a preservação do meio ambiente.

Nesta senda, a proteção ambiental, via sistema tributário, visa o exercício de ações preventivas que minimizem a degradação ambiental, pela adoção de condutas ambientalmente corretas, estimuladas por políticas fiscais focadas na modificação das relações entre a sociedade e meio ambiente.

Neste tocante, esclarecedoras são as palavras de Maria de Fátima Ribeiro, Daniela Braga Paiano e Sérgio Cardoso:

*“O desenvolvimento econômico equilibrado implica dispor de uma política ambiental que deve ser determinada pelo país, e que organiza e põe em prática, diversas ações que visam a preservação e melhoramento da natureza, e conseqüentemente da vida humana.*

*É preciso ter em conta que a tributação ambiental quer repressiva ou de preservação deve estar associada a outros procedimentos administrativos e fiscalizadores.*

*Bem sucedida será a política pública se vier acompanhada de ações conjuntas da sociedade no controle e preservação ambiental, incluindo ações como a educação ambiental no ensino fundamental e médio, conforme já mencionado no item anterior, além de ações de toda a sociedade com políticas de iniciativas privadas de forma que o desenvolvimento sustentável seja implementado no sentido do desenvolvimento humano.*

*Encontrar um meio termo entre o meio ambiente equilibrado e desenvolvimento é um dos grandes desafios que estão sendo enfrentados pela sociedade contemporânea.*

*O equilíbrio entre os interesses privados de produção e os interesses coletivos de preservação ambiental, deve resguardar o lucro e salvaguardar o meio ambiente. Por outro lado, no mercado, a consciência ecológica poderá incentivar o consumo de produtos ecologicamente corretos e pontuais. Os incentivos fiscais poderão servir como estímulo reduzindo o custo da atividade econômica afinada ao meio ambiente, obedecida a legislação aplicável”* (RIBEIRO, PAIANO, CARDOSO, p. 4 e 5)

Como muito bem disse Marina Ceccato Mendes [\[2\]](#):

*“Para alcançarmos o DS, a proteção do ambiente tem que ser entendida como parte integrante do processo de desenvolvimento e não pode ser considerada isoladamente; é aqui que entra uma questão sobre a qual talvez você nunca tenha pensado: qual a diferença entre crescimento e desenvolvimento? A diferença é que o crescimento não conduz automaticamente à igualdade nem à justiça sociais, pois não leva em consideração nenhum outro aspecto da qualidade de vida a não ser o acúmulo de riquezas, que se faz nas mãos apenas de alguns indivíduos da população. O desenvolvimento, por sua vez, preocupa-se*

*com a geração de riquezas sim, mas tem o objetivo de distribuí-las, de melhorar a qualidade de vida de toda a população, levando em consideração, portanto, a qualidade ambiental do planeta.”*

Dessa forma, no capítulo seguinte serão abordadas algumas espécies tributárias existentes no direito que se compatibilizam com a tributação ambiental, analisando suas características fiscais e extrafiscais, e de que forma podem estes ser utilizados como mecanismo de intervenção do Estado em busca da condução da sociedade para o desenvolvimento econômico aliado à preservação ambiental.

### **3. DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

#### **3.1 – NOÇÕES GERAIS**

De início, importa relevar que a maior finalidade do direito ambiental é a justiça social aliada à preservação do meio ambiente, nos termos do artigo 225, da [Constituição Federal](#), ou seja, agir anteriormente a ocorrência de um dano. E, uma das formas prescritas no ordenamento para tanto, é exatamente a possibilidade de adoção de mecanismos econômicos.

O mencionado dispositivo constitucional prescreve que, *in verbis*:

*“Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”*

Desse texto e dos seus seis parágrafos emanam diversas normas e regras, como a solidariedade na proteção do meio ambiente, o desenvolvimento sustentável, a precaução e a preservação em matéria ambiental, a necessidade de realização de estudos prévios de impacto ambiental, além da celebração dos princípios da educação e da informação.

O direito tributário, por sua vez, tem como função principal, a chamada fiscalidade, ou seja, a competência de arrecadação de aportes financeiros para que o Estado possa atuar nas áreas da saúde, da educação, da assistência social etc. Vê-se, portanto, que como regra, a principal finalidade do tributo é a arrecadatória, ou seja, prover os cofres públicos de recursos financeiros necessários ao exercício das atividades do Estado.

No entanto, a [Constituição Federal](#) não previu tributo de natureza ambiental, ou seja, que tenham por fato gerador a degradação do meio ambiente ou o uso dos recursos naturais. Dessa forma, a ausência de um tributo ambiental direto fez com que o legislador utilizasse os tributos de forma indireta, através da concessão de incentivos fiscais, na chamada função extrafiscal dos tributos, com o objetivo de estimular nos contribuintes um comportamento mais favorável ao meio ambiente.

Afirma Heleno Taveira Torres, livre-docente pela USP e especialista em Direito Tributário, citado por Rogério Barbosa, que um tributo “ambiental” não pode ser instituído. Segundo ele:

*“As iniciativas classificadas como tributos ambientais são falaciosas, já que a elaboração de um tributo com esse fim esbarra em limites constitucionais para a ação fiscal. O ICMS-ecológico, por exemplo, não se trata de uma tributação ambiental, pois são os municípios que se obrigam à adoção de medidas ambientais como condição para repasse do ICMS pelos estados. (...) todos os tributos devem ser aplicados conforme os critérios de sustentabilidade definidos em leis e tratados internacionais, como aceitar créditos de PIS e COFINS de gastos ambientais ou como despesas necessárias, no IRPJ.”* (BARBOSA, 2012)

E continua o professor observando que a noção do poluidor-pagador hoje já se vê superada por outros modelos, como a do protetor-recebedor. Os desafios são grandes e a tributação precisa se adaptar à proteção do meio ambiente.

Já o advogado Tácio Lacerda Gama, mestre e doutor pela PUC-SP, também citado por Rogério Barbosa, entende que:

*“O Estado não tem o poder — e não deveria — de intervir em matéria ambiental com a instituição de tributos, mas apenas estimular condutas de proteção ao meio ambiente. Aliás, no âmbito jurídico, o Estado não intervém em lugar nenhum, pois intervir já sugere atuar naquilo que não é de sua competência”, explica. Para o professor, o Estado deve se limitar a estimular condutas a partir da sua competência fundamental normativa, como disposto no artigo 174 da Constituição”. (BARBOSA, 2012)*

Por meio da ação normativa, segundo Lacerda, o Estado pode exercer o poder de Polícia sobre os direitos econômicos e fomentar condutas de proteção ao ambiente. Também poderia fazer isso através de normas gerais e abstratas, que atuariam como instrumento de racionalização da economia, além de planejar e incentivar práticas sustentáveis. (BARBOSA, 2012).

Luis Eduardo Schoueri, advogado e livre-docente em Direito Tributário pela USP, também citado no trabalho científico de Rogério Barbosa, ressaltou que a tributação ambiental não deve contrariar o princípio da capacidade contributiva, nos seguintes termos:

*“Um carro de luxo revela que um cidadão tem uma capacidade contributiva maior que aquele que tem um carro nacional e fora de linha. No entanto, o tributo ecológico tende a ser maior sobre aquele que tem um carro velho do que o que tem um de última geração, com todos os recursos tecnológicos de proteção ao meio ambiente, sendo que a capacidade deste último é muito maior que a do outro. Isso*

*ofende ou não o princípio da capacidade contributiva”?* (BARBOSA, 2012)

Nessa esteira de raciocínio, considerando que o direito tributário também apresenta outro objetivo que é o de regular, cujo foco é intervir na economia privada, estimulando atividades, desestimulando o consumo de certos produtos, e neste caso, sua característica principal passa a ser a extrafiscal entendemos que a tributação também poderá ser utilizada visando a proteção do meio ambiente.

Assim, de acordo com entendimentos dominantes entre os estudiosos, para ser compatível com as finalidades do direito constitucional ambiental, parte-se do pressuposto que o direito tributário só poderá atuar em sua função extrafiscal.

É que a tributação extrafiscal (e a tributação ambiental em particular) não se destina a punir ilicitudes, mas sim orientar o agente econômico a planejar o seu negócio lícito de acordo com uma política pública legitimada pela [Constituição](#), resultando em última instância em um dos primordiais objetivos da [Carta Magna](#) brasileira, qual seja a construção de “uma sociedade livre, justa e solidária” (art. [3º, I](#), da [Constituição Federal](#)).

Para o jurista José Eduardo Soares de Melo, a extrafiscalidade restará demonstrada quando:

*“O Poder Público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objeto de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos”.* (MELO, 2008, p. 404)

Por outro lado, há ainda quem entenda que a proteção do meio ambiente não poderá ser feita pelo direito tributário.

Para Humberto Ávila, doutor em Direito Tributário pela Universidade de Munique, (Alemanha) e professor da USP, citado por Rogério Barbosa:

*“há a necessidade de proteger o meio ambiente, mas isso não significa que a proteção deva ser feita através do Direito Tributário. E, caso o seja, é preciso ainda analisar se pode ser feito e se é bom. Ele explica que o tributo altera o comportamento do contribuinte. Caso esta seja a via eleita para combater a degradação ambiental, não se deve estipular um tributo muito baixo, sob o risco de as pessoas entenderem que podem pagar pelo direito de poluir. Por outro lado, não pode ser muito alto a ponto de restringir a liberdade das pessoas”.* (BARBOSA, 2012)

Para Paulo Rosemblatt, citado por Leonardo Muraro, a implementação de uma tributação ambiental que possa conciliar desenvolvimento econômico com preservação do meio ambiente se aproveita melhor com a utilização de “sanções premiais”, ditos incentivos fiscais, de vez que induzem o administrado a adotar medidas menos danosas ao meio ambiente natural, incidindo indiretamente sobre a atividade do agente contaminador, de modo que esse busque alternativas menos poluentes, mais economicamente viáveis.

É o que passaremos a analisar nos próximos itens.

### **3.2 – DA EXTRAFISCALIDADE**

Diferente do que muitos podem pensar, um dos papéis mais relevantes do direito tributário é o de implementar políticas públicas, através da intervenção estatal na atividade econômica. Portanto, deixa o direito tributário de ser mero instrumento arrecadador para se tornar um dos meios de transformação da sociedade.

Essa intervenção se dá através da política extrafiscal, pela qual o Estado estimula ou desestimula comportamentos, visando o interesse da sociedade. Ela pode se dar através da tributação que poderá ser regressiva ou progressiva, ou por meio de concessão de incentivos fiscais.

Dessa forma, a tributação passa a interferir na economia.

E é sob este aspecto que a tributação pode ser utilizada como instrumento de conservação do meio ambiente, na medida em que possibilita ao Estado estimular ou desestimular a atividade econômica, com vistas à proteção ambiental. Desse modo, o tributo passa a ser um instrumento de reeducação socioambiental.

Portanto, a extrafiscalidade pode ser definida como ato de política fiscal através do qual se busca o atingimento de fins sociais por fomentos ou desestímulos a certas ações, condutas ou atividades, funciona como meio de indução às ações favoráveis aos fins perseguidos pelo Estado.

Sobre o assunto assim se pronuncia Raimundo Bezerra Falcão:

*“Ficou visto, pelo conceito que albergamos antes, que o progresso é apenas uma marcha para frente. Essa marcha pode ou não reverter em benefício da sociedade como um todo, ou, pelo menos, em sua parcela nitidamente majoritária. Desenvolvimento, por sua vez, envolve conceito cúbico, e não somente linear, isto é, conceito que não se subsume ao de crescimento, mas se dirige para os anseios da sociedade, uma vez que assume as diversas dimensões e direções. Seus efeitos plenificam o espaço social e é isso que auguramos aconteça com manejo da extrafiscalidade.”* (FALCÃO, 1981, p. 79-80).

Desta forma, considerando o caráter extrafiscal do tributo, não há dúvidas de sua relevância na proteção ambiental, na medida em que poderá induzir o contribuinte a ter uma conduta ecologicamente mais correta, optando-se por atividades e atitudes menos degradadoras.

Vê-se, que a extrafiscalidade ocorre quando o a cobrança dos tributos tem objetivo não apenas fiscal, mas

também ordinatório, ou seja, o Estado deliberadamente utiliza os instrumentos tributários para alcançar finalidades regulatórias de condutas sociais, em matéria econômica, ambiental, política (administrativa, demográfica, sanitária, cultural) ou social.

De acordo com João Carlos Bezerra da Silva:

*“Pela extrafiscalidade, o tributo objetiva estimular comportamentos das pessoas em direção às diretrizes estabelecidas pela política econômica, social, ambiental, adotada pelo Estado.*

*Ao atuar no mercado, o sistema tributário pode modificar os preços das mercadorias, alterando o comportamento dos agentes econômicos e direcionando-os para opções ecologicamente mais desejáveis. É possível induzir o comportamento da demanda no sentido de se privilegiar produtos “verdes”, que não agridam ou degradem o meio ambiente, como, por exemplo, os que utilizem embalagem biodegradável. Igualmente, pode-se estimular o lado da oferta (setores primário, secundário e terciário) no sentido da utilização de insumos ecologicamente corretos”.* (SILVA, 2010)

Desse modo, podemos concluir que o sistema tributário possui outra faceta que também deve ser considerada, qual seja, o direcionamento de receitas tributárias para o financiamento de políticas públicas voltadas à prevenção ou à reparação de danos ambientais, a fim de compatibilizar a economia e meio ambiente.

Por outro lado, não se pode olvidar da necessidade do orçamento fiscal contemplar recursos destinados especificamente ao financiamento de atividades destinadas à promoção do meio ambiente. Contudo, em razão da escassez de recursos, muitas vezes, as questões ambientais não são eleitas dentre as prioridades. Neste contexto, merecem destaque os chamados fundos ambientais, que são compostos por recursos públicos ou privados com finalidades específicas.

Assim se pronuncia Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas:

*“Os fundos ambientais se constituem num instrumento financeiro de grande valia na gestão ambiental, tendo em vista os objetivos de sua criação estarem dirigidos à preservação, proteção, restauração e financiamento de programas e projetos que visem ao equilíbrio ecológico e controle ambiental”.* (RIBAS, 2005, p.703)

Outrossim, uma política de incentivos fiscais pode direcionar a alocação e recursos para atividades econômicas ecologicamente corretas, bem como contribui para a promoção da internalização dos custos ambientais. Nesse sentido, Clóvis Cavalcanti:

*“A internalização dos custos ambientais pode ser feita tanto pela tributação quanto pela eliminação de subsídios que induzam à utilização dos recursos naturais. Deslocar a base dos impostos do valor adicionado para aquilo a que o valor se adiciona corresponde a elevar-se o preço efetivo do fluxo de recursos naturais proporcionado pelo capital natural”.* (CAVALCANTI, 2002, p. 33).

Em suma, entendemos que, com a tributação, o Estado é capaz de onerar certas atividades, setores ou produtos contrários ao equilíbrio ecológico, desestimulando-os, enquanto que o subsídio reduz o custo dos produtos ou serviços “verdes”, contribuindo no direcionamento dos agentes econômicos para atividades sustentáveis.

Desse modo, é possível a utilização dos subsídios para a promoção do aumento do bem-estar e da qualidade ambiental, onerando as atividades menos desejáveis, e desonerando as mais desejáveis. Por sua vez, os incentivos fiscais podem estimular as atividades ambientalmente corretas.

Diante de todo o exposto, podemos concluir que o direito tributário é um dos meios eficazes de proteção ambiental, já que pela função extrafiscal, incentiva-se a mudança comportamental em prol do meio ambiente, por tornar a atividade econômica que preserve o meio ambiente, mais vantajosa, corroborando o objetivo dos institutos para a defesa de um meio ambiente mais sadio, em que haja maior qualidade de vida.

Nos itens seguintes faremos uma breve análise da função ambiental de alguns tributos.

### **3.3 - DA FUNÇÃO AMBIENTAL DOS TRIBUTOS**

Como visto, a tributação, além de ter finalidade arrecadatória também representa importante ferramenta para proteção do meio ambiente, pois, através da sua função extrafiscal, poderá ser utilizada com a finalidade incentivo fiscal, induzindo os agentes econômicos a determinadas práticas ambientalmente corretas, bem como desestimulando outras, como forma de inibir práticas ambientalmente incorretas. Portanto, podemos afirmar que os tributos apresentam uma função ambiental quando utilizados para estimular ou desestimular certas atividades, com vistas à proteção do meio ambiente.

É o que passaremos a expor nos próximos itens.

#### **3.3.1 – DA FUNÇÃO AMBIENTAL DOS IMPOSTOS**

Imposto é uma espécie tributária cujo pagamento é efetuado pelo contribuinte sem que o Estado tenha oferecido uma contraprestação direta a ele. Trata-se de uma prestação geral que tem por objetivo é arrecadar dinheiro para os cofres públicos, custeado assim as necessidades sociais, sendo classificado, como um tributo não vinculado a uma prestação estatal.

Nesse Contexto, Roque Antonio Carraza ensina:

*“Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. É nesse sentido que muitos juristas chamam o imposto de tributo sem causa. Sem causa não por que ele não tenha fato impositivo, mas porque não há necessidade de a entidade tributante oferecer qualquer contraprestação direta a quem o paga”.* (CARRAZA, 2003, p.463)

Assim, não há relação entre o valor pago em impostos e o benefício que o Estado irá lhe proporcionar. No tocante à sua função ambiental, os impostos poderão ser utilizados de forma direta, quando a instituição de imposto possui como hipótese de incidência tributária a poluição ambiental ou a utilização dos recursos ambientais; e de forma indireta, mediante o uso de incentivos fiscais com a finalidade de desenvolver no contribuinte um comportamento ambiental considerado adequado.

Assim, vários impostos, já existentes, poderão tutelar a proteção ambiental. E, como exemplo, Leonardo Dias da Cunha cita:

*“ICMS – estabelecimento de política de maior repasse do Estado aos Municípios que cumprirem determinadas metas relacionadas a proteção ambiental, como tratamento de efluentes e esgoto e administração de resíduos sólidos (aterros sanitários, coleta seletiva dentre outros); dentre outros;*

*ISS – incentivos fiscais às empresas que invistam em infraestrutura urbana e questões ambientais.*

*Redução ou isenção do imposto a determinados serviços como ecoturismo;*

*IPI - poderá ter alíquotas seletivas em razão da essencialidade ambiental ou do percentual de matéria-prima reciclada utilizada na fabricação de determinados novos produtos;*

*IPVA – redução das alíquotas ou isenção para determinados veículos que se utilizem de combustíveis menos poluentes ou energia limpa;*

*IPTU - em face da função social da propriedade, aquela que em sua utilização não respeitar o meio ambiente será, submetida ao IPTU progressivo;*

*ITR – isenções sobre áreas de preservação permanente, e reservas particulares do patrimônio nacional. A exemplo do IPTU, também pode haver a Progressividade; IR – incentivos às pessoas físicas ou jurídicas que apoiem projetos de proteção ambiental e ou façam doações ao fundo Nacional de Meio Ambiente, com deduções do imposto sobre os valores aplicados ou ainda deduções àquelas pessoas jurídicas que tratem em seu ambiente fabril de minimizarem a poluição com instalação de filtros, reduzindo-se a emissão de partículas no ar, que tratem seus efluentes etc”.* (CUNHA, 2011)

No Brasil já foram editadas leis que estabelecem incentivos fiscais para aqueles que contribuem de alguma forma para a proteção ambiental. Esses incentivos fiscais concedidos à essas empresas possuem o caráter extrafiscal e busca adequar um comportamento.

Nessa moldura, merece destaque o Princípio da Seletividade, que, em nosso sistema tributário, é aplicada nos tributos ditos indiretos, mais especificamente o IPI e o ICMS, que estão embutidos nos preços das mercadorias e repassados ao consumidor final. Este princípio constitucional determina que a tributação destes impostos se dará de forma progressiva, de acordo com a essencialidade das mercadorias. As mercadorias mais essenciais para a sobrevivência do ser humano, como gêneros alimentícios e medicamentos básicos, devem ser tributadas com alíquotas mais baixas. Ao contrário, gêneros supérfluos devem ser tributados com alíquotas mais elevadas.

Dessa forma, o Estado consegue estimular o consumo de mercadorias essenciais para os consumidores, ao tempo em que também desestimula o consumo do supérfluo. Em consequência, havendo mais consumo dos produtos essenciais, a sua produção aumenta e em contrapartida a produção dos produtos supérfluos diminui.

Como bem explicita Evilásio Joaquim Machado Jardim em sua monografia:

*“Alguns outros impostos já são utilizados com fins ambientais, é o caso do imposto territorial rural, ITR, que incentiva à preservação de áreas verdes nas propriedades rurais; imposto sobre veículo automotor, IPVA, ao permitir a progressividade da alíquota no caso de veículo movido a combustível menos poluente; além do o imposto territorial urbano, IPTU, que permite a progressividade da alíquota no caso de não cumprimento das funções sociais, entre elas, a preservação ambiental, entre outros impostos”.* (JARDIM, 2010)

Mas sem dúvida, o imposto que mais tem se destacado em sua função ambiental é o ICMS.

Conhecido como *“ICMS Ecológico”*, sua utilização visa a manutenção de atividades que preservem o meio ambiente nos Municípios vem sendo importante fonte de gestão ambiental.

Neste sentido, alguns Estados passaram a usar critério ambiental para redistribuição da parcela do imposto, gerando elevada conscientização sobre a postura preservacionista nos Municípios. Sendo assim, cada Município recebe montantes proporcionais aos compromissos ambientais por ele assumidos.

Não se trata de um novo imposto, mas sim, da adequação do ICMS aos fins ecológicos, onde os municípios passam a receber sua parcela tributária com base em seus empenhos em preservar o meio ambiente.

### 3.3.2 – DA FUNÇÃO AMBIENTAL DAS TAXAS

As taxas são tributos cobrados em razão do exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Sobre a função ambiental das taxas, ensina Amaral (2007, p. 172)

*“A tributação ambiental por meio de taxas obriga o poluidor-contribuinte a suportar o custo dos serviços públicos necessários à preservação e recuperação do meio ambiente ou à fiscalização ou monitoramento de atividades econômicas relacionadas com a potencialidade ou efetiva lesividade ao meio ambiente”.*

Vê-se, portanto, que através das taxas, a tributação ambiental pode transferir os custos com a fiscalização e preservação do meio ambiente para o contribuinte, induzindo-o a adotar medidas de preservação ambiental.

Ressalte-se, por oportuno, que a base de cálculo das taxas ambientais deverá ser o custo da atividade administrativa, representada pelo serviço público ambiental. Ademais, deve-se respeitar também o princípio da igualdade, tratando os iguais de forma igual e os diferentes de forma desigual, ou seja, aqueles que mais poluem não podem contribuir na mesma proporção dos que menos poluem.

A título de exemplo, citamos a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental instituída pela Lei n.º [10.165](#), de 27 de dezembro de 2000, cujo fato gerador é o poder de polícia exercido pelo IBAMA - Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis no controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras dos recursos ambientais.

### 3.3.3 – DA FUNÇÃO AMBIENTAL DAS CONTRIBUIÇÕES

Algumas contribuições também podem ser utilizadas com o viés ambiental. Para este trabalho, cito como exemplo a contribuição de melhoria. A cobrança deste tributo deve estar relacionada com a valorização dos imóveis de particulares pela realização de obras públicas, sendo que o valor a ser cobrado tem como limite o total da despesa realizada com a obra e a ser cobrada tem como limite total a despesa realizada e, como limite individual.

Conforme os ensinamentos de Luciano Amaro sobre contribuições de melhoria:

*“A valorização das propriedades adjacentes é diretamente proporcional à melhoria que advenha da obra pública. A valorização é a medida da melhoria. À vista do engate necessário entre melhoria e valorização, onde esta inexistir, descabe, a nosso ver, a contribuição. O tributo não se legitima pela simples realização da obra”.* (AMARO, 2010, p. 137).

Dessa forma, é possível falar em finalidade ambiental da contribuição de melhoria, na medida em que a valorização dos imóveis poderá advir da construção de obras ambientais, como por exemplo, a construção de praças, parques, praças e bosques, hipóteses em que caberia falar em cobrança de uma contribuição de melhoria “verde”.

Assim, através da cobrança da contribuição de melhoria, o Estado será ressarcido dos valores gastos a título de preservação ou recuperação ambiental, podendo assim dar início as outras políticas de caráter ambiental.

Ademais, esta cobrança acaba por condicionar o comportamento dos poluidores, para que não voltem a poluir, uma vez que os custos da reconstrução ambiental serão custeados por eles.

Dessa forma, penso que estas ações de política fiscal com função regulatória podem ajudar a conciliar a exploração econômica com o desenvolvimento sustentável. Portanto, o Estado tem como um de seus objetivos não só atuar na economia, mas também dar efetividade aos direitos difusos, especialmente o direito a um meio ambiente equilibrado.

## 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pela pesquisa, podemos concluir que sendo o meio ambiente uma garantia fundamental presente no artigo [225](#) da [Constituição Federal](#), deve ser preservado pelo Estado, através de suas políticas públicas de proteção ambiental e pela sociedade, efetivando assim o desenvolvimento sustentável, ou seja, preservando o meio ambiente para a presente e futuras gerações.

Ao aliar o direito ambiental ao direito tributário, pudemos perceber grande simetria entre eles, na medida em que seus princípios constituem elementos que proporcionam aos tributos tornarem-se instrumentos de proteção ambiental.

Neste contexto, surge a chamada *“Tributação Ambiental”*, segundo a qual o direito Tributário é usado a favor do meio ambiente, seja ele usado com função, para arrecadar fundos para financiar as políticas públicas ambientais do Estado e sobretudo em sua função extrafiscal, que visa condicionar o comportamento dos empreendedores para que busquem novas técnicas e tecnologias menos danosas ao meio ambiente.

Dessa forma, ao analisar, ainda que brevemente, algumas espécies tributárias existentes no Sistema Tributário Nacional, entende-se que elas podem se ajustar à proteção ambiental, pois alguns Impostos já são usados na defesa do meio ambiente, através de concessão de incentivos fiscais aos contribuintes com

um comportamento ambiental correto.

Já as taxas de controle e fiscalização ambiental, a exemplo das cobradas pelo IBAMA, poderão ser instituídas pelos serviços de limpeza e recuperação do meio ambiente pelo poder público, além do poder de polícia exercido no controle das atividades poluidoras.

Por sua vez, a contribuição de melhoria atinge sua finalidade de proteção ambiental quando o poder público ao realizar a construção de obras públicas ambientais, como reservas, praças, bosques, cause a valorização dos imóveis adjacentes.

Desta feita, pode-se dizer que tanto o Estado como os agentes econômicos são beneficiados pela tributação ambiental. O primeiro, porque além de manter a sua arrecadação, acaba por economizar recursos que seriam empregados na reparação do meio ambiente. Os segundos, porque em razão dos incentivos fiscais, a carga tributária tende a diminuir quando se tem um comportamento ambiental correto. Ainda, importante citar que a sociedade como um todo também se beneficia, pois o direito ao ambiente ecologicamente equilibrado fica preservado.

Por fim, conclui-se que por meio do direcionamento das espécies tributárias existentes à proteção ambiental, o direito Tributário constitui uma das formas mais eficazes de promover a proteção ambiental previsto na [Constituição Federal](#).

Do todo o exposto, podemos concluir que os instrumentos utilizados pela chamada tributação ambiental, possuem importante papel na efetivação dos direitos fundamentais ligados ao meio ambiente. E no que toca à harmonia que deve existir entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente equilibrado, faz-se ainda necessário que estes instrumentos sejam mais concretizados. Mas para isso, há que existir a vontade política do Estado brasileiro.

#### Referências

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). **Direito tributário brasileiro**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BARBOSA, Rogério. **Tributação Ambiental pode estimular degradação**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-mar-13/tributacao-ambiental-estimular-degradacao-afirmam-especialistas>. Acesso em 05 de novembro de 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BRASIL. [Constituição da República Federativa do Brasil](#) de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituição/Constituição](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm).htm. Acesso em 17 de setembro de 2012.
- BRASIL. [Código Tributário Nacional](#). Acesso em 04 de novembro de 2012. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- CAVALCANTI, Clóvis. **Meio Ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas**. 4. Ed. São Paulo: Cortez: Recife: Fundação Joaquim Nabuco, 2002.
- CUNHA, Leonardo Dias. **A Extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental**. Disponível em: [http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=6700](http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=6700). Acesso em 10 de setembro de 2012.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- JARDIM, Evilásio Joaquim Machado. **A eficácia da tributação ambiental como instrumento de proteção ambiental**. Teresina, 2010. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/52730498/6/A-TRIBUTACAO-AMBIENTAL-NA-ATUALIDADE>. Acesso em 10 de dezembro de 2012.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 8. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MENDES, Marina Ceccato. **Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: [http://educar.sc.usp.br/biologia/textos/m\\_a\\_txt2.html](http://educar.sc.usp.br/biologia/textos/m_a_txt2.html). Acesso em 09 de novembro de 2012.
- MURARO, Leonardo. **A Extrafiscalidade tributária no Brasil como implementadora de políticas públicas para o meio ambiente**. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/images/stories/mestrado/direito/dissertacoes/2006/leonardo.pdf>. Acesso em 09 de novembro de 2012.
- RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários**. (Org) TORRES, Heleno Taveira. In: *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- RIBEIRO, Maria de Fátima; PAIANO, Daniela Braga e CARDOSO, Sérgio. **Tributação ambiental no desenvolvimento econômico: considerações sobre a função social do tributo**. Disponível em <http://www.diritto.it/pdf/26102.pdf>. Acesso em 10 de novembro de 2012.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. Ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2011.
- SILVA, João Carlos Bezerra da. **Os instrumentos jurídico-econômicos conciliadores do conflito entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente ecologicamente equilibrado. Jus Navigandi**,



Teresina, [ano 15](#), [n. 2419](#), [14 fev. 2010](#). Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/14347>>. Acesso em: 6 de setembro de 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

**Notas:**

[1] Fonte: [http://www.wwf.org.br/natureza\\_brasileira/questoes\\_ambientais/desenvolvimento\\_sustentavel/](http://www.wwf.org.br/natureza_brasileira/questoes_ambientais/desenvolvimento_sustentavel/)

[2] Texto retirado da internet. Ausência de informação quanto ao ano da publicação e numeração de página. Disponível em [http://educar.sc.usp.br/biologia/textos/m\\_a\\_txt2.html](http://educar.sc.usp.br/biologia/textos/m_a_txt2.html)

**Informações Sobre o Autor**

Krishlene Braz Avila

\*Procuradora do Estado de Roraima. Coordenadora Administrativo

[FONTE](#)



[Carolina Salles](#)

Direito Ambiental

Mestre em Direito Ambiental.