
TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: O TRIBUTO EXTRAFISCAL
COMO FORMA DE PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

ENVIRONMENTAL TAXATION: PROTECTING ENVIRONMENT
THROUGH EXTRAFISCAL TAXING

Stefania Eugenia Barichello*
Luiz Ernani Bonesso de Araújo**

Resumo: A atuação do Estado na preservação do meio ambiente tem se revelado imprescindível, pois mediante sua intervenção nas atividades econômicas ele pode estabelecer regras mínimas a serem observadas pela sociedade. Dentre os instrumentos econômicos usados pelo Estado moderno para a preservação do meio ambiente está o tributo, que constitui fonte de receita pública empregada na atividade financeira e pode ser utilizado tanto em seu aspecto fiscal quanto em seu aspecto extrafiscal. Diante deste contexto, o estudo contempla uma reflexão sobre a Tributação Ambiental, tendo como delimitação o tributo extrafiscal como forma de proteção do meio ambiente.

Palavras-chave: Tributação ambiental. Tributo extrafiscal. Proteção ambiental.

Abstract: The role of State in preserving the environment has revealed to be essential, seen that by interfering in economic activities it can establish the minimal regulation to be observed by society. Among the economic instruments employed by the modern State to protect environment it is the establishment of taxing, which constitutes source of profit from public means used in the financial activity and that can be employed either in its fiscal and extrafiscal aspect. Thus, the study contemplates a reflection upon Environmental taxation, delimitating in the ways of a form to protecting environment.

Keywords: Environmental taxing. Extrafiscal taxing. Environmental protection.

* Mestranda em Integração Latino-Americana pela Universidade Federal de Santa Maria possui especialização em Direito Empresarial pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul e aperfeiçoamento em *Análisis Económico del Derecho* pela *Universidad Nacional de Buenos Aires*, Argentina. email: stefania@mail.ufsm.br

** Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina Professor da Universidade Federal de Santa Maria, da Universidade de Santa Cruz do Sul e do Centro Universitário Franciscano e Vice-coordenador do Mestrado em Integração Latino-americana da UFSM. email: ernani@smail.ufsm.br

1 INTRODUÇÃO

A preocupação com a preservação do meio ambiente tem motivado a elaboração de diversos documentos internacionais, nos quais está presente a noção de sustentabilidade. A atuação do Estado na preservação do meio ambiente tem se revelado imprescindível, pois, através da intervenção nas atividades econômicas, o Estado pode estabelecer regras mínimas a serem observadas pela sociedade.

Dentre os instrumentos econômicos usados pelo Estado moderno para a preservação do meio ambiente está o tributo. Esse instrumento, que constitui fonte de receita pública empregada pelo Estado na atividade financeira, pode ser utilizado tanto em seu aspecto fiscal quanto em seu aspecto extrafiscal. O tributo configura-se, dessa forma, em um eficaz instrumento na preservação ambiental, sobretudo quando empregado como veículo indutor de comportamentos nos sujeitos passivos, caracterizando a sua natureza extrafiscal.

Em se tratando o Direito Ambiental de um Direito “horizontal” que cobre os diferentes ramos do direito: privado, público e internacional e um Direito de “integração”, que tende a penetrar em todos os setores do direito para neles introduzir a idéia ambiental, compreende-se a sua ligação com o Direito Tributário (LENZ, 2005).

E considerando que a proteção do meio ambiente e a promoção da qualidade de vida da sociedade são princípios essenciais da dignidade da pessoa humana, reconhecidos constitucionalmente no ordenamento jurídico brasileiro, insurge-se a possibilidade de utilizar-se do sistema tributário nacional como mecanismo para a sua concretização.

Igualmente Oliveira (1995), acredita na possibilidade da utilização do sistema tributário como “eficiente instrumento de transformação econômica e social e, pois, deve estar a serviço da preservação dos recursos ‘ambientais’, através do manejo adequado da tributação: a ‘tributação ambiental’, isto é, a tributação voltada para a defesa do meio ambiente” (p. 43).

Os interesses individuais evidenciados na necessidade momentânea do consumo massificado acabam distorcendo a necessidade de se proteger o meio ambiente. Ao lado de tais interesses existem, no entanto, interesses transindividuais, como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o direito à sadia qualidade de vida, nos quais o Estado tem papel fundamental de intervir mediante a regulamentação de instrumentos que protejam o meio ambiente.

Com tal propósito, o Estado possui dois tipos de instrumentos, os instrumentos econômicos (indução), e os de comando e controle (direção). Os instrumentos de direção caracterizam-se pela imposição de normas permissivas ou proibitivas, definidoras de instrumentos de comando e controle de emissões ou limitação de

recursos, fiscalização e aplicação de sanções e a imposição do poluidor de reparar o dano causado. Por outro lado, os instrumentos de indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção econômica de acordo com as leis que regem o funcionamento do mercado, induzindo os produtores de externalidades negativas a se adequarem aos padrões estabelecidos.

2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL CONCEITOS FUNDAMENTAIS

A Tributação Ambiental pode ser conceituada como “o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes a protesto do meio ambiente, bem como para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental” (COSTA, 1998, p. 297).

Conforme Modé, a tributação ambiental diferencia-se do caráter sancionatório por “não se aplicar a atividades ilícitas. A tributação ambiental aplica-se tão somente a atividades lícitas, assim consideradas pelo legislador porque necessárias, em que pese o impacto causado ao meio ambiente” (2003, p. 123).

O tributo ambiental é um instrumento de intervenção na atividade econômica do qual o Estado pode se valer para a construção da sustentabilidade. “Tem uma função muito importante no processo de reforma social não só como fonte de receita, mas, sobretudo, como forma de conscientização das pessoas acerca da importância e necessidade de preservação do meio ambiente” (ALMEIDA, 2003, p. 103).

Carneiro (2003, p. 80) aborda as modalidades de tributação ambiental, “enquanto instrumentos de viabilização de políticas públicas de meio ambiente que permitem uma razoável integração das variáveis da política ambiental à política econômica”, apresentando suas vantagens em termos de gestão de recursos ambientais. Segundo ele, esses tributos podem proporcionar primeiramente, incentivos aos produtores e aos consumidores finais, resultando em uma readequação de seus processos, comportamentos e hábitos com vistas a uma utilização mais eficiente e equilibrada dos insumos naturais e dos produtos deles oriundos. Em segundo lugar, os tributos podem originar as receitas necessárias aos investimentos públicos em projetos de melhoria da qualidade ambiental, permitindo, ainda, a desoneração progressiva dos encargos incidentes sobre o trabalho e sobre o capital. E, em terceiro lugar, podem constituir mecanismos eficientes para o controle da proliferação de fontes não estacionárias ou difusas de poluição.

Nesse sentido, Oliveira percebe que o sistema tributário “pode atuar complementarmente ao sistema administrativo de licenças ambientais, que é indispensável à preservação e ao combate da poluição; também se revela útil na

preservação dos recursos ambientais, adequando as espécies tributárias à tributação ambiental” (1995, p. 27)¹.

Na doutrina espanhola, os tributos ambientais são caracterizados por Molina como ‘tributos de ordenamento’ e ‘tributos pelo uso dos bens ambientais’, valendo transcrever seus ensinamentos:

Os autênticos tributos ambientais [...] são aqueles que constituem um incentivo ao cuidado com o meio ambiente (tributos de ordenamento). O que sucede [...] é que tal incentivo pode consistir precisamente na cobrança de uma quantidade pelo uso de bens ambientais que equivalha ao custo de evitar a contaminação (tributos pelo uso dos bens ambientais) (MOLINA, 2000, p. 58, tradução nossa).²

De acordo com Almeida (2003), a tributação ambiental consiste em um instrumento de que o Estado pode se valer para intervir no domínio econômico, de forma a incentivar ou desincentivar comportamentos e induzir os agentes econômicos na adoção de condutas ambientalmente sustentáveis. A aplicação do tributo ambiental não visa punir o descumprimento de um comando normativo, visa sim, diante de uma atividade econômica que possa trazer algum dano ao meio ambiente, proceder a um ajuste buscando a sua realização de forma menos danosa possível.

2.1 Função do tributo

A tributação ambiental pode ser utilizada tanto em seu aspecto arrecadatório, através do investimento do numerário arrecadado, quanto em seu aspecto extrafiscal, induzindo os contribuintes à adoção de condutas ambientalmente corretas.

Conforme Modé,

Verificam-se duas finalidades nos tributos ambientais. A primeira delas, denominada fiscal, redistributiva, e a segunda, extrafiscal. A primeira finalidade visa à obtenção de receitas que serão aplicadas em ações que promovam a defesa do meio ambiente. A segunda finalidade, por sua vez, tem por objetivo introduzir comportamentos, que, na visão do estado, sejam ambientalmente desejáveis ou de menor poder ofensivo ao meio ambiente (2003, p. 72).

Cabe ressaltar o que Oliveira ensina acerca do princípio do poluidor-pagador, quando pondera que

mesclando os sentidos *impositivo* (fiscal) e *seletivo* (extrafiscal) do princípio ambiental do poluidor-pagador, a lei tributária tem condições de proceder a um *discrimen* legítimo entre poluidores e não-poluidores, de forma a “premiar”, estes últimos, que,

satisfazendo o espírito constitucional, orientado para promoção de equilíbrio ecológico (art. 225 da Constituição), colaboram para a preservação ambiental (1995, p. 28).

Por conseguinte, se por um lado o Estado cobra do poluidor, sob a forma de tributo, uma quantia devido à sua atividade predatória ao meio ambiente, por outro, pode incentivar atividades ambientalmente corretas, estimulando outras empresas a implementarem tecnologias não poluidoras em seus processos produtivos.

Conforme pode se observar acima, os tributos ambientais podem servir tanto para coibir comportamentos lesivos ao meio ambiente, como para estimular, através de incentivos fiscais ou isenções, condutas empresariais ou individuais ambientalmente corretas, as quais visem não degradar o meio.

2.1.1 A prevalência do caráter extrafiscal na tributação ambiental

Como já se viu anteriormente, dentre os instrumentos econômicos que o Estado pode empregar na ação interventiva sobre o domínio econômico, tem-se o tributo. O tributo ambiental poderá surgir

com a finalidade fiscal objetivando corrigir comportamentos atentatórios ao meio ambiente, através do provimento de receita pública que para tal fim seja empregada. Entretanto, sua característica extrafiscal revela-se como mais eficaz na consecução da sustentabilidade ambiental. Tal fato constata-se em função de que por meio da extrafiscalidade é possível induzir condutas que se identifiquem com a proteção, preservação e promoção do meio ambiente (ALMEIDA, 2003, p. 159).

No que pertine à extrafiscalidade, faz-se necessário rememorar os ensinamentos de Molina quando percebe que os tributos podem ser distinguidos por sua finalidade extrafiscal e pelos seus efeitos extrafiscais, isto é, aquele tributo que se destina primordialmente a um fim distinto do arrecadatório, trata-se de um tributo extrafiscal (MOLINA, 2000). Todavia, se tiver como finalidade principal a arrecadação, porém produzindo efeitos extrafiscais, dirá respeito a um tributo fiscal com efeitos extrafiscais.

Analisando o exposto acima, pode-se concluir que, no tributo ambiental com função extrafiscal, coexistirão ambas as funções: a fiscal e a extrafiscal, com prevalência, entretanto, da função extrafiscal, na medida em que a fiscal fica relegada a um plano secundário, de tal sorte que há tributos extrafiscais cuja finalidade é deixar de render e nada arrecadar para o fisco (BECKER, 1998).

Percebe-se ainda, que mesmo os tributos de caráter arrecadatório, retributivo ou contraprestacional, portanto, com finalidade fiscal, podem vislumbrar uma

característica diretiva das reações dos contribuintes, de modo a estimular ou desestimular o comportamento de pessoas em benefício do interesse coletivo, do bem comum, intervindo no campo econômico e social, o que mostra que mesmo nos tributos fiscais serão encontrados efeitos extrafiscais.

Portanto, no tributo ambiental sempre se encontrará o caráter extrafiscal, seja como finalidade principal ou como efeito extrafiscal dentro dos denominados tributos fiscais. Oliveira, ainda, pondera:

Quer quando se cria incidências novas, quer quando gradua diferentemente a carga tributária privilegiando atividades 'limpas' ou onerando produções de consumos poluentes, o que está em causa não é apenas, ou propriamente, a arrecadação fiscal, mas a 'finalidade' de promover a 'defesa do meio ambiente' (1995, p. 39).

A tributação ambiental é, portanto, de caráter extrafiscal, uma vez que se destina fundamentalmente a orientar a atuação do contribuinte, o que é evidente no caso dos impostos. Mesmo nos tributos ambientais, de caráter retributivo ou contraprestacional, pode-se vislumbrar uma finalidade diretiva das reações dos contribuintes.

3 TRIBUTO AMBIENTAL E AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Determinados impostos, devido à sua natureza, possuem potencial extrafiscal capaz de alterar o comportamento do contribuinte de modo a direcioná-lo na opção menos nociva ao meio ambiente; as taxas podem ser exigidas em função da atividade de fiscalização de cunho ambiental bem como através da prestação obrigatória de serviços que tenham escopo ambiental; a contribuição de melhoria pode ser instituída dada à valorização de imóveis próximos à criação de parques e áreas de preservação ambiental; os empréstimos compulsórios não se ajustam ao objetivo desta pesquisa, dada a falta de prevenção na proteção ambiental na sua instituição; a contribuição de intervenção no domínio econômico é o tributo com maior potencial no que se relaciona à preservação do meio ambiente.

3.1 Imposto

O imposto é uma espécie tributária do tipo não vinculado já que o fato gerador não enseja uma contraprestação específica do Estado. Tanto no conceito de tributo como também no da espécie tributária imposto, não se faz nenhuma referência acerca da finalidade do mesmo. Dessa forma, num primeiro momento, constata-se ser o imposto a receita pública com fim fiscal. Todavia, devido à sua natureza, verifica-se que o imposto pode assumir, além de sua forma fiscal, um potencial extrafiscal capaz de alterar o comportamento do contribuinte de modo a direcioná-lo na opção menos nociva ao meio ambiente.

Luz (1998, p. 80) leciona que os impostos podem ser “amplamente utilizados como instrumentos de tributação ambiental, através de um sistema de isenções e restituições, conforme a natureza dos produtos ou mercadorias estimulando as atividades não poluidoras e desestimulando aquelas poluidoras”. Um exemplo disso é o que ocorre nos Estados Unidos, onde o imposto é amplamente empregado na tributação ambiental, como é o caso da incidência de impostos sobre a produção e o consumo de certos produtos poluidores, com isenção parcial ou total a outros não poluidores ou recicláveis ou reciclados, de que é exemplo a restituição de imposto sobre vasilhames, quando da devolução dos recipientes (OLIVEIRA, 1995). No Brasil, tem-se como exemplo de imposto ambiental o ICMS ecológico, que será estudado posteriormente.

3.2 Taxas

A taxa é uma espécie tributária do tipo vinculado, uma vez que, ocorrendo um dos fatos geradores que a ensejam, haverá uma contraprestação específica do Estado. Segundo Baleeiro (1999), cria-se, por um lado, uma taxa fiscal para custear serviços com essa finalidade, ou de outro lado, institui-se uma taxa extrafiscal quando o objetivo for impedir ou restringir atividades que ameacem o interesse da comunidade.

Conforme leciona Regina Costa, podemos encontrar

taxas de serviço pela prestação ou colocação à disposição do contribuinte de serviço público de natureza ambiental e taxas de polícia, cuja exigência, ensejada mediante o exercício de atividade de fiscalização e controle da atividade particular, especialmente relevantes por ocasião da expedição de licenças ambientais (COSTA, 1998, p. 306).

Oliveira salienta que, devido ao fato de os serviços ambientais terem alto custo, elevando assim o valor do tributo correspondente, a simples instituição das taxas ambientais, apesar do seu caráter contraprestacional, “produz efeito psicológico, extrafiscal, imediato, induzindo o poluidor a buscar alternativas de comportamento não-poluidor para furta-se a ser identificado como contribuinte, ou pelo menos para diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar” (1995, p. 36). Portanto, mesmo nas taxas que têm como finalidade principal a fiscal, podem-se vislumbrar efeitos extrafiscais.

Igualmente na doutrina espanhola, Molina defende que

a estrutura mista da taxa – limitação de sua quantia à cobertura do custo do serviço – parece prestar-se mal ao estabelecimento de elementos extrafiscais. No entanto, na medida que a proteção do meio ambiente tenha por fim implantar novos serviços

obrigatórios de elevado custo, que sejam financiados por taxas, o sujeito contaminante perceberá os custos ambientais de sua conduta e receberá um incentivo a modificá-la. Isto dará a taxa uma finalidade extrafiscal ou de ordenamento (MOLINA, 2000, p. 78, tradução nossa).

No mesmo sentido, Araújo et al ressaltam que as taxas ambientais devem ser graduadas de acordo com o princípio da capacidade econômica do contribuinte,

bem como de acordo com o tipo de estabelecimento, instalações, atividades, como também ao volume de emissões, despejos ou produção de resíduos poluidores emitidos. Todavia, apesar da taxa ter finalidade de contraprestação, poderá também ter finalidade coercitiva. A taxa poderá produzir um efeito inibidor no poluidor, ou seja, o mesmo buscará alternativas de comportamento mais benéficas ao meio ambiente, para, com essas atitudes, evitar ou atenuar a incidência da taxa (ARAÚJO et al, 2004, p. 271).

Como exemplo de taxa de serviço, tem-se a taxa de preservação ambiental exigida no arquipélago de Fernando de Noronha, Distrito Estadual de Pernambuco, nos termos art. 84, da Lei 10.403/89, cujo fato gerador é “a utilização, efetiva ou potencial, por parte das pessoas visitantes, da infra-estrutura física implantada no Distrito Estadual e do acesso e fruição ao patrimônio natural e histórico do Arquipélago de Fernando de Noronha”. Tal taxa caracteriza um tributo fiscal com efeitos extrafiscais, na medida em que tem como fim primeiro a arrecadação, mesmo que para preservação ambiental, o que caracteriza efeitos extrafiscais.

Como já foi abordado no segundo capítulo, a extrafiscalidade poderá ser caracterizada por um induzimento positivo ou negativo, sendo que o primeiro se daria mediante o asseveramento das alíquotas e o segundo com a redução ou até mesmo exclusão da carga tributária. No caso das taxas, Silva adverte sobre a sua aplicação extrafiscal, na medida em que a extrafiscalidade negativa torna-se cabível, mediante a anulação ou redução do valor da taxa; porém a sua aplicação positiva não seria legal, de maneira que,

pela sua natureza ressarcitória, a extrafiscalidade onerosa não seria legal, dado que, assim ocorrendo, sendo seu valor maior que o despendido (custo), estaria descaracterizada a taxa. O tributo deixaria de ter essa natureza e viciada estaria a discriminação constitucional de rendas por, na verdade, haver criado um novo imposto. Além disso, o poder teria recebido quantia indevida, por inexistir a causa jurídica que lhe daria suporte (SILVA, 1997, p. 355).

Conclui-se, portanto, que, na cobrança das taxas, encontra-se a necessidade do interesse público tutelado sob a forma de fiscalização ou de obrigatoria prestação de serviço. Por tais características, as taxas se prestam perfeitamente à

tarefa de proteção ambiental, podendo ser exigidas em função da atividade de fiscalização ambiental como pela prestação obrigatória de serviços que tenham caráter ambiental.

3.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria consiste na realização de obra pública que lhe valorize imóvel. É um tributo que, a par de seu potencial arrecadador (fiscal), pode transformar-se num elemento de grandes obras de profundo sentido ambiental (extrafiscal). “Além de seu caráter utilitário, tais obras contribuem para a educação do povo, sendo que a ignorância tem íntima conexão com a destruição do meio ambiente, por isso que a ‘educação ambiental’ é tema de relevo nos colóquios sobre o meio ambiente” (OLIVEIRA, 1995, p. 38).

A contribuição de melhoria, outrossim, pode prestar-se à proteção ambiental. De acordo com Costa, trata-se de um “pressuposto necessário para a sua exigência, a realização de sua obra pública que venha provocar valorização imobiliária particular. Assim, a obra pública volta-se à preservação ambiental, como por exemplo, pela construção de um parque pode-se exigir uma contribuição de melhoria ‘verde’” (COSTA, 1998, p. 306).

Esse tributo, além de possuir caráter arrecadatório, pode transformar-se em um elemento estimulador da consciência ambiental, atuando tanto com finalidade extrafiscal quanto, com efeito, extrafiscal. Araújo *et al* citam como exemplo de contribuição de melhoria, a Lei Municipal nº 1364/88, do Município do Rio de Janeiro, a qual estabelece o pagamento da contribuição de melhoria por proprietários de certos imóveis valorizados por obras públicas “tais como arborização de ruas e praças, construção ou ampliação de parques, proteção contra a erosão, aterros, e outras obras de embelezamento, como também a hipótese de projeto de tratamento paisagístico” (ARAÚJO, 2004, p. 272.).

Nesse momento faz-se imprescindível citar o que diz Ferraz quanto à correta utilização da contribuição de melhoria que, segundo ele,

levaria a uma equação muito diferente, e justa, na criação de parques e áreas de preservação ambiental. O Poder Público ao decidir criar áreas de preservação ambiental, como praças, parques e reservas, particularmente junto a aglomerações urbanas: a) avaliaria a área e suas redondezas, como manda a lei relativa à contribuição de melhoria; b) exigiria a contribuição correspondente à valorização dos imóveis circunvizinhos à área de preservação (obra pública); c) indenizaria o proprietário do imóvel sobre o qual recai a preservação obrigatória, pelo valor real do imóvel, com os recursos advindos dessa arrecadação; d) teria condições de arcar com novas desapropriações semelhantes. Também a utilização da contribuição de melhoria como

tributo ambientalmente orientado traz possibilidades infindáveis. Não se trata aqui de induzir comportamentos, mas de viabilizar economicamente, e com justiça fiscal, a efetivação de políticas públicas ambientais (FERRAZ, 2004, p. 675).

Portando, tal tributo pode ser um bom instrumento protetivo, considerando-se que as obras públicas destinadas à preservação ambiental como praças, parques, arborização de logradouros, entre outras, podem levar a uma valorização imobiliária de imóveis próximos a esses espaços públicos ensejando, assim, a cobrança de contribuição de melhoria do Estado ao proprietário do imóvel beneficiado por essas obras públicas destinadas à preservação ambiental.

3.4 Empréstimos compulsórios

Os **empréstimos compulsórios**, por poderem ser instituídos em função de calamidade pública, a qual pode ser de natureza ambiental, bem como para realização de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, que também pode ser de natureza ambiental, tendo em vista que a aplicação dos recursos arrecadados nessas finalidades (FERRAZ, 2003), podem ser interessantes instrumentos para viabilizar políticas públicas ambientais, porém não servirão como instrumento de prevenção e proteção do meio ambiente como se verá a seguir.

O inciso II, do art. 148, da Constituição Federal, dispõe que os empréstimos compulsórios poderão ser instituídos “no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observando o disposto no art. 150, III, b”, por se tratar unicamente de espécie de antecipação de receita, além de estar envolto num caráter não-emergencial, estando os mesmos adstritos ao cumprimento do princípio da anterioridade, diferentemente do inciso I, do mesmo artigo.

Em se realizando um empréstimo compulsório, como a própria nomenclatura sugere, exige-se a sua restituição. Ou seja, o dinheiro emprestado deve ser devolvido. Caso contrário configura-se hipótese de confisco constitucionalmente previsto no artigo 150, IV.

Não se descarta a possibilidade de, existindo interesse difuso¹, a viabilidade de observado o pressuposto constitucional de realizar despesas extraordinárias decorrentes de calamidade, exigir-se empréstimo compulsório. De forma que, em caso de relevante dano ambiental de forma calamitosa e em casos extremos em que o Estado não tenha recursos, a União possa, atendendo as exigências do art. 148, da Constituição Federal e vinculando tal exigência ao que a fundamentou, possa-se exigir tal espécie tributária.

¹ Interesse ligado à nação como um todo e não a sujeitos específicos.

Ou seja, não obstante a possibilidade da ocorrência de um fato de proporções estrondosas, existindo uma política bem estruturada e de atuação preocupada em manter e desenvolver o meio ambiente e a economia, tal exigência tributária preferivelmente que fique somente no campo das possibilidades. Pois caso houvesse a necessidade da instituição de um empréstimo compulsório, tal tributo não estaria servindo como meio de proteger o meio ambiente e sim como meio de viabilizar a arrecadação para despesas extraordinárias decorrentes de calamidade.

3.5 Contribuição social

As **contribuições sociais** podem ser subdivididas em três tipos. Entretanto, as contribuições sociais e as contribuições corporativas têm um fim específico a cumprir. Sendo assim, não podem ser adaptadas ao objeto deste estudo que é a tributação ambiental. Por outro lado, as contribuições interventivas, caracterizadas pela intervenção do Estado no domínio econômico, têm a sua receita empregada no setor que o Estado pretende beneficiar, de acordo com a política fiscal, o que caracteriza a extrafiscalidade. “Dessa forma, é possível a utilização das contribuições interventivas como instrumentos tributários extrafiscais ou regulatórios da atividade econômica” (ALMEIDA, 2003, p. 91).

Regina Costa salienta que é possível a instituição de **contribuição de intervenção no domínio econômico** como instrumento de atuação da União nessa área. Prega, ainda, que a defesa do meio ambiente é um dos princípios gerais da atividade econômica (art.170, VI) e, desse modo “a União pode lançar mão desse tributo para gerar recursos voltados à preservação ambiental. Por exemplo, uma contribuição exigida das empresas do setor madeireiro, para financiar programa de reflorestamento” (1998, p. 306).

Portanto, as contribuições de intervenção no domínio econômico são aplicáveis tanto no que atina aos seus respectivos usos como instrumentos de controle da atividade econômica, bem como ao objetivo de garantir direito a todos a um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações. Em resumo, é perfeitamente lícito, no Brasil, o emprego de contribuições de intervenção no domínio econômico com finalidade ambiental (NUNES, 2005).

Ferraz sintetiza a questão relativa à contribuição de intervenção no domínio econômico quando expõe que esta

tem por característica própria a exigibilidade somente em determinado âmbito econômico, sem ofensa aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, o que a torna particularmente adequada à tributação ambientalmente orientada, especialmente aquela com finalidade re-orientadora de comportamentos através da

‘internalização’ de custos ambientais. Relativamente a essa figura do direito tributário brasileiro não cabem as objeções que se fazem apontando no tributo ambientalmente orientado uma violação ao princípio da igualdade concretizado em matéria fiscal no critério de capacidade contributiva (2004, p. 675).

Como exemplo de contribuição social de intervenção no domínio econômico, interessante figura tributária foi formada pelo texto constitucional, com o §4^a, do art. 177, da CF², conforme a redação introduzida pela EC 33, de 11.12.2001, a qual dá os requisitos para a lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (FERRAZ, 2003.).

Ainda segundo Ferraz, essa previsão de alíquotas diferenciadas na contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades supra citadas “não é contrária ao princípio da isonomia, não consiste uma exceção a esse princípio; pelo contrário, é direta aplicação da igualdade, devidamente contextualizada” (2003, p. 171.)

Conclui-se, portanto, que as contribuições podem ser a espécie tributária mais adequada para o exercício da tributação ambiental, pois se encaixam na configuração de instrumento de efetivação do princípio do poluidor-pagador e ainda se alinham com os fundamentos do mercado, uma vez que visam corrigir externalidades negativas da produção.

3 A EFICÁCIA DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Como foi visto anteriormente, a intervenção do Estado, com o intuito da proteção e preservação ambiental é realizada através do emprego de instrumentos normativos e também de instrumentos econômicos. Dentre os instrumentos econômicos, o tributo tem apresentado resultados bastante eficazes em diversos

⁷ §4^a. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota de contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes”.

países, sobretudo na união européia. O tributo configura, dessa forma, eficaz instrumento na preservação ambiental, sobretudo quando empregado com veículo indutor de comportamentos nos sujeitos passivos, caracterizando a sua natureza extrafiscal.

Um assunto bastante em voga hodiernamente é a reforma tributária, em se tratando de meio ambiente, fala-se de reforma tributária sustentável. Constatado que o controle da poluição assim como o incentivo para políticas ambientalmente corretas podem ser obtidas por meio da tributação, conclui-se que o Brasil necessitaria de uma reestruturação tributária com especial atenção a esse assunto, com objetivos de: melhor inserirem-se no mercado mundial, observando-se a autonomia federativa, responsabilidades fiscal e social, desenvolver a economia interna e ter soberania total sobre as suas riquezas naturais (LENZ, 2005).

Rosembuj fala da possibilidade de um sistema fiscal ambiental, trazendo como exemplo o modelo da Suécia, quando ensina que

o sistema fiscal ambiental não pode ser uma superposição de novos tributos ou uma catarata de novas cargas fiscais. O modelo de Suécia e sua eficaz implantação propõem que a orientação ambiental do sistema tributário deve ser acompanhada da diminuição de alguns impostos vigentes, sua extinção ou reforma, de modo que a pressão fiscal global não aumente (ROSEMBUJ, 1995, p. 252, tradução nossa).

Jane Elizabeth Nunes pontua as diretrizes que deveriam ser tomadas caso se optasse por uma reforma tributária com finalidades ambientais, quais sejam:

1) eliminar os benefícios de atividades com efeitos ecológicos negativos; 2) incentivar através de linhas de crédito oficiais atividades e produtos ambientalmente corretos (produção limpa); 3) incorporar ao sistema tributário vigente em cada país, deduções, amortizações, para investimentos em tecnologias verdes, sem instituir novas imposições fiscais; e, 4) aproveitar os tributos existentes e fortalecê-los com alíquotas progressivas (mais possibilidades de condensações) e direcioná-los para a preservação dos recursos não renováveis (2000, p. 165).

Salienta, ainda, que essas ponderações precisam levar em conta os ritmos progressivos na taxação, pois os tributos ambientais não devem ter efeito de choque econômico, senão terminariam tendo efeito contrário ao esperado, uma vez que a atual carga tributária brasileira já é bastante elevada (NUNES, 2000).

No mesmo sentido, Modé destaca que a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) tem publicado estudos nos quais vem analisando aspectos relevantes para a implementação de uma política de tributação ambiental, na qual considera que tal implementação deve ser feita de maneira que “a carga fiscal global sobre determinada economia não se altere, ou seja, não obstante o limite individual caracterizado pela capacidade contributiva, a tributação

ambiental no contexto macroeconômico deve ser aplicada de maneira a não gerar uma pressão fiscal adicional” (MODÉ, 2003, p. 100).

Dressler destaca que a Tributação Ambiental

pode ser um importante fator de conscientização, de educação da população para uma conduta ecologicamente correta. Pode reverter o uso predatório de nossos recursos naturais naturalmente, sem imposições de penas e multas sobre os contribuintes. Sem aumentar a carga tributária, já tão grande nos ombros dos brasileiros. Com incentivos fiscais, imunidades, isenções, alíquotas diferenciadas, diminuições nas bases de cálculos, enfim, Prêmios aos comportamentos ecologicamente corretos (2002, p. 258).

Importante enfatizar que, por meio de tributo extrafiscal, a tributação ambiental não representa uma elevação da carga tributária, devido ao fato de aquele ter por fim estimular condutas não poluidoras e desestimular as poluidoras, através de incentivos fiscais, conhecidos por benefícios ou estímulos fiscais, que se manifestam sob forma de imunidade ou de isenções tributárias. “É preciso que haja uma redistribuição da carga tributária de modo a estimular atividades econômicas compatíveis com o meio ambiente. Essa postura busca promover uma visão e coerente atuação mais afinada com o social e menos individualista” (LEÃO, 2005, p. 42).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O crescimento econômico sem limites e a idéia de abundância e de inescotabilidade dos recursos naturais não suscitava nenhuma preocupação com a proteção do meio ambiente. Porém, a sociedade e o Estado vêm tomando consciência da importância de compatibilizar o crescimento econômico com a questão ambiental, o que pode ser visto com a emergência de ações que têm como fim a preservação e a recuperação ambiental, de que o desenvolvimento econômico está sujeito a contingências ambientais, ou seja, de que de nada adianta produzir sem limites se essa produção não estiver inserida no conceito de desenvolvimento em parceria com respeito ambiental, conjugando desenvolvimento social, econômico, cultural e ambiental.

Na Constituição Federal de 1988, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado entra deliberadamente como direito fundamental da pessoa humana. Em seu artigo 225, a CF declara o meio ambiente ecologicamente equilibrado como bem de uso comum de todos e impõe tanto ao poder público quanto à coletividade o dever de zelar pela proteção do meio ambiente. Ainda, o art. 170 estabelece os princípios da ordem econômica, no qual, em seu inciso VI, preconiza

que esta deverá reger-se pelos ditames da justiça social, respeitando o princípio da defesa do meio ambiente, confirmando a premissa de que a proteção do meio ambiente está intimamente ligada à esfera econômica de uma sociedade.

Nesse sentido, o Estado desenvolve um relevante papel uma vez que, através de sua intervenção no desenvolvimento das atividades econômicas, estabelece como regra o respeito ao meio ambiente. O Estado pode empregar para a proteção do meio ambiente dois tipos de instrumentos. O primeiro grupo preocupa-se com as medidas ressarcitórias ou indenizatórias, através das quais se pretende indenizar os danos causados para proceder à restauração ambiental. O segundo grupo atenta aos instrumentos preventivos em que, mais que reparar os danos causados, se pretende “desincentivar” aquelas condutas danosas ao meio ambiente. Nesse segundo grupo, o tributo é adotado como instrumento preventivo.

Verificou-se que os tributos podem ser distinguidos por sua finalidade extrafiscal e pelos seus efeitos extrafiscais, ao passo que aquele tributo que primordialmente visa a um fim distinto do arrecadatório, é um tributo extrafiscal. Todavia, se tiver como finalidade principal a arrecadação, porém produzir efeitos extrafiscais, será considerado um tributo fiscal com efeitos extrafiscais. Devido a isso, em um tributo ambiental sempre se encontrará o caráter extrafiscal, seja como finalidade principal ou como efeito extrafiscal, dentro dos denominados tributos fiscais. A tributação ambiental será, fundamentalmente, de natureza extrafiscal, uma vez que se destina fundamentalmente a orientar a atuação do contribuinte. Pois, mesmo nos tributos ambientais de caráter retributivo ou contraprestacional (com finalidade principal fiscal), pode-se vislumbrar uma finalidade diretiva das reações dos contribuintes, portanto efeitos extrafiscais.

Quanto às espécies tributárias, chega-se à conclusão de que determinados impostos, devido à sua natureza, possuem potencial extrafiscal capaz de alterar o comportamento do contribuinte de modo a direcioná-lo na opção menos nociva ao meio ambiente e podem ser amplamente utilizados como instrumentos de tributação ambiental, através de um sistema de isenções e restituições, conforme a natureza dos produtos ou mercadorias, estimulando as atividades não poluidoras e desestimulando aquelas poluidoras.

Já as taxas podem ser exigidas em função da atividade de fiscalização de cunho ambiental bem como através da prestação obrigatória de serviços que tenham escopo ambiental, produzindo a indução do poluidor a buscar alternativas de comportamento não-poluidor ou pelo menos para diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar. Portanto, mesmo nas taxas que têm como finalidade principal a fiscal, pode-se vislumbrar efeitos extrafiscais, conforme já foi salientado anteriormente.

A contribuição de melhoria pode ser instituída em virtude de realização de obra pública que lhe valorize imóvel. Portando, tal tributo pode ser um bom instrumento protetivo, considerando-se que as obras públicas destinadas à preservação ambiental podem levar a uma valorização imobiliária de imóveis próximos a esses espaços públicos ensejando, assim, a cobrança de contribuição de melhoria do Estado ao proprietário do imóvel beneficiado por essas obras públicas destinadas à preservação ambiental.

Os empréstimos compulsórios devem ser instituídos em função de calamidade pública, bem como para realização de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Podem ser interessantes instrumentos para viabilizar políticas públicas ambientais, porém não servem como instrumento de proteção ambiental e sim, como meio de viabilizar a arrecadação para despesas extraordinárias decorrentes de calamidade.

As contribuições de intervenção no domínio econômico são aplicáveis no setor que o Estado pretende beneficiar, de acordo com a política fiscal, o que caracteriza a extrafiscalidade. Isso, conforme o art.170, da Constituição Federal de 1988, que estabelece, entre os princípios a serem observados, a defesa do meio ambiente.

Conclui-se com este trabalho que a Tributação ambiental pode ser um importante fator de educação ambiental, na medida em que pode conscientizar a população para uma conduta ecologicamente correta e reverter o uso predatório de recursos naturalmente, sem imposições de penas e multas sobre os contribuintes. O tributo extrafiscal não representaria uma elevação da carga tributária, já que tem por fim estimular condutas não poluidoras e desestimular as poluidoras, através de incentivos fiscais conhecidos por benefícios ou estímulos fiscais que se manifestam sob forma de imunidade ou de isenções tributárias.

Importa ressaltar, também, que os possíveis impactos arrecadatários causados pelos impostos ambientais podem ser quase sempre suplantados pelos benefícios por eles trazidos, tanto no que diz respeito à melhoria na qualidade de vida global, quando à diminuição dos gastos públicos com a reparação dos danos causados ao meio e à própria saúde da população.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Gilson César Borges de. *A extrafiscalidade na tributação ambiental: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável*. 2003. 204f. Dissertação (Mestrado em Direito Ambiental) - Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental. Centro de Ciências Jurídicas. Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2003.

ARAÚJO, Cláudia Campos et al. Sistema Tributário e Meio Ambiente. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL: FAUNA, POLÍTICAS PÚBLICAS E INSTRUMENTOS LEGAIS, 8., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2004. p. 521-532.

ARAÚJO, João Augusto Aquino de. A tributação ambiental como instrumento de proteção ambiental. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL: FAUNA, POLÍTICAS PÚBLICAS E INSTRUMENTOS LEGAIS, 8., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2004. p. 565-581.

ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de; CORBELINE, Bianca; SCHONARDIE, Elenise. Crise e Direito Ambiental. *Revista de Direito*, Santa Cruz do Sul, n. 14, p. 197-205, jul./dez. 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Mizabel de Abreu Machado Derzi. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil* promulgada em 05 de outubro de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2000.

CAIRNCROSS, Frances. *Meio Ambiente: custos e benefícios*. São Paulo: Nobel, 1992.

CAMPOS, Cândida de Paula Ribeiro e Arruda. O desenvolvimento sustentável como diretriz da atividade econômica. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 7, n. 26, p. 77-91, abr./jun. 2002.

CAPRA, Fritjof. *A teia da vida: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos*. São Paulo: Cultrix, 1998.

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

COSTA, Regina Helena. Tributação Ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Org). *Direito Ambiental em Evolução*. Curitiba: Juruá, 1998. p. 297-309.

CUSTÓDIO, Helita Barreira. Legislação Ambiental e atividade econômica. *Fórum de Direito Urbano e Ambiental*, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, p. 114-125, mar./abr 2002.

D'ISEP, Clarissa Ferreira Macedo. *Direito Ambiental Econômico e ISO 14000*: análise jurídica do modelo de gestão ambiental e certificação ISO 14001. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

DRESSLER, Maria de Lourdes Freitas. O Direito tributário a serviço da educação ambiental. *Fórum de Direito Urbano e Ambiental*. Belo Horizonte, ano 1, n.3, p.224-259, mai-jun 2002.

FAZOLLI, Silvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 9, n. 34, p. 78-83, abr./jun. 2004.

FERRAZ, Roberto. Tributação e meio ambiente: o *green tax* no Brasil. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 8, n. 3, p. 117-135, jul./set. 2003.

FERRAZ, Roberto . Tributação Ambientalmente Orientada - possibilidades no Brasil. In: In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL: FAUNA, POLÍTICAS PÚBLICAS E INSTRUMENTOS LEGAIS, 8., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: Imprensa Oficial, 2004. p. 663-677.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*: interpretação e crítica. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

GUZMÁN, Tomás López-Guzmán; VICENTE, Fernando Lara de. Efectos distributivos de los tributos ecológicos: el caso de España. In: JORNADAS DE ECONOMÍA CRÍTICA, 9., 2004. Madrid. *Anais...* Madrid: Universidad de Córdoba, 2004. p. 1-18.

IRIGARY, Calos Teodoro José Hugueney. O emprego de instrumentos Econômicos na Gestão Ambiental. In: LEITE, José Rubens Morato; BELLO FILHO, Ney de Barros. *Direito Ambiental contemporâneo*. Barueri: Manole, 2004.

LANFREDI, Geraldo Ferreira. *Política ambiental*: busca de efetividade de seus instrumentos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

LEÃO, Cristine Madeira Mariano. *Ensaio sobre tributação ambiental*: considerações sobre a extrafiscalidade dirigida à promoção do desenvolvimento social sustentável através da aplicação do princípio do poluidor pagador no direito tributário. Disponível em: <http://cedit.pge.rs.gov.br/downloadartigo_Cristine%20Madeira%20Mariano%20Leao.rtf>. Acesso em: 3 jan. 2005.

LENZ, Leonardo Martim. Proteção ambiental via sistema tributário. *Jus*

Navigandi, Teresina, ano 9, n. 589, 17 fev. 2005. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6343>>. Acesso em: 20 mar. 2005.

LUZ, Luis Augusto Stumpf. *Tipo tributário aberto: uma perspectiva ambientalista*. 1998. 154f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito. Centro de Ciências Jurídicas. Universidade do Vale dos Sinos, São Leopoldo, 1998.

MASCARENHAS, Luciane Martins de Araújo. Visão sistêmica no direito ambiental pátrio. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL: FAUNA, POLÍTICAS PÚBLICAS E INSTRUMENTOS LEGAIS, 8., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo, 2004. p. 521-32.

MIRALÉ, Edis. *Direito do ambiente: doutrina, prática, jurisprudência, glossário*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental*. Curitiba: Juruá, 2003.

MOLINA, Pedro Herrera. *Derecho Tributário Ambiental*. La introducción del interes ambiental em el ordenamiento tributário. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas e Sociales, 2000.

MORIN, Edgar; KERN, Anne. *Terra-pátria*. Porto Alegre: Sulina, 1995.

MOTTA, Ronaldo Serroa da. *Tributación ambiental, macroeconomía y médio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil*. Santiago, Cl: CEPAL, 2001.

NUNES, Cleucio Santos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.

NUNES, Jane Elizabeth Cesca. *Instrumentos de Tutela Ambiental na União Européia e no Mercosul: um estudo sobre os Tributos e o Meio Ambiente*. 2000. 194f. Dissertação (Mestrado em Integração Latino-America) – Programa de Pós-Graduação em Integração Latino-Americana. Centro de Ciências Sociais e Humanas. Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

OST, François. *A natureza à margem da lei: a ecologia à prova do Direito*. Lisboa: Instituto Piaget, 1995.

PICCIAREDDA, Franco; SELICATO, Pietro. *I Tributi e L'ambiente*. Profile ricostruttivi. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1996.

ROSEMBUJ, Túlio. *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas e Sociales, 1995.

SILVA, Edgar Neves da. Taxas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. Belém: CEJUP, Centro de Extensão Universitária, 1997.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. A tributação como instrumento de Concretização do direito ao meio Ambiente: o caso do ICMS ecológico. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO AMBIENTAL: FAUNA, POLÍTICAS PÚBLICAS E INSTRUMENTOS LEGAIS, 8., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: Imprensa Oficial, 2004. p. 487-509.