

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO

ISABELA JUSTINIANO SIMÃO

**EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL COMO MEIO DE IMPLEMENTAÇÃO DO
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

JUIZ DE FORA
2010

ISABELA JUSTINIANO SIMÃO

**EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL COMO MEIO DE IMPLEMENTAÇÃO DO
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Luciana de Oliveira Zimmermann

ISABELA JUSTINIANO SIMÃO

**EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL COMO MEIO DE IMPLEMENTAÇÃO DO
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: __/__/____

Professora Luciana de Oliveira Zimmermann

Professora Daniela Olímpio de Oliveira

Professor Mússio Moura Soares

AGRADECIMENTO

Agradeço aos meus pais, Sérgio e Consola, por serem meu exemplo e referência, aos meus amigos, em especial as amigas da faculdade, Lívia Salomão, Lívia Scopel, Karine e Renata, pela ajuda e incentivo, e à professora Luciana Zimmermann, que orientou este trabalho com paciência e dedicação.

RESUMO

O presente trabalho se presta a analisar a utilização dos tributos como forma de implementação do desenvolvimento sustentável, destacando este princípio do Direito Ambiental como condição à concretização do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, tal como previsto no artigo 225 da Constituição Federal. Para tanto, analisa-se o desenvolvimento sustentável, bem como princípios correlatos e sua relação direta com a dignidade da pessoa humana. Examinam-se ainda os princípios da ordem econômica, notadamente o da defesa do meio ambiente, previsto no inciso VI do artigo 170 da Constituição Federal. Saliencia-se, outrossim, a possibilidade da utilização dos tributos como instrumentos para promoção do equilíbrio entre desenvolvimento econômico e proteção ambiental, graças ao atributo da extrafiscalidade. Por fim, explicita-se a maior adequação e, conseqüentemente, utilização, dos impostos, em se tratando de tributação ambientalmente orientada, bem como exemplos contemporâneos de tal prática.

PALAVRAS-CHAVE: Desenvolvimento sustentável; direito tributário ambiental; extrafiscalidade ambiental.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	10
2.1 Princípios da ordem econômica e defesa do meio ambiente	16
3 DIREITO TRIBUTÁRIO E TUTELA DO AMBIENTE: UTILIZAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	20
3.1 Taxas:	23
3.2 Contribuições de melhoria.....	25
3.3 Empréstimos Compulsórios e Contribuições de intervenção no domínio econômico.....	25
3.4 Impostos:.....	26
4 EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL.....	28
5 A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL APLICADA EM TRIBUTOS COMO IPI, ICMS E ITR	32
5.1 Imposto sobre produtos industrializados	32
5.2 Imposto sobre circulação de mercadorias	33
5.3 Imposto territorial rural	35
6 CONCLUSÃO	36
7 REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

Um dos maiores, senão o maior, desafio que se apresenta atualmente à humanidade é a criação de um modelo econômico capaz de satisfazer as necessidades presentes, sem que haja o esgotamento dos recursos naturais, de forma a permitir que as gerações futuras tenham meios de satisfazer suas próprias necessidades. Conforme se tornou patente, a atuação devastadora do homem em relação ao meio ambiente é insustentável, o modelo econômico em voga foi colocado em cheque. Contudo, a proposta dos ecologistas radicais, que defendiam um crescimento econômico zero, com vistas a impedir o esgotamento dos recursos naturais, também foi rejeitada, por não atender às demandas da sociedade. Passou-se, então, a buscar um modelo capaz de equilibrar a produção e a preservação do meio ambiente.

Segundo GARCIA e THOMÉ (2010) o princípio do desenvolvimento sustentável, considerado o “prima principium” do Direito Ambiental, traduz justamente o referido equilíbrio, na medida em que busca a harmonização das seguintes vertentes: crescimento econômico; preservação ambiental e equidade social. Desta forma, para que se caracterize o desenvolvimento sustentável, as três vertentes devem ser implementadas simultaneamente, bastando a falta de uma delas para descaracterizar a sustentabilidade.

Dada a relevância de tal temática, a Constituição Federal de 1988 faz alusão ao desenvolvimento sustentável, destacando-se nesse sentido o artigo 170, que prevê, em seu inciso VI, que a ordem econômica deve respeitar a defesa do meio ambiente.

NABAIS (2008) afirma que a urgência da busca da preservação ambiental passou a mobilizar uma grande variedade de meios e instrumentos, o que tornou imperativo que o direito, como um todo, viesse a dar também sua contribuição à causa. Nessa esteira, deu-se a introdução do direito tributário na problemática da proteção ao meio ambiente, visto que os tributos seriam um instrumento efetivo de incentivo a performances ambientais, devido à possibilidade de sua utilização extrafiscal.

Ao erigir a preservação ambiental como princípio da ordem econômica, a própria Constituição Federal de 1988 previu a possibilidade de dispensar tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus

processos de elaboração e prestação, como meio para efetivar a tutela ambiental. Assim, não há óbice constitucional à utilização dos tributos como forma de estimular ações ambientais dentro dos limites próprios à extrafiscalidade. Apesar disso, este instrumento, que certamente poderia se revelar um dos mais efetivos à concretização do desenvolvimento sustentável é muitas vezes relegado ao segundo plano, sendo absolutamente subestimado.

Nesse sentido, o presente trabalho busca demonstrar que a defesa do meio ambiente está diretamente ligada à qualidade de vida dos seres humanos, tornando-se, dessa forma, indissociável da garantia da dignidade humana. Procura-se ainda ressaltar que, devido à demonstrada relevância, a defesa do meio ambiente foi erigida a princípio da ordem econômica, conforme artigo 170, VI da CF. Por fim, destaca-se, outrossim, que apesar da importância do citado dispositivo constitucional para o desenvolvimento sustentável, sob a ótica jurídica, este vem sendo pouco utilizado, cabendo ao Estado realizar reformas que propiciem sua aplicação, especialmente no que tange a possibilidade de utilização dos tributos como meio de incentivar as ações ambientais, graças ao atributo da extrafiscalidade.

O princípio do desenvolvimento sustentável foi aqui utilizado como referencial teórico, traduzindo a relevância do estudo realizado no presente trabalho, visto que este objetiva salientar a efetividade da utilização dos tributos como instrumento de promoção do equilíbrio entre crescimento econômico, preservação ambiental e equidade social, tendo em vista uma de suas características próprias, qual seja, a função extrafiscal.

Com relação à técnica de pesquisa, foi adotada a análise de conteúdo, partindo-se do exame de documentos e legislações. Valendo-se, como fonte primária, da interpretação da legislação, sobretudo da CF/88, e como fonte secundária, da leitura de livros e artigos. Logo, o presente trabalho será realizado com base na documentação indireta (pesquisa documental e bibliográfica).

Assim, no segundo capítulo, foi analisado o conceito de desenvolvimento sustentável. Em seguida, foi destacada a relevância do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e sua íntima relação com a dignidade da pessoa humana, o que ensejou sua tutela no bojo da própria Constituição Federal, estando, por isso, previsto no artigo 225 da Carta Magna. Nessa esteira, ressalta-se também a importância do Direito Ambiental para a garantia do direito em questão, bem como

a imprescindibilidade do desenvolvimento sustentável para a concretização do equilíbrio ecológico.

Ainda no segundo capítulo, ratifica-se a relevância da tutela ambiental, e, conseqüentemente, do desenvolvimento sustentável, que facilmente se extrai por estar tal princípio novamente previsto na Constituição Federal, desta vez no bojo do artigo 170, VI, o qual elenca a preservação ambiental entre os princípios da ordem econômica, permitindo, inclusive, o tratamento diferenciado de produtos e serviços conforme seu impacto ambiental.

Já no terceiro capítulo, são destacados os meios pelos quais o Direito Tributário pode contribuir para a preservação ambiental, e as peculiaridades da utilização de cada espécie tributária com essa finalidade.

Em seguida, no quarto capítulo, examina-se o conceito de extrafiscalidade ambiental e suas implicações no tocante aos tributos ecologicamente orientados.

No quinto capítulo salienta-se a utilização com fins ambientais de tributos específicos, quais sejam, IPI, ICMS e ITR, as experiências já realizadas e resultados alcançados.

Por fim, espera-se concluir pela viabilidade da utilização dos tributos como meio para implementação do desenvolvimento sustentável, e ainda a importância de tal instrumento, tendo em vista o caráter urgente que assume, atualmente, a proteção ambiental e sua estreita ligação com a qualidade de vida humana.

2 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Em 1992, a Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e desenvolvimento (ECO-92), consagrou a expressão “desenvolvimento sustentável”. Buscando introduzir a idéia de um modelo em que o desenvolvimento socioeconômico se desse de forma menos agressiva ao equilíbrio ecológico, os Chefes de Estado de 175 países se reuniram nessa Conferência, realizada no Rio de Janeiro, em que foram elaborados diversos documentos que endossavam o compromisso com o meio ambiente e com a sustentabilidade. Dentre tais documentos, destaca-se a Declaração do Rio-92, que elencou uma série de princípios que serviram como diretrizes para reger a relação entre os países, bem como as relações de produção e consumo, visando à preservação dos recursos naturais e manutenção do equilíbrio ecológico.

Nesse sentido destacam-se os princípios 3 “o direito ao desenvolvimento deve ser exercido, de modo a permitir que sejam atendidas eqüitativamente as necessidades de gerações presentes e futuras” (DECLARAÇÃO DO RIO, 1992), e 4, que determina que “para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ambiental deve constituir parte integrante do processo de desenvolvimento, e não pode ser considerada isoladamente deste” (DECLARAÇÃO DO RIO, 1992).

Impende ressaltar também o princípio 8, que prescreve que “para atingir o desenvolvimento sustentável e mais alta qualidade de vida para todos, os Estados devem reduzir e eliminar padrões insustentáveis de produção e promover políticas demográficas adequadas”(DECLARAÇÃO DO RIO, 1992), de onde presume-se que o desenvolvimento sustentável depende do reconhecimento de que são finitos os recursos naturais, bem como da adoção de meio de produção pautados na reutilização e reciclagem, em detrimento dos meios clássicos, que exauram os recursos naturais. Por fim, salienta o princípio 11 a necessidade de adoção pelos estados de uma legislação eficaz para fins de promoção da sustentabilidade, respeitando-se o grau de desenvolvimento de cada país, de modo a evitar custos sociais e econômicos injustificados.

Preleciona DERANI (2008) que o ideal motriz do desenvolvimento sustentável consiste na manutenção de circulação da matéria na biosfera pelos ciclos biogeoquímicos, retenção da capacidade de assimilação e degradação de dejetos pelos ecossistemas e a manutenção do potencial regenerativo pelos recursos renováveis, tais como florestas, populações, solos, entre outros.

Em termos mais simples, o desenvolvimento sustentável pode ser conceituado como desenvolvimento capaz de suprir as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade de atender às necessidades das gerações futuras, isto é, busca-se o desenvolvimento econômico que não implique o esgotamento dos recursos naturais.

O princípio em exame foi introduzido no ordenamento jurídico pátrio, demonstrando a preocupação do legislador com a temática da preservação ambiental. Ilustra tal preocupação o artigo 225 da Constituição Federal de 1988 que prevê o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, essencial à sadia qualidade de vida, sendo dever do Poder Público e da coletividade defendê-lo e preservá-lo.

A priori, necessário se faz apontar a lição de DERANI (2008, p. 59), segundo a qual a expressão qualidade de vida “apresenta dois aspectos concomitantes: o do nível de vida material e o do bem-estar físico e espiritual”. Assim, qualidade de vida englobaria tanto o direito ao meio ambiente equilibrado, quanto o conjunto de bens e comodidades materiais, sendo condição necessária para que o ser humano desenvolva suas potencialidades, e, por conseguinte, para o desenvolvimento da própria sociedade.

No que concerne ao direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, este deve ser interpretado em conformidade com todo o contexto Constitucional, obedecendo aos parâmetros estabelecidos, tanto pelos princípios elencados nos artigos 1º a 4º da Carta Magna, quanto pelos artigos 5º e 6º, sendo, então, entendido como uma garantia fundamental, destinada a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no país.

Impende ressaltar a estreita ligação entre o meio ambiente equilibrado e a dignidade da pessoa humana, cerne da Constituição Federal de 1988 e fundamento

da República Federativa do Brasil. Segundo lição de FIORILLO e FERREIRA (2005), a pessoa humana é a verdadeira razão de ser do Direito Ambiental brasileiro. Isso porque a defesa do meio ambiente se afigura como a principal maneira de assegurar qualidade de vida e saúde aos seres humanos. Nesse contexto, torna-se patente a fundamental importância do desenvolvimento sustentável, que, visando à compatibilização entre crescimento econômico, preservação ambiental e equidade social, mostra-se como condição necessária à qualidade de vida e saúde, e, por conseqüência, à garantia da dignidade da pessoa humana, fundamento de todo o sistema constitucional.

Outro exemplo da relação entre o direito ambiental brasileiro e os fundamentos da república federativa do Brasil, elencados no artigo 1º da CF, está na relação da tutela do meio ambiente com os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Por estar diretamente relacionado à dignidade da pessoa humana, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado deve atuar como balizador nas relações econômicas, impedindo que a busca ao lucro, inerente à economia capitalista, se sobreponha à preservação dos recursos naturais e do meio ambiente saudável. Mais uma vez, nota-se a relevância do desenvolvimento sustentável, como meio de harmonização entre o crescimento econômico e a preservação ambiental.

Nota importante sobre a relação do Direito Ambiental brasileiro com o sistema constitucional pátrio, feita por FIORILLO e FERREIRA (2005), é a comunhão de objetivos entre a atuação da tutela ambiental e a República Federativa do Brasil. Assim, os objetivos arrolados no artigo 3º da Carta Magna, seriam também propósitos do Direito Ambiental, a saber: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

FIORILLO e FERREIRA (2005) ressaltam que existem quatro aspectos fundamentais do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado que podem ser inferidos da análise do artigo 225 da Constituição. São eles:

1. O direito material ao meio ambiente, sendo este último ecologicamente equilibrado.

2. A definição, no plano constitucional, de que referido direito diz respeito ao “bem ambiental”, bem de uso comum do povo, vinculado aos aspectos essenciais à sadia qualidade de vida.
3. Em decorrência da relevância do bem ambiental, a Constituição estabeleceu como dever do Poder Público e da coletividade, a defesa e preservação do citado bem.
4. O dever de defesa e proteção do bem ambiental tem por objetivo assegurar o seu uso, não só pela presente, mas também pelas futuras gerações.

A fim de elaborar um conjunto de normas que verdadeiramente embasem a proteção do meio ambiente, deve o legislador pautar-se em alguns princípios do Direito Ambiental que se aliam e ao mesmo tempo amparam o desenvolvimento sustentável, sendo estes fundamentais à promoção da tutela ambiental. São eles: princípio da cooperação, princípio da precaução e princípio do poluidor pagador.

Consoante o princípio da cooperação, é imprescindível a atuação conjunta do Estado e da sociedade nas decisões concernentes a instituição de determinada política ambiental. Tal princípio foi acolhido pelo ordenamento jurídico pátrio, sendo explicitado no artigo 225 da Constituição Federal, quando este preceitua o dever do Poder Público e da coletividade de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as futuras gerações.

O princípio da cooperação é essencial à implementação do desenvolvimento sustentável, uma vez que este último somente se concretizará mediante a ampla participação da sociedade, especialmente no tocante à conscientização a respeito da importância das performances ambientais, coletivas e individuais, para o alcance da sustentabilidade. Esclarece Cristiane Derani:

uma ampla informação e esclarecimento dos cidadãos, bem como um trabalho em conjunto entre organizações ambientalistas, sindicatos, indústria, comércio e agricultura, é fundamental para o desenvolvimento de políticas ambientais efetivas e para a otimização da concretização de normas voltadas à proteção do meio ambiente. (DERANI, 2008, p. 142)

Dessume-se, por conseguinte, que embora não seja instituto exclusivo do Direito Ambiental, o princípio da cooperação tem vasta aplicação no âmbito da tutela do meio ambiente, visto que esta tem como condição de existência a atuação da sociedade e do Poder Público voltadas para um fim comum, qual seja, a busca de um modelo de desenvolvimento econômico ecologicamente correto.

Por sua vez, o princípio da precaução determina que a proteção ao meio ambiente deve se dar de forma a evitarem-se os danos, ou mesmo os riscos de dano. Nesse sentido, assevera Cristiane Derani (2008) que o princípio da precaução implica uma precaução contra o risco, de modo que seu objetivo seria garantir uma suficiente margem de segurança da situação de perigo. Destarte, nota-se que o princípio da precaução funda-se na regra “*in dubio pro securitate*” e abrange não apenas o risco iminente, mas também o risco de danos que poderão ser suportados pelas futuras gerações.

Do ponto de vista da tutela ambiental, a atuação conforme o princípio da precaução é, de longe, a mais satisfatória, visto que a correção dos danos já existentes jamais ensejará o retorno à situação anterior. Como bem ressalta DERANI (2008) os processos econômicos apresentam-se como transformações de matéria e energia, em regra, irreversíveis. Assim sendo, o emprego de técnicas de correção dos danos não é capaz de repor ou mesmo de impedir maior dilapidação dos recursos naturais.

Posto isso, conclui-se que ao cuidar da tutela do bem ambiental, deve-se primar por mecanismos que promovam a precaução do risco de dano ao meio ambiente, em detrimento da tutela meramente reparatória, que se mostra menos satisfatória na busca pela sustentabilidade.

Outro princípio de destaque é o chamado “poluidor-pagador”, também conhecido como princípio da responsabilidade, por meio do qual se impõe ao produtor poluidor, cuja definição dependerá da política ambiental adotada, o dever de arcar com os custos decorrentes do afastamento, diminuição ou neutralização do dano ambiental. Tal implica um aumento do custo na cadeia de produção, o que, por sua vez, representa a internalização das externalidades negativas. Assim esclarece Cristiane Derani, senão vejamos:

Durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas “externalidades negativas”. São chamadas externalidades porque, embora resultante da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão “privatização de lucros e socialização de perdas”, quando identificadas as externalidades negativas. Com a aplicação do princípio do poluidor-pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua *internalização*. (DERANI, 2008, p 143)

Remarca a autora, contudo, que a aplicação do referido princípio deve se dar parcimoniosamente, de forma a não acarretar um aumento excessivo no custo de produção, o que certamente ensejaria a paralisação da dinâmica de mercado. Essa consequência vai de encontro ao que estabelece o conceito de desenvolvimento sustentável, que preconiza o equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e a preservação ambiental e não a primazia desta em detrimento daquele, ou vice-versa.

Ante o exame do princípio do poluidor-pagador, é possível deduzir que além do patente caráter repressivo, sua aplicação resultará também em um caráter preventivo, pois que a responsabilização pelos danos causados ao meio ambiente suscitará uma maior preocupação, por parte dos poluidores em potencial, em evitar condutas de risco, que eventualmente possam resultar no dano e na consequente internalização dos custos decorrentes de sua neutralização. Conforme já exposto, o caráter da precaução e prevenção é sempre preferível ao caráter reparatório, em virtude de atender melhor à preservação dos recursos naturais. Logo, a prevenção se mostra a acepção ideal do princípio do poluidor-pagador, tanto do ponto de vista ambiental quanto do mercadológico.

Do exame dos princípios supra, é possível inferir que para que seja alcançado o desenvolvimento sustentável, é imprescindível a atuação conjunta do Estado e sociedade, bem como a utilização de todos os instrumentos passíveis de promover a modificação do atual modelo econômico, compatibilizando-o com a proteção ao bem ambiental.

Ante a relevância e urgência da implementação de medidas que promovam a sustentabilidade, nenhum instrumento capaz de por em prática a efetiva conciliação entre desenvolvimento econômico e preservação ambiental pode ser subutilizado. Nessa esteira, reconhece-se a necessidade da análise dos meios pelos quais o Direito, notadamente o direito Tributário, pode, de fato, se prestar a materializar a tutela do meio ambiente.

Por fim, antes de adentrar a discussão a cerca da tributação ambiental, necessário se faz discorrer sobre a presença da proteção ao meio ambiente no bojo dos princípios da ordem econômica, uma vez que o princípio da sustentabilidade demonstra que o desenvolvimento buscado por um Estado deve primar pela harmonização das vertentes social, ambiental e econômica.

2.1 Princípios da ordem econômica e defesa do meio ambiente

Os princípios da ordem econômica vêm elencados no artigo 170 da Constituição Federal. São eles: soberania nacional; propriedade privada; função social da propriedade; livre concorrência; defesa do consumidor; defesa do meio ambiente; redução das desigualdades regionais e sociais; busca do pleno emprego; tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Destacam-se, ainda, no caput do referido artigo, dois princípios basilares da ordem econômica, quais sejam, a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa.

Conforme conceitua Eros Grau:

ordem econômica seria o conjunto de normas que define institucionalmente um determinado modo de produção econômica, de modo que a ordem econômica, parcela da ordem jurídica, não é senão o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica. (GRAU, Eros Roberto, apud MAGANHINI, T. B., "Extrafiscalidade ambiental: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente". 2007. p 18, Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade de Marília, SP)

Ao erigir a defesa do meio ambiente ao status de princípio da ordem econômica, o legislador constituinte buscava claramente assegurar a concretização de um modelo econômico capaz de aliar o crescimento da economia e produção com a manutenção da qualidade ambiental e preservação da natureza. Corroborava este entendimento a Emenda Constitucional 42, de 2003, que acrescentou à redação do inciso VI do artigo 170 a autorização para que sejam dispensados tratamentos diferenciados aos produtos e serviços de acordo com o impacto ambiental causado por seus respectivos meios de processos de elaboração e produção.

Nesse ponto, é mister ressaltar que quando da análise da interação entre o ser humano e o meio ambiente, notadamente no tocante a economia, o conceito de natureza deve ser analisado em duas acepções. Nesse sentido, ensina DERANI (2008) que na percepção humana, a natureza é compreendida como fator de bem estar, mas também como fonte de produção e reprodução econômica. A essa última acepção da natureza, qual seja, a de fonte de recursos naturais para expansão

econômica, se relacionam os conflitos que resultaram no surgimento e disseminação da preocupação ambiental.

No contexto supra, conceitua DERANI (2008, p. 52) o meio ambiente como sendo “um espaço onde se encontram os recursos naturais, inclusive aqueles já reproduzidos (transformados) ou degenerados (poluídos), como no caso do meio ambiente urbano”. É forçoso salientar que nos moldes desse conceito, o homem e natureza integram mundos separados, sendo a natureza o recurso, objeto de apropriação, enquanto o homem é o sujeito, não integrando a natureza. Por sua vez, o meio ambiente seria o conjunto formado pela natureza e pela transformação nela realizada pelo homem, não estando este último incluído em tal conjunto.

Feitos tais esclarecimentos, a eminente autora evidencia que as relações de produção pressupõem, bem como definem os termos, da apropriação dos recursos naturais, não sendo essa relação uma exclusividade do sistema capitalista, mas sim uma verdadeira condição de existência de qualquer produção econômica.

Resulta dessa ligação que os danos ao meio ambiente não podem ser encarados como um mal que tem suas consequências restritas ao âmbito ecológico, atingindo tão somente a natureza sem sentido estrito. O prejuízo se estende ao próprio sistema produtivo que acarretou o referido dano, pois que o esgotamento dos recursos naturais implica a impossibilidade de desenvolvimento econômico.

É dessa conjuntura que decorre a necessidade da criação de meios que propiciem a proteção do meio ambiente. Nesse ponto, destaca-se o papel do Direito, como bem leciona Cristiane Derani (2008), cujo papel é a manutenção da ordem social, e conseqüentemente, da ordem produtiva, por meio da criação de normas que visem à proteção ambiental. Nessa esteira, pertinente se afigura o destaque do direito Tributário, dentre os demais ramos da ciência jurídica, como instrumento apto dar impulso a essa proteção, como veremos adiante.

Posto que seja de importância fundamental a atuação do Direito no combate a utilização predatória dos recursos naturais, as normas de preservação ambiental não devem representar tamanho óbice à utilização de tais recursos que culminem na estagnação da produção e expansão econômica. Conforme previamente explicitado, uma atuação normativa no interesse do homem e da sociedade requer a primazia do equilíbrio como o princípio a informar tanto a ordem econômica, quanto a preservação ambiental. Não é em outro sentido que determina a lei de Política Nacional do Meio Ambiente (lei 6983/81), em seu artigo 4º, incisos I e VI, a

compatibilização do desenvolvimento econômico-social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico, assim como a preservação e restauração dos recursos ambientais com vistas à sua utilização racional e disponibilidade permanente, concorrendo para a manutenção do equilíbrio ecológico propício à vida.

Note-se, portanto, que o que se busca não é a prevalência da preservação ambiental sobre o desenvolvimento econômico e os processos tecnológicos, tão pouco o inverso. Objetiva-se, em verdade, o alcance do aclamado desenvolvimento sustentável.

Muito embora o artigo 170 da CF seja de suma importância para a temática em análise, não é este o único dispositivo em que se expressa a preocupação do legislador pátrio em garantir a tutela ambiental. Também na Constituição Federal, em seu artigo 225, fica patente a relevância conferida às questões atinentes ao meio ambiente no ordenamento jurídico. Segundo o já analisado artigo, o meio ambiente ecologicamente equilibrado seria um direito essencial à qualidade de vida, e, por isso, diretamente ligado à dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos do sistema constitucional atual.

Também por meio da lei 6938 de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins, mecanismos de formulação e aplicação, procurou-se resguardar o meio ambiente, aqui definido da seguinte forma:

Art 3º - Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:

I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas; (BRASIL, 1981)

Tal lei determinou que, por meio da Política Nacional, visar-se-ia a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, com vistas a assegurar no País as condições necessárias ao desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade humana.

Por outro lado, em uma interpretação sistemática dos artigos 170, VI e 225, nota-se que o princípio da defesa do meio ambiente não é absoluto, pois que este não pode impedir o crescimento econômico. A Constituição Federal de 1988,

portanto, prestigiou o princípio do desenvolvimento sustentável, que, como já foi mencionado, representa a busca do equilíbrio entre proteção aos recursos naturais e crescimento econômico.

Tendo em vista a indubitável importância do meio ambiente saudável inferida dos dispositivos supra-analisados, conclui-se que a não aplicação plena do artigo 170, VI, não pode prosperar. Dessa forma, torna-se imperiosa a utilização de instrumentos adequados a concretização do desenvolvimento sustentável, inclusive e, principalmente, os tributos ambientais.

Nesse contexto, é papel do Estado intervir na ordem econômica para que esta se adéque aos interesses ambientais, de forma a garantir que a sustentabilidade seja respeitada.

Conforme RIBEIRO E FERREIRA (2005, p 653), discute-se atualmente, a possibilidade e efetividade “do uso de instrumentos econômicos como um mecanismo de política pública capaz de conciliar as estratégias de desenvolvimento econômico e uso racional dos recursos naturais”. As autoras prelecionam que dentre os princípios que informam a ordem econômica constitucional ambiental e o Direito Ambiental, destaca-se o princípio do equilíbrio, que deve resultar na compatibilização do desenvolvimento econômico com a preservação ambiental conforme “a seguinte proposição: os propósitos são definidos como desenvolvimento econômico; os meios se referem à proteção do meio ambiente; como fim, surge o desenvolvimento econômico equilibrado”.

Assim sendo, a tributação ambiental deve ser encarada como mais um meio à disposição do Estado para compelir o poluidor a arcar com os custos gerados pela poluição, o que, por via indireta ocasionará a adoção de técnicas de produção menos agressivas ao meio ambiente, consistindo num passo fundamental rumo ao desenvolvimento sustentável. Não há, ainda, que se questionar a constitucionalidade da prática em exame, ante a redação do já citado artigo 170, VI da Constituição Federal, que autoriza o tratamento diferenciado dos produtores, de acordo com o impacto ambiental provocado por seus produtos ou serviços.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO E TUTELA DO AMBIENTE: UTILIZAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Atualmente, grande parte da doutrina entende que os meios para a tutela ambiental se dividem em três setores, quais sejam, meios diretos de conformação de comportamentos, meios de direção de comportamentos através do planejamento e meio indiretos de conformação de comportamento.

Conforme leciona José Casalta Nabais (2008, p 257):

O primeiro grupo de meios corresponde em geral às vias clássicas de atuação estadual em sede de proteção ambiental, dentro dos quais se conta a via mais drástica de atuação, a via sancionatória penal, a qual, em virtude da natureza subsidiária do direito penal, só terá legitimidade para atuar quando as referidas externalidades, designadamente as emissões poluentes, atinjam patamares que sejam, de todo, intoleráveis ou inaceitáveis. Por isso a via mais comum de atuação dentro desse grupo de meios de tutela ambiental será naturalmente a via administrativa traduzida numa diversidade de atuações. [...]

Por seu turno, entre os segundos instrumentos podemos referir a planificação territorial, ou seja, aqueles meios de ordenamento do território que, não se apresentando com o objetivo principal ou predominante de ordenar estritamente a cidade, a urbe, visam sobretudo ordenar o território no seu conjunto ou nas suas específicas implicações para o equilíbrio ambiental. Pelo que se trata de instrumentos de ordenamento do território, os quais, embora integrando um dos três conhecidos segmentos em que se desdobra o diversificado direito do urbanismo, se apresentam como meios primordialmente dirigidos à tutela do ambiente.

Finalmente, temos os meio indiretos de tutela do ambiente em que se sobressaem os instrumentos mobilizados de outros ramos de direito diferentes do direito administrativo, direito em que, em rigor, se localizam os instrumentos de proteção ambiental até agora referenciados. Entre esses meios indiretos de tutela, podemos mencionar os designados por instrumentos econômicos em que temos tanto o clássico instituto da responsabilidade civil que naturalmente se alargou aos danos ambientais, como os mais modernos instrumentos econômicos [...].

Conclui-se que são meios diretos de conformação de comportamento os atos de controle e fiscalização preventivos, como procedimentos para obtenção de autorização, licenças e concessões, a imposição de regime jurídico específico para atos que envolvam interesse público, conforme ocorre nos casos de áreas de preservação ambiental e também na proteção do patrimônio público e, por fim, atos proibitivos que culminem com a aplicação de sanções. Já os meios de direção do comportamento através do planejamento são, notadamente, as regras ordenamento territorial urbano voltadas para a proteção ambiental. Finalmente, temos os meios

indiretos de conformação de comportamentos, no qual se inserem os tributos ambientais.

O papel do direito Tributário na tutela ambiental, principalmente no que tange à busca da implementação do desenvolvimento sustentável, não pode ser ignorado. Segundo José Casalta Nabais (2008, p 257):

Pois, hoje em dia, é mais ou menos consensual a aceitação do importante papel que o direito tributário pode ter em sede do ambiente como meio ou instrumento dessa tutela.

Não obstante o Sistema Tributário Nacional tenha princípios próprios, fixados pela Constituição Federal, os princípios gerais do direito, fundamentos da estrutura normativa do Estado Democrático de Direito, também desempenham relevante papel como norteadores na interpretação e aplicação das regras de Direito Tributário. Nessa esteira, conclui-se que os efeitos da proteção da dignidade da pessoa humana se estendem também ao âmbito tributário.

Sendo alçada a categoria de Fundamento da República Federativa do Brasil, a dignidade humana reflete nas relações jurídicas tributárias, que devem atender aos cidadãos, cumprindo também ao Direito Tributário promover os direitos materiais assecuratórios da dignidade humana, dentre eles, o direito ao meio ambiente equilibrado. Defende-se aqui que a tributação ambiental é o meio mais adequado para levar a efeito tal tarefa.

Anderson Lobato e Gilson Almeida (2005, p 631) destacam que “no que respeita ao meio ambiente, a possibilidade de se utilizar o tributo como instrumento de sua proteção está diretamente relacionada à aplicação da técnica da extrafiscalidade”, considerando-se que a intervenção fiscal serviria de amparo à educação socioambiental.

Ainda sobre este tema, os autores relatam que um estudo dos tributos ambientais aplicados nos países que integram a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico mostra que a tributação ambiental possui dois fundamentos: o primeiro seria o emprego de tais tributos como meios para correção das externalidades negativas, uma vez que incluem os danos gerados pelo processo produtivo nos custos da atividade econômica, nos moldes do princípio do poluidor-pagador; o segundo seria o incentivo ao sujeito passivo à busca de formas ecologicamente sustentáveis para o desenvolvimento de suas atividades.

Assim, como bem observam Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Ferreira (2005, p 653), o principal aspecto da tributação ambiental é justamente o caráter extrafiscal ou regulatório, “que tem como objetivo conduzir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a adotar condutas que estejam em sintonia com a idéia de preservação ambiental”.

Assim, os tributos atuam como instrumento de conformação de comportamentos, proporcionando, inclusive, a prevenção de danos ambientais, atendendo, dessa forma, ao já examinado princípio da precaução, imprescindível à efetivação da tutela ambiental e sustentabilidade.

Relevante questão levantada por FERRAZ (2005), diz respeito ao fato de que, ao utilizar-se de uma tributação voltada para a proteção ambiental, não se pode distorcer a figura dos tributos, confundindo-os com pena. O autor destaca ainda que a associação dos tributos com sanções remontam às suas origens, na antiguidade, quando o tributo era devido pelo vencido ao vencedor. Contudo, ante um regime democrático, os tributos não podem ser utilizados como forma de sanção, conforme se depreende de sua conceituação no próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, nem mesmo para atender a relevantes fins, como a preservação do bem ambiental.

Consoante o raciocínio supra, FERRAZ (2005) ressalta que o tributo ambiental “somente se aplica no âmbito das atividades lícitas, não podendo em nenhum momento ser concebido como sanção de atividade ilícita”. Dessume-se que seria inadequada a sanção de atividades poluidoras por meio de tributação mais pesada, cabendo ao campo administrativo a proibição e sanção de tais atividades. Os tributos ambientais restringem-se a onerar de forma diferenciada determinadas atividades poluidoras e nocivas, mas nunca em caráter punitivo.

Tendo isso em vista, insta salientar que no tocante aos tributos ambientais, o princípio do poluidor-pagador, anteriormente citado, é aplicado apenas em sua acepção preventiva, consubstanciada na tributação diferenciada das atividades que acarretem maior prejuízo ao meio ambiente. Tal diferenciação encontra amparo no previamente analisado artigo 170, VI da Constituição da República, no qual o legislador constitucional permitiu o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços.

Prescreve a Constituição Federal, em seu artigo 145, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir: impostos; taxas;

contribuições de melhorias. Passemos, então, à análise sobre a forma pela qual cada uma dessas espécies tributárias pode ser utilizada na tutela da preservação ambiental.

3.1 Taxas:

AMARO (2009) conceitua as taxas como sendo tributos que, por se destinarem a financiar determinadas tarefas, que são divisivelmente referíveis a certo indivíduo ou grupo de indivíduos de modo direto ou indireto (o que traduz motivação financeira, pré-jurídica), têm fatos geradores (já agora no plano jurídico) conexos à própria atividade do Estado. Este tributo vem previsto no artigo 77 do Código Tributário Nacional, e está relacionado ao exercício regular do poder de polícia ou à utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível.

A utilização das taxas no sentido de proteção do bem ambiental, a princípio mostra-se mais concreta em relação às demais espécies tributárias. Sobre a utilização da referida espécie para fins ambientais, segue o ensinamento de Roberto Ferraz:

Na sistemática constitucionalmente estabelecida para a cobrança das taxas, encontra-se sempre o mesmo pressuposto: o interesse público tutelado sob a forma de fiscalização ou de obrigatória 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. (FERRAZ, 2005, p 348)

Nesse sentido, continua o autor exemplificando os tipos de serviços que poderiam ser implementados pelo Poder Público, sendo cobradas taxas em contraprestação, nos limites estabelecidos pela Constituição. São eles: serviços de fiscalização da emissão de poluentes por veículos e indústrias, serviços de proteção da fauna e da flora, entre outros.

FIORILLO E FERREIRA (2005), por outro lado, ressaltam a dificuldade de se instituírem taxas com fins ambientais sem que sejam violados os preceitos constitucionais estabelecidos para o citado tributo. Para exemplificar tal afirmação, os eminentes autores relembram a Ação direta de Inconstitucionalidade proposta

pela Confederação Nacional das Indústrias contra a cobrança da Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA), instituída pela União. Argumentava-se que o fato gerador do tributo consistia em uma atividade exercida pelo contribuinte, e não um serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte pelo ente público, o que seria, então, incompatível com a natureza dessa espécie tributária.

Em que pese a real inconstitucionalidade da TFA, o STF suspendeu a cobrança do tributo, que foi prontamente substituído pela Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), ainda considerada inconstitucional por alguns autores. Alegava-se que o fato gerador da taxa seria o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA). Entretanto, assim como a TFA, a TCFA também não consistia em uma contraprestação por um serviço efetivamente prestado pelo Poder Público, isso porque, para ensejar a cobrança do tributo, o exercício do poder de polícia deve se dar de maneira específica e divisível. Nesse sentido, é a lição de Luciano Amaro sobre as taxas:

Esses tributos podem receber um rótulo geral único: *taxas*, sem prejuízo de sua subdivisão em *taxas de serviço, de polícia, de utilização de via pública, de melhoria*, cada qual dando relevo ao tipo de atuação do Estado referível ao indivíduo, ou ao *modo pelo qual essa atuação se reflete no âmbito de interesses do indivíduo*, que ora frui de um serviço, ora de um ato que viabiliza o exercício de um direito, ora da facilidade de tráfego, ora de uma valorização de sua propriedade por decorrência de uma obra pública. O que agrega essas várias figuras é a *conexão do interesse individual a determinada atuação estatal*, que se reflete, *de modo divisível*, sobre os vários indivíduos que: a) fruam o serviço; b) provoquem o exercício do poder de polícia; c) trafeguem por uma via pública; d) tenham propriedade valorizada por obra pública. (AMARO, 2009, p. 83)

FIORILLO E FERREIRA (2005) aludem ainda à taxa de preservação ambiental, que vêm sendo cobrada em Fernando de Noronha, e cujo fato gerador seria a utilização, efetiva ou potencial, pelos turistas, da infra-estrutura do arquipélago, bem como da fruição do patrimônio histórico e cultural. O produto da arrecadação da taxa é utilizado na manutenção e preservação do próprio arquipélago, o que atende, inclusive, aos propósitos de preservação ambiental. Nessa hipótese, a taxa ambiental é utilizada sem que sejam desrespeitados os fins dessa espécie tributária e configura um exemplo da efetividade da tributação ambiental.

Conclui-se que a utilização das taxas como instrumentos que viabilizem a proteção ao meio ambiente equilibrado, na persecução do desenvolvimento sustentável, mostra-se muitas vezes dificultosa, mas não impossível, sendo a espécie tributária um instrumento hábil a atender aos fins ambientais.

3.2 Contribuições de melhoria

Já as contribuições são tributos vinculados que dependem de uma prestação estatal específica, que se concretiza na valorização de determinado imóvel pertencente ao contribuinte, decorrente da realização de uma obra pública.

FERRAZ (2005) traz uma interessante utilização da contribuição de melhoria para a preservação ambiental, qual seja, a cobrança do tributo quando da valorização de imóveis vizinhos pela criação de parques e áreas de preservação ambiental. Nesse sentido, afirma o autor que as possibilidades de aplicação das contribuições de melhoria como tributos ambientalmente orientados são infindáveis, não no sentido de incentivar atuações ambientais do contribuinte, mas sim viabilizar economicamente e, com justiça fiscal, a efetivação de políticas públicas ambientais.

3.3 Empréstimos Compulsórios e Contribuições de intervenção no domínio econômico.

FERRAZ (2005) destaca a efetividade da utilização dos referidos tributos para fins ambientais, devido à possibilidade de vinculação do produto de sua arrecadação, ao contrário dos impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Dessa forma, a instituição do Empréstimo Compulsório fundado em calamidade pública de natureza ambiental, ou para a realização de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, também de caráter ambiental, se mostram como opções viáveis para que o Poder Público implemente políticas que objetivem atingir o desenvolvimento sustentável.

Já as Contribuições de intervenção no domínio econômico são ainda mais adequadas à tributação ambientalmente orientada, justamente pela possibilidade de

serem exigidas apenas em determinado âmbito econômico, sem que haja, por isso, violação ao princípio da igualdade.

3.4 Impostos:

O imposto, conforme definição do artigo 16 do Código Tributário Nacional, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Sobre esta espécie tributária, assevera Luciano Amaro:

[...] os impostos não incorporam, no seu conceito, a destinação a esta ou àquela atuação do Estado que, de algum modo, possa ser referida ao contribuinte. E a inexistência dessa característica integra o conjunto de notas distintivas dessa espécie tributária. (AMARO, 2009, p 82)

Em virtude da característica da referida espécie tributária descrita pelo eminente jurista, concluí-se por ser inviável destinar, necessariamente, a receita proveniente da arrecadação de impostos a atuações em favor do meio ambiente, e, por via indireta, da garantia a dignidade da pessoa humana, visto que tais valores não podem ser vinculados, por exemplo, ao financiamento de programas de proteção ambiental.

Por outro lado, é plenamente possível que os impostos atuem como ferramenta de incentivo a performances ambientais por meios diversos, tais como concessão de isenções, incentivos fiscais e benefícios.

Nessa esteira, faz-se mister ressaltar que os impostos se destacam, no âmbito da tutela ambiental pelo direito tributário, como os instrumentos de maior viabilidade prática. Assim, na prática, a tributação ambiental tende a se concentrar nesta espécie tributária, em detrimento, inclusive, das taxas. Sobre os tributos ambientais, vejamos:

[...] embora em abstracto nada impeça que tais tributos se apresentem quer como impostos quer como taxas, do que não há dúvidas é de que, em concreto, sobretudo por exigências de ordem prática ou imperativos de praticabilidade jurídica, os tributos ecológicos estão, por via de regra, condenados a materializar-se em impostos. (NABAIS, 2008, p 269, 270)

Para demonstrar o meio pelo qual os impostos podem vir a ser utilizados como meios de viabilização do desenvolvimento sustentável, cumpre fazer breve esclarecimento sobre a natureza instrumental dos tributos e suas funções.

São entendidos como instrumentais os tributos, por estarem vinculados a uma finalidade, não tendo um fim em si mesmo. Enquanto fontes de arrecadação para financiamento do Estado, destaca-se a função fiscal dos tributos. É a função patente, visto que, conforme preceitua AMARO (2009), o conceito de tributo como prestação pecuniária arrecadada pelo Estado, com vistas a atender aos gastos públicos é uma noção que se perde no tempo. Entretanto, quando a função do tributo é, primordialmente, possibilitar a intervenção do Estado em situações sociais e econômicas, destaca-se a sua função extrafiscal.

NABAIS (2008) assevera que a extrafiscalidade alude a “um conjunto de normas que apenas formalmente integram o direito fiscal, já que tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais”.

À função extrafiscal dos tributos, notadamente dos impostos – isto é, a possibilidade do Estado utilizar os tributos para implementação de políticas públicas, com vista, primeiramente, a incentivar determinados comportamentos, em detrimento da função meramente arrecadatória - é determinante para que estes possam ser utilizados como instrumentos de incentivo à proteção do bem ambiental.

Muito embora a função fiscal dos impostos não possa ser afetada às causas ambientais, a função extrafiscal é hábil para tanto. Dessa forma, supera-se a impossibilidade de vinculação da receita arrecadada com os impostos, utilizando-se tal espécie tributária sob outro prisma: o da extrafiscalidade, objetivando-se o estímulo a comportamentos ecologicamente corretos.

Um exemplo da utilização efetiva e adequada da extrafiscalidade dos impostos com finalidade ambiental, citado por NABAIS (2008), é a sujeição dos biocombustíveis a uma tributação mais baixa do que a que incide sobre os combustíveis fósseis, conforme ocorre em Portugal.

4 EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL

O conceito de extrafiscalidade está ligado a funções atribuídas aos tributos para além da mera arrecadação de receita para fazer face às despesas públicas, tornando-os importantes instrumentos de atuação política, econômica e social.

Segundo Ricardo Lobo Torres, temos que:

a extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias. (TORRES, Ricardo Lobo, 2001, apud MAGANHINI, T. B., "Extrafiscalidade ambiental: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente". 2007. p 18, Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade de Marília, SP)

Para NABAIS (2008), os tributos, em especial os impostos, tem uma extrafiscalidade imanente, pois, mesmo nos casos em que o legislador apenas se preocupou com a arrecadação, ainda assim os tributos não são neutros do ponto de vista econômico e social.

Ao tratar do tema, NABAIS (2008) insere os tributos com fins ambientais no bojo do direito econômico tributário, definido pelo autor como o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos tributários, isto é, dos tributos e dos benefícios fiscais, com o principal objetivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política econômica e social. Nessa esteira, defende o autor que a extrafiscalidade não está submetida às limitações constitucionais atinentes aos tributos, pois que integra o direito econômico, e não propriamente, o tributário.

O valor constitucional conferido à tutela ambiental justifica a utilização dos impostos como meio de sua concretização, não obstante as formas pelas quais o Estado pode servir-se de tal instrumento sejam bastante limitadas, seja pela excepcionalidade do caráter extrafiscal, seja pelos contornos da própria espécie tributária, conforme já esclarecido.

NABAIS (2008) divide os impostos ambientais em duas espécies, conforme a sua atuação concernente à tutela ambiental. São elas: os impostos ambientais próprios (ou técnicos, ou *stricto sensu*), que atuam por meio de incentivos, bem

como os impostos sobre emissões, que agravam a tributação sobre unidades poluidoras; e os impostos ambientais impróprios (ou atécnicos, ou lato sensu), que englobam os chamados impostos sobre consumo, ou seja, impostos que incidem sobre a produção ou o consumo de bens nocivos ao meio ambiente.

O autor destaca que apenas os impostos ambientais próprios têm a verdadeira essência dos tributos ambientais, qual seja, a finalidade extrafiscal ecológica primordial, pois que materializam, seja direta ou indiretamente, a política ambiental a que visam. São pautados no princípio de direito ambiental conhecido como “poluidor-pagador”, segundo o qual o poluidor deve arcar com os custos decorrentes da poluição, promovendo a internalização dos custos ambientais. Assim, os impostos ambientais stricto sensu permitem ao Estado impor que o poluidor arque com os custos da atividade poluidora, bem como, de forma indireta, incentivar a redução das emissões e o uso de meios de produção menos nocivos ao ambiente, desestimulando as atividades poluidoras.

Já os impostos ambientais impróprios visam primordialmente à arrecadação, pautando-se no princípio tributário da capacidade contributiva. São, por isso, designados pelo jurista como falsos tributos ambientais, conquanto ainda se prestem a incentivar, indiretamente, o consumo de produtos ecologicamente corretos e desestimular o consumo de bens nocivos ao ambiente, devido ao impacto da tributação no custo final dos produtos nocivos.

É importante salientar que o termo “tributação ambiental” não se refere simplesmente à criação de novos tributos. De acordo com lição de Anderson Lobato e Gilson de Almeida (2005), a utilização de tributos ambientais não visa criar um adicional à carga tributária vigente. A tributação ecologicamente orientada pode ser dar por meio de uma nova utilização dos tributos já existentes (como é o caso do ICMS Ecológico, analisado a seguir) e até mesmo pela diminuição ou substituição de tributos vigentes. Chamam atenção os autores para a teoria do duplo dividendo (double dividend), aplicada nos Estados Unidos e na União Européia. Segundo essa teoria, aumenta-se o Produto Interno Bruto (PIB) a partir da aplicação da receita arrecadada com a tributação ambiental na diminuição da tributação sobre ganho de capital ou na redução de contribuições para o seguro social, de forma que os tributos ambientais implicam a diminuição da carga tributária de determinados indivíduos. Assim, de acordo com essa teoria, os tributos ambientais são capazes de induzir

comportamentos ecologicamente desejáveis e, além disso, substituir a fonte da receita pública auferida com tributos incidentes sobre outros bens.

Um exemplo da aplicação da teoria do Duplo Dividendo foi a criação do imposto sobre emissão de gás carbônico (CO₂), devido pelos proprietários de veículos automotores. A receita oriunda da incidência de tal tributo seria revertida para custear a seguridade social. Dessa forma, além de diminuir os percentuais da contribuição para o seguro social, paga pelos trabalhadores, o imposto ainda incentiva a utilização de veículos mais adequados do ponto de vista ecológico.

Além da tributação propriamente dita, outro meio de concretização da função extrafiscal, isto é, outro meio para que se atinja o objetivo visado com a extrafiscalidade, é a “distribuição”, que se materializa em benefícios fiscais.

Sobre os benefícios fiscais, cumpre destacar o entendimento de José Casalta Nabais, que afirma serem tais benefícios mais adequados a persecução, pela via fiscal, de objetivos de ordem econômica e social, motivo pelo qual o autor se refere a eles como o segmento mais operacional da extrafiscalidade.

Aplicando a teoria de Nabais ao Sistema Tributário Nacional, temos que a concessão de benefícios fiscais poderá se dar por meio das imunidades, isenções e outras formas de incentivos fiscais.

De acordo com lição de Luciano Amaro (2009), os fatos que não têm aptidão de gerar tributos se enquadram na não incidência. Contudo, a não incidência pode ser pura e simples, ou se originar de uma imunidade ou isenção. As imunidades dizem respeito às situações em que a própria Constituição não reconhece competência para criação dos tributos. As hipóteses em que existe a competência para tributar, mas essa simplesmente não é exercida, são classificadas como não incidência *tout court*, ou pura e simples. Já as isenções permitem que o legislador excepcione determinadas situações em que a não tributação se mostre interessante.

Examinada a temática dos benefícios fiscais, impende reconhecer sua importância no âmbito da tutela ambiental, visto que o incentivo a performances ambientais é o principal meio para se assegurar o equilíbrio ao meio ambiente. Isto porque, conforme se observa a cada vez maior utilização de técnicas de estímulos de comportamentos na atualidade, estas não podem ser postas de lado na busca pela sustentabilidade.

Afirma YOSHIDA (2005, p 539) que o meio pelo qual o Estado realiza o controle social sofreu significativa alteração, passando de um controle passivo, em

que se prima por desfavorecer as ações nocivas ao invés de se favorecer as ações vantajosas, a um controle ativo, em que o favorecimento das ações vantajosas é trazido ao primeiro plano, utilizando-se das técnicas de incentivo. Tais técnicas atuam “não só através da resposta favorável ao comportamento já realizado, ou seja, através da sanção positiva ou prêmio, mas também através da facilitação.” Esta última se traduz em tornar menos gravoso ou custoso o comportamento que se quer incentivar.

Dessume-se que o incentivo de performances ambientais pode se dar por meio da facilitação consubstanciada em isenções fiscais, não havendo maiores óbices visto que este é um dos próprios fins a que se presta o instituto da isenção, conforme se depreende da lição de Luciano Amaro (2009, p 281) sobre isenções:

Várias razões podem fundamentar esse tratamento diferente, em atenção às características da situação, às condições da pessoa, a razões de política fiscal (por exemplo, estímulo a determinados comportamentos etc).

Posto isso, é de se concluir que os benefícios fiscais são instrumentos cuja utilização para incentivar comportamentos ecologicamente corretos é perfeitamente viável, devendo o Brasil lançar mão de tal medida, a exemplo de Portugal, que, segundo NABAIS (2008), atribuiu uma série de benefícios, entre os quais destaca-se: a dedução em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas das provisões constituídas pelas empresas do setor das indústrias extrativas para fazer face aos encargos com a recuperação paisagística e ambiental (artigos 34, n. 1, al. “f”, e 38 do Código Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas).

Impende ressaltar que a utilização dos benefícios fiscais deve se dar com a devida cautela, posto que “eles constituem despesa ou gasto fiscal que é preciso conter dentro de certos limites” (NABAIS, 2008, p. 253).

5 A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL APLICADA EM TRIBUTOS COMO IPI, ICMS E ITR

5.1 Imposto sobre produtos industrializados

Os tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) estão entre os impostos que mais efetivamente poderiam se desenvolver como instrumentos de promoção da sustentabilidade. Conforme sugere Roque Carraza:

[...] andaria bem a legislação do IPI acaso tributasse minimamente (ou até deixasse de fazê-lo), a comercialização de produtos industrializados ecologicamente corretos (automóveis elétricos, ônibus movidos a gás, caminhões equipados com catalizadores eficientes etc.). (CARRAZA, 2001 apud FIORRILO e FERREIRA, 2005, p.112)

Muito embora seja uma medida tímida, se comparada das sugeridas pelo eminente autor, houve na legislação do IPI uma orientação no sentido ambiental, por meio do decreto federal 755/1993, ainda que de forma indireta, visto não ser a proteção ao meio ambiente a finalidade precípua do referido diploma legal. Pelo decreto em questão, ficou instituída a redução das alíquotas de IPI incidente sobre veículos movidos a álcool, objetivando-se a maior utilização de tais veículos em detrimento dos movidos a gasolina. Como é cediço, a poluição atmosférica provocada pela combustão do álcool no motor dos veículos é menor, se comparada à provocada pela combustão da gasolina, assim, além de atender aos interesses econômicos do período, o Decreto 755/1993 acabou por incentivar a utilização de veículos mais adequados do ponto de vista ecológico

Posto isto, infere-se que, na medida em que é obrigatoriamente informado pelo princípio da seletividade em razão da essencialidade do bem, por força do artigo 153, §3º, I, da Constituição Federal, o IPI deve ser utilizado de forma ecologicamente orientada, tendo em vista que a tributação ambiental daria um novo sentido ao princípio tributário supra, isto é, além da seletividade em razão da essencialidade do bem, haveria também a seletividade em razão do impacto ambiental do produto. Não é outro o entendimento das autoras Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Ferreira (2005, p 654):

(...) a seletividade de alíquotas nos tributos sobre circulação, produção e consumo deveria ser não somente em função de sua essencialidade, mas, também, em consonância com os artigos ambientalistas antes referidos (artigo 5º, XXVII; 170 e 225 da Constituição Federal), em razão da degradação do meio ambiente, da retirada de recursos não-renováveis, ou mesmo do tempo de duração do produto.

Assim, é forçoso o reconhecimento do IPI como um instrumento de ampla aplicação no tocante a tutela ambiental, principalmente no que diz respeito a conformação de comportamento da coletividade por meio do incentivo ao consumo de produtos mais adequados do ponto de vista ecológico.

5.2 Imposto sobre circulação de mercadorias

Com relação ao ICMS, alguns Estados, sendo pioneiro o Paraná, implementaram o chamado ICMS Ecológico e a experiência se mostra bem sucedida.

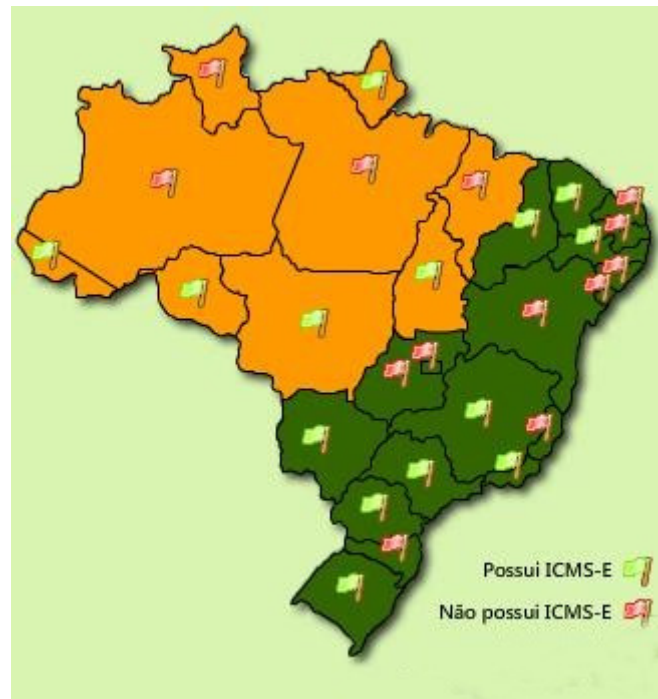
Notadamente, a competência do supracitado imposto foi relegada, pela Constituição Federal, aos Estados-Membros e Distrito Federal. No entanto, a própria Carta Magna, ao determinar a repartição de receitas tributárias, em seu artigo 158, inciso IV, estabelece que seja repassado aos Municípios o montante de 25% da arrecadação dos Estados provenientes do ICMS. Ainda o mesmo dispositivo, em seu parágrafo único, prevê que o repasse do ICMS será creditado conforme os seguintes critérios: “três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; até um quarto, de acordo com o que dispuser a lei estadual ou, no caso dos Territórios, a lei federal.”

Inicialmente, o Estado do Paraná, no ano de 1991, passou a utilizar-se da permissividade do artigo 158 da Constituição para instituir, através do repasse do ICMS, uma forma de compensação para os Municípios que, devido a presença de Unidades de Conservação e áreas de mananciais responsáveis pelo abastecimento de água para outros Municípios, sofriam restrições legais ao desenvolvimento e expansão de suas atividades econômicas.

Posteriormente, devido ao resultado satisfatório das primeiras experiências, passou-se a encarar o ICMS Ecológico não como mera compensação, mas como um verdadeiro e efetivo incentivo econômico aos Municípios que geriam de forma adequada suas Unidades de Conservação e demais recursos naturais.

Foram inseridos na lei do ICMS Ecológico critérios que permitiam avaliar qualitativa e quantitativamente a atuação de cada Município, e esses, então, passaram a ser premiados na proporção de suas performances ambientais.

Provou-se, por esse modo, que os impostos podem ser eficazes instrumentos de políticas públicas que incentivem a proteção do bem ambiental, contribuindo para a implementação do desenvolvimento sustentável. Nessa esteira, diversos outros Estados passaram a adotar o conceito de ICMS Ecológico, dentre eles São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.



Fonte: <http://www.icmsecologico.org.br/>

Hoje, é consenso que o objetivo do ICMS Ecológico é o incentivo ao aumento de áreas de conservação ambiental, por meio da compensação aos Municípios que têm restringidas as suas possibilidades de expansão econômica devido a presença, em seu território, de tais reservas ecológicas. Segundo FIORILLO E FERREIRA (2005) a referida utilização do ICMS “acaba por indicar a efetiva positivação de uma

conduta vinculada à educação ambiental da sociedade civil e de todos os atores envolvidos na questão”.

Ressalte-se que a Constituição Federal, em seu artigo 155, §2º, III, prescreve que o ICMS poderá ser seletivo, assim, interessante seria que fosse adotada a seletividade em razão do impacto ambiental dos produtos, nos moldes do IPI, conforme explanação no item anterior.

5.3 Imposto territorial rural

Outro imposto cuja utilização tem se voltado para fins ambientais é o Imposto Territorial Rural (ITR). A lei 9.393 de 1996, que regula o referido imposto, excluiu de sua base de cálculo as áreas de preservação permanente, assim consideradas por legislação própria, bem como as áreas de florestas nativas. Senão, vejamos:

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

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

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

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

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão florestal ou ambiental;
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público. (BRASIL, 1988)

Nota-se, portanto, uma utilização do ITR voltada para a preservação do meio ambiente através da concessão de benefícios para os proprietários em cujos imóveis existam áreas de interesse ecológico.

Observa-se, enfim, que embora em um primeiro momento a utilização de impostos na tutela ambiental se mostre limitada pela impossibilidade de vinculação da receita proveniente de sua arrecadação, a experiência nos mostra que, aliada a técnicas de incentivo de comportamentos ecologicamente corretos, a utilização dessa espécie tributária é das mais satisfatórias. Em que pese não haver, no ordenamento jurídico, nenhum óbice a essa prática, existindo, pelo contrário, diversas autorizações, inclusive na própria Constituição Federal, é imperioso que a medida em exame não fique relegada a subutilização que se observa na atualidade.

Num cenário em que a preocupação ambiental se tornou uma constante e que as providências no sentido de resguardar o meio ambiente se tornam cada vez mais urgentes, a extrafiscalidade ambiental deve assumir uma posição de destaque na promoção do desenvolvimento sustentável.

6 CONCLUSÃO

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado está previsto no artigo 225 da Constituição Federal de 1988, sendo sua concretização indispensável para que a garantia da dignidade da pessoa humana seja efetiva. Isso porque a defesa do meio ambiente é o principal meio de assegurar a qualidade de vida e saúde dos seres humanos. Assim sendo, sua relevância não pode ser ignorada, nem negligenciados os meios para sua promoção.

Com relação ao direito em comento, destacam-se quatro aspectos a serem assegurados, quais sejam: direito material ao meio ambiente; a definição de que tal direito diz respeito ao “bem ambiental”; o dever do Poder Público e da coletividade de defender e preservar o referido bem; a preservação do “bem ambiental” para as futuras gerações.

Assim, a interação do ser humano com o meio ambiente deve se dar em consonância com o dever de defesa dos recursos naturais. Contudo, a proteção ambiental não pode ocasionar a estagnação do desenvolvimento econômico, o que também vai de encontro aos interesses da coletividade. Tendo em vista a necessidade de equilíbrio entre o desenvolvimento econômico, a proteção ambiental e demais interesses sociais, desenvolveu-se, no âmbito do Direito Ambiental, o princípio do desenvolvimento sustentável, que preconiza a harmonização entre o crescimento econômico, a preservação do meio ambiente e a equidade social, de forma a criar o ambiente propício ao pleno desenvolvimento da humanidade.

Em que pese a indubitável importância do meio ambiente ecologicamente equilibrado, o legislador Constituinte não se limitou a assegurar tal direito, mas também criou possibilidades para que o mesmo fosse efetivado, destacando-se nesse o inciso 170, VI da Carta Magna, que erige como princípio da ordem econômica a defesa do meio ambiente, possibilitando inclusive a dispensa de tratamento diferenciado às empresas e indústrias de acordo com o impacto ambiental dos seus respectivos produtos e serviços.

Dessa forma, conclui-se pela inquestionável necessidade de utilização de todos os meios para a defesa do meio ambiente, consubstanciando-se no alcance do desenvolvimento sustentável. Considerando-se ainda a permissividade do artigo 170, VI da Constituição Federal, é possível vislumbrar a utilização dos tributos para

tal fim, uma vez que estes são dotados do atributo da extrafiscalidade, isto é, podem ser utilizados com vistas a atender uma finalidade econômica ou social, além da mera função arrecadatória.

A utilização dos tributos com finalidade ambiental, dentro dos limites traçados para cada espécie tributária, mostra-se como um meio plausível para a implementação do desenvolvimento sustentável. Muito embora as taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e CIDEs sejam importantes instrumentos, em se tratando da tributação ambiental, cumpre reconhecer o destaque dado aos impostos, espécie sobre a qual recai a maior utilização ecologicamente orientada, tendo sido obtidos resultados significativos, como no caso do ICMS Ecológico, havendo ainda inúmeras outras possibilidades, principalmente no tocante ao ITR, IPI e o próprio ICMS, conforme demonstrado.

7 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13 Ed. São Paulo. Saraiva. 2007.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2 Ed. São Paulo. Saraiva 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 22 de outubro de 1988. Disponível: www.planalto.gov.br . Acesso em: 15 de setembro de 2010.

BRASIL. **Lei nº 6938**, de 31 de agosto de 1981. Dispões sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm> Acesso em: 30 de agosto de 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 Ed. Rio de Janeiro. Forense. 2009

DECLARAÇÃO do Rio sobre Ambiente e Desenvolvimento de 06/1992. Disponível em <<http://www.mma.gov.br/sitio/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=576>>. Acesso em: 15 de setembro de 2010.

DERANI, Cristiane. **Aplicação dos Princípios do Direito Ambiental para o Desenvolvimento Sustentável**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo. Malheiros. 2005

_____. **Direito Ambiental Econômico**. 3 Ed. São Paulo. Saraiva. 2008.

FERRAZ, Roberto. **Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo. Malheiros. 2005.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo. Saraiva. 2005.

GARCIA, Leonardo Medeiros; THOMÉ, Romeu. **Direito Ambiental**. 2 Ed. Salvador. Jus Podvm. 2010.

ICMS ECOLÓGICO. Disponível em: <<http://www.icmsecologico.org.br/>>. Acesso em: 25 de julho de 2010

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. **Tributação Ambiental: uma contribuição ao Desenvolvimento Sustentável**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo. Malheiros. 2005.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. A. B. Nasser. **O papel do Estado no Desenvolvimento Econômico Sustentável: Reflexões sobre a tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental.* São Paulo. Malheiros. 2005

MAGANHINI, Thais Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente.** 2007. 117 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Marília, São Paulo. 2007.

NABAIS, José Casalta. **Tributos com fins ambientais.**In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas,* São Paulo, Vol 80. p. 253 a 281. Ed. RT , maio/jun. 2008.

_____. **Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental.* São Paulo. Malheiros. 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo. Malheiros. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Valores e princípios no Direito Tributário Ambiental.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental.* São Paulo. Malheiros. 2005.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. **Ênfase na Prevenção. A Utilização Econômica dos Bens Ambientais e suas Implicações.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental.* São Paulo. Malheiros. 2005.