

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL FISCAL (DEVER ESTADO) E EXTRAFISCAL  
(DIREITO ESTADO)**

**ENVIRONMENTAL FISCAL AND EXTRA FISCAL TAXATION (STATE'S DUTY  
AND STATE'S RIGHT)**

**Isabela Cararo Lopes\***

**Resumo:**

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu artigo 170, princípios que devem reger a ordem econômica. Entre eles, figura a tutela ambiental, no Art. 170, VI. Para tanto, o Art. 174, indica que o Estado tem competência para intervenção normativa, fiscalização, incentivo e planejamento. O inciso VI autoriza “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”. Neste sentido, tendo em vista o documento “O Futuro que Queremos”, que resultou da Conferência da ONU Rio+20 (2012), com o qual o Brasil se comprometeu, é necessária a efetiva atuação, especialmente, dos governos. Um dos caminhos a se recorrer é a tributação. Para tanto, defende-se que é preciso considerar a diferença entre Regime Tributário Ambiental Fiscal e Regime Tributário Ambiental Extrafiscal. O primeiro, interpreta-se, vincula a competência tributária e o segundo comporta o estudo das políticas públicas tributárias, admitindo discricionariedade governamental. A partir destas premissas o foco desta pesquisa é para a tributação ambiental por meio dos impostos previstos na CF/88 defendendo que, o incentivo, é meio eficaz pois atinge a racionalidade econômica em seu valor maior que é a eficiência.

**Palavras-Chave:** Proteção ambiental; Impostos; Extrafiscalidade.

**Abstract:**

The Brazilian Federal Constitution of 1988 establishes, in its article 170, some principles that should conduct the economic order. Among these principles, there is the environmental protection, located at the Article 170, item IV. To make that article effective, the constitution provides in Article 174 that the state has jurisdiction to rule in the supervision, encouragement and planning. The item IV authorizes "differential treatment as the environmental impact of products and services and their processes of preparation and delivery." Taking into account what is in the Constitution and in the document "The Future We Want", which is the result of

---

\*Mestranda em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina. Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Londrina. Advogada.

the UN Rio +20 Conference (2012), an event with which Brazil has been committed, the government should promote effective actions to provide environmental protection. To make this, one alternative is to use taxation. For this, we need to consider the difference between Environmental Tax Regime as a fiscal factor and Environmental Tax Regime as an extra fiscal factor. The first is associated to the competence to institute taxes and the second involves the study of fiscal policies, which admits the discretion of the government. From these assumptions, the research focus is the environmental taxation through taxes that already exists in the Brazilian Federal Constitution, arguing that the incentive is an effective way because it affects economic rationality in its highest value, which is efficiency.

**Keywords:** Environmental Protection; Taxes; Extrafiscality.

## **1. Introdução**

A preocupação com o ambiente justifica-se na medida em que as necessidades humanas são infinitas e os recursos naturais finitos. Em decorrência dessa incompatibilidade, é imperativo que a exploração ambiental, que durante muito tempo foi realizada desenfreadamente, seja realizada de forma consciente.

A preservação ambiental mostra-se necessária para que as presentes e futuras gerações possam usufruir de um meio ambiente de qualidade e, por isso, esforços vêm sendo empregados na expectativa de minimizar os efeitos que a atuação do homem tem provocado na natureza durante os anos.

Reconhecendo a importância da proteção ambiental, a Constituição Federal de 1988 previu em seu artigo 225 o direito a um “meio ambiente ecologicamente equilibrado”.

Apesar da urgência verificada nas condutas direcionadas à proteção ambiental, a utilização dos recursos naturais disponíveis também se faz necessária, motivo pelo qual o desenvolvimento econômico teve que ser integrado à tutela ambiental, o que resulta na busca pelo desenvolvimento sustentável, que determina que exploração econômica respeite a capacidade de renovação dos recursos.

Um dos documentos mais recentes sobre preservação ambiental e desenvolvimento sustentável foi resultado da Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, que aconteceu no Rio de Janeiro, entre 13 e 22 de junho de 2012, ou seja, a Rio+20.

Nesse encontro foi elaborado o documento “O Futuro que Queremos”, que revisou planos passados e apresentou intenções futuras sobre desenvolvimento, tendo o Brasil se comprometido a seguir suas diretrizes.

Entre as importantes discussões que foram travadas, está a busca por caminhos que levem à efetiva proteção ambiental. Muitas vezes, as medidas punitivas não são eficazes para coibir o dano ambiental, motivo pelo qual a tributação ambiental se mostra como instrumento eficaz para induzir condutas menos danosas. Atividades que ofereçam riscos e atuações conscientes merecem um tratamento diferenciado.

O presente artigo pretende apontar de que forma a tributação pode auxiliar na proteção ambiental, em especial por meio dos impostos, de modo a se atender as diretrizes traçadas no documento “O Futuro que Queremos”.

## **2. A Rio+20 e o Documento “O Futuro que Queremos”**

A Rio+20, ou Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, foi assim denominada por marcar os vinte anos da realização da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento que ocorreu no Rio de Janeiro vinte anos antes (Rio 92).

A nova Conferência teve como objetivo renovar o compromisso político com o desenvolvimento sustentável, avaliando-se o progresso até então alcançado e, principalmente, as lacunas existentes na implementação das decisões adotadas pelas principais cúpulas sobre o assunto. Tratou de temas novos e emergentes, que devem ser observados nos próximos anos.

O documento “O Futuro que Queremos” foi um dos principais resultados da Rio+20, tendo sido apresentado no encerramento da Conferência e adotado por mais de 190 países. Os principais pontos do documento destacam aspectos sociais, com a necessidade de atuação conjunta no combate à pobreza e à fome, na proteção das florestas, dos oceanos e da biodiversidade, além do incentivo à agricultura e à energia sustentável.

O documento é constituído por seis capítulos: “Nossa visão comum”; Renovação do compromisso político”; “A economia verde no contexto do desenvolvimento sustentável e da erradicação da pobreza”; “Estrutura institucional para o desenvolvimento sustentável”;

“Estrutura de ação e acompanhamento” e “Meios de implementação”, que serão tratados de forma sucinta a seguir.

O capítulo inaugural traz a renovação do compromisso dos países participantes com o desenvolvimento sustentável, trazendo como requisito indispensável para tanto a erradicação da pobreza. Também é reafirmada a importância da liberdade, da paz e dos direitos humanos, sendo destacada a responsabilidade dos Estados em sua promoção.

Em seguida, reafirmam-se os princípios e planos de ação anteriores, como a Declaração de Estocolmo da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, de 1972, e a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, de 1992. Enfatizou-se, ainda, a necessidade de equilíbrio entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Foi feita uma avaliação dos progressos obtidos até então, além da verificação das lacunas na implementação dos documentos das grandes cúpulas sobre o desenvolvimento sustentável, sendo reconhecida a necessidade de aproximação dos grandes grupos, para uma atuação conjunta. Registrou-se a importância de o setor privado desenvolver modelos para a difusão de informações sobre a sustentabilidade das empresas.

Ressaltou-se a importância da economia verde como ferramenta para se alcançar o desenvolvimento sustentável, que deve ser guiada pelos princípios do Rio, a Agenda 21 e o Plano de Implementação de Johannesburgo.

Os países participantes ainda reconheceram a importância do diálogo entre gerações, devendo as decisões atuais considerarem o interesse das futuras gerações sobre desenvolvimento sustentável.

Além disso, um conjunto de 26 áreas foi identificado para que se tenha maior atenção, tendo sido dada uma orientação para a atuação desejada. Essas áreas envolvem, basicamente, erradicação da pobreza, agricultura sustentável, energia, saúde, emprego, mares e oceanos, mudança climática, florestas, produção e consumo sustentáveis, dentre outras.

No capítulo V, “Quadro de Ação e Acompanhamento”, interessa especificamente a este trabalho o tópico “Consumo e produção sustentáveis”. Nele foi reconhecida a necessidade de mudanças na forma como as sociedades consomem e produzem, requisito indispensável para se alcançar o desenvolvimento sustentável global.

Alerta Machado (2008, p. 113) que em face da atual situação ambiental a gestão do meio ambiente não diz respeito apenas àqueles que poluem e às vítimas da poluição, “os países, tanto no Direito interno como no Direito internacional, têm que intervir ou atuar”.

O Brasil por meio do seu atual ordenamento jurídico pode ser considerado país em desenvolvimento comprometido com tais diretrizes. Esta conclusão tem fundamento no texto constitucional de 1988, que dedica o Capítulo VI do Título VIII para tratar da proteção ambiental. A efetividade das normas constitucionais dependerá do envolvimento de políticas públicas, de ações na atividade econômica e da sociedade civil organizada.

### **3. A Defesa do Meio Ambiente na Constituição Federal de 1988**

O Art. 225 da CF/88 dispõe que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é de todos, inclusive das gerações futuras, cabendo ao Poder Público e à coletividade preservá-lo. Além deste dispositivo normativo, o artigo 170, inciso VI, incluiu a defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica. Portanto, qualquer atividade econômica deve levar em conta em seu desenvolvimento a preservação ambiental, de modo que “a realização do art. 225 da Constituição Federal passa pela efetivação do art. 170 e vice-versa” (DERANI, 2008, p. 173).

As atividades econômicas são desiguais em sua forma de prestar serviços ou oferecer produtos, ou seja, determinada atividade pode oferecer mais riscos do que outra, ainda que medidas preventivas sejam tomadas. Consciente dessa disparidade, o Art. 170, inciso VI, da Constituição Federal, permite tratamento diferenciado para onerar as atividades danosas e premiar os produtos ou serviços cujos processos de elaboração e prestação e respectivo uso ou consumo auxiliem na proteção ambiental.

Esse tratamento diferenciado pode se dar por meio de diversas políticas públicas, mas, defende-se, o resultado positivo de política extrafiscal para induzir as atividades econômicas rumo ao desenvolvimento sustentável, que, conforme Silva (2004, p. 26-27), é aquele que mantém o equilíbrio entre a exploração dos recursos naturais, para satisfazer as necessidades da geração atual, e a sua conservação para as futuras gerações. Neste sentido, reforça Cristiane Derani (2008, p. 112) que a sustentabilidade passa por uma relação intertemporal, pois se preocupa em vincular as atividades atuais aos resultados futuros, “as atividades que visam a uma vida melhor no presente não podem ser custeadas pela escassez a ser vivida no futuro”.

A participação do Estado ocorre, portanto, por meio de intervenção na esfera privada, especialmente, por meio normativo, pela fiscalização e através de incentivos. Estas competências estão distribuídas entre os órgãos Legislativo, que normativa e produz leis que autorizam incentivos, e Executivo, que realiza a fiscalização. Em face da matéria ambiental, a Constituição prevê em seu artigo 24, inciso VI, que estas formas de intervenção podem ocorrer em nível municipal, estadual e federal. Portanto, essa atuação concorrente possibilita políticas de sustentabilidade mais eficazes.

#### **4. Instrumentos Tributários e Proteção Ambiental**

A defesa do meio ambiente, tendo sido definida como princípio da ordem econômica, deve ser observada na exploração da atividade econômica pelos particulares. Conjuntamente, o Estado deve buscar meios de promoção do meio ambiente, podendo utilizar-se, para tanto, de uma tributação ecologicamente orientada como instrumento de intervenção na ordem econômica.

Os tributos podem ter caráter fiscal e extrafiscal. Será fiscal o tributo que tenha como finalidade apenas a arrecadação aos cofres públicos, ou seja, através das normas tributárias ordenam-se comportamentos tendentes a transferir dinheiro dos particulares para os cofres públicos (ATALIBA, 2013, p. 30). Pela função extrafiscal, o Estado influencia nas relações de produção e circulação de riqueza, sendo possível estimular ou desestimular comportamentos.

Os tributos ecologicamente orientados são aqueles criados com o objetivo de influenciar na decisão econômica para tornar mais interessante a opção ecologicamente correta. A utilização de tributos com fins extrafiscais constitui importante instrumento de proteção ao meio ambiente, pois através da tributação ambiental dois objetivos são alcançados, a restituição dos custos da reparação do meio ambiente (HERNÁNDEZ, 1998, p. 119), além do incentivo para as condutas menos danosas.

Importante ressaltar, de início, que a tributação ecológica não visa criar um adicional à carga tributária atual, devendo trilhar para a diminuição ou substituição dos tributos vigentes. Um exemplo dessa substituição pode ser observado na União Europeia e nos Estados Unidos, onde, através do mecanismo do duplo dividendo, busca-se, com a tributação ambiental, a produção de outros comportamentos desejáveis. Lobato e Almeida (2005, p. 632) exemplificam esse mecanismo:

Exemplo nesse sentido pode ser visto pela criação de um tributo ambiental incidente sobre a emissão de gás carbônico, que deve ser pago pelos proprietários de veículos automotores, sendo que a receita auferida, com a incidência da espécie tributária, é usada para custear a seguridade social; logo, os trabalhadores têm reduzido os percentuais de contribuição. Dessa forma, os agentes econômicos são induzidos, dado o aumento aplicado sobre as emissões, a adotarem comportamentos menos danosos ao meio ambiente. Em contrapartida, os recursos recebidos pelo Estado são direcionados à seguridade social, ensejando a redução das contribuições.

A atividade econômica, tem como orientador o binômio custo/benefício, constituindo-se o custo, especialmente, como critério de extrema relevância. Se os custos da degradação ambiental não se refletirem no preço, as escolhas mais favoráveis ao meio ambiente ficam dependentes do nível de conscientização dos envolvidos. A função dos tributos ecológicos é a de internalizar esses custos ambientais, trazendo para a mercadoria o impacto que seu consumo representa para o meio ambiente (FERRAZ, 2005, p. 342).

Contudo, a opção de se orientar condutas deve ser bem planejada, tendo em vista que determinados bens não apresentam grande variação de consumo com base no preço:

As noções elementares de Economia já indicam a existência de consumos com demanda elástica ou inelástica. Caracterizam a primeira os produtos cuja utilização varia diretamente com o preço da mercadoria dada sua desnecessidade, como seria o caso de artigos de luxo. Já a segunda categoria, dos produtos com demanda inelástica, é formada por mercadorias necessárias como os clássicos exemplos dos remédios e do sal, produtos cujo consumo não é pautado pela variação de preços (FERRAZ, 2005, p. 344).

Ainda que os tributos tenham sido concebidos, a princípio, para financiar o Estado, também se observa um potencial de orientação da vida social e econômica, através da modulação de alíquotas, concessão de benefícios fiscais ou incidência sobre determinados fatos.

Regina Helena Costa (2005, p. 323) salienta para as vantagens da utilização de tributos ambientais em substituição ao clássico sistema de “comando e controle”, que é aquele em que o legislador edita normas e a Administração as regulamenta e exerce fiscalização. Pela utilização de tributos, há o estímulo de comportamentos corretos em face do meio ambiente, além de sua implantação ser menos custosa do que a infraestrutura exigida para o aparelhamento administrativo de fiscalização.

Por tais razões, aliando a condução do comportamento individual, que migra para uma conduta ecologicamente correta, à desnecessidade de uma infraestrutura tão complexa, o sistema de tributos ambientais tem se revelado muito interessante, pelo quê os países mais desenvolvidos o tem utilizado com frequência (COSTA, 2005, p. 323).

O princípio do poluidor pagador onera as atividades prejudiciais ao meio ambiente, de modo que a internalização dos custos da exploração ambiental produza um aumento dos preços dos produtos prejudiciais e, como consequência, haja uma diminuição da demanda.

O princípio do poluidor pagador, segundo Schoueri (2005, p. 237):

Versa sobre um tratamento econômico do problema ambiental, que passa a ser manipulado como qualquer outro caso de escassez, recebendo, daí, as soluções normais da economia de mercado, desde que os preços falhos ou irrealistas sejam substituídos ou corrigidos por medidas estatais.

Para Heleno Tôrres (2005, p. 103), difícil é a tarefa de se enquadrar a proteção ambiental na regra-matriz de incidência tributária, pois, apesar da ideia inicial de que qualquer materialidade existente poderia justificar o emprego extrafiscal para contenção de danos ao meio ambiente, haveria, na verdade, casos de cobrança de tributo como sanção a ato ilícito, o que é vedado pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, o tributo, ambiental ou não, somente tem espaço no âmbito das atividades lícitas, não podendo ser punição de atividade ilícita. “Assim, é de fundamental importância que se perceba que a função essencial do tributo é incompatível com qualquer forma de sanção de atividade” (FERRAZ, 2005, p. 340).

Depois de observadas as determinações de todo o sistema tributário, os instrumentos fiscais podem ser utilizados para a promoção do meio ambiente, seja ele natural, do trabalho, urbano ou cultural. Para que um tributo seja considerado ambiental é preciso que a preservação do meio ambiente esteja refletida nos critérios da regra-matriz de incidência elaborada pelo legislador, ou seja, incentivos fiscais podem ter finalidade ambiental, “mas não se prestam a configurar um tributo como tipicamente ‘ambiental’” (TORRES, 2005, p. 99).

Por outro lado, há os que entendem que o tributo ambiental poderia ser assim denominado em decorrência da sua finalidade, ou seja, a proteção ambiental daria-se através da função extrafiscal do tributo, denominação esta criticada por Heleno Torres (2005, p. 100), que afirma não haver segurança jurídica para determinar os contornos do que é extrafiscal e do que é simplesmente fiscal, o que poderia resultar em abusos na arrecadação.

Faz-se necessário, pois, resguardar a sociedade de investidas legislativas do poder de tributar, a pretexto de medidas preservacionistas, para criar tributo que, ao fim e ao cabo, mais não permitam do que ampliar a carga tributária geral, desprovido de qualquer vínculo com a atividade estatal de proteção ao meio ambiente. (TORRES, 2005, p. 101)

Regina Helena Costa (2005, p. 313) aponta que todas as espécies tributárias poderiam prestar-se a fins ambientais, ou seja, impostos, taxas, contribuição de melhoria e as contribuições de intervenção no domínio econômico. “As técnicas utilizadas podem ser a concessão de incentivos fiscais, tais como isenções e deduções, bem assim a adoção das técnicas da progressividade e da diferenciação de alíquotas”.

## **5. Tributação Ambiental por meio dos Impostos**

Este trabalho pretende focar na utilização de alguns impostos como instrumento de proteção ambiental. De competência da União, serão analisados o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Propriedade Teritorial Rural (ITR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). No âmbito estadual, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA). Dos impostos reservados ao Município, serão analisados o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Prestação de Serviços (ISS).

Os impostos constituem-se, na lição de Geraldo Ataliba (2013, p. 137), como tributos não vinculados a uma atuação estatal, mas, sim, baseados em um fato de aferição econômica da esfera jurídica do contribuinte. “Esse fato é indicativo de capacidade contributiva de alguém que será, precisamente, posto na posição de sujeito passivo”.

Através do critério de exclusão, não se estará diante de imposto quando a exigência formulada pela lei caracterizar-se como atuação estatal, atual ou potencial, referida ao obrigado. “Seguro para se comprovar estar-se em presença de imposto é o critério de exclusão: se, diante de uma exação, o intérprete verifica que não se trata de tributo vinculado, então pode afirmar seu caráter de imposto. Todo tributo não vinculado é imposto” (ATALIBA, 2013, p. 138).

Os impostos, conforme exposto, podem estar sob regime fiscal e extrafiscal. Ao se utilizar da extrafiscalidade, o Estado obtém mais vantagens do que se previamente arrecadasse o tributo para depois aplicá-lo aos gastos públicos. Neste sentido, defende Carrazza (2012, p. 728):

Em suma, da concepção do tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para a idéia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos. Converteu-se, pois, num instrumento privilegiado de intervenção estatal [...].

Especificamente em relação à utilização dos impostos com fins ambientais, primeiramente, tem-se o Imposto sobre a Renda (Art. 153, III, CF/88), por meio do qual seria possível conceder incentivos à preservação ambiental, com deduções em investimentos nos projetos que tenham essa finalidade, o que é feito de maneira muito tímida (COSTA, 2005, p. 325).

Lobato e Almeida (2005, p. 635) recordam que o Imposto sobre a Renda foi o primeiro tributo no Brasil com finalidades ambientais, ao permitir o abatimento ou desconto nas declarações de rendimentos de recursos empregados em florestamento ou reflorestamento.

Para Carrazza (2012, p. 730), seria de interesse ambiental lei que permitisse a dedução da base de cálculo as despesas com tratamento de lixo industrial e com a aquisição de equipamentos que impeçam a contaminação de rios e da atmosfera, dentre outras.

Também de competência da União, o Imposto sobre Produtos Industrializados (Art. 153, IV, CF/88) deve incidir sobre a produção, alcançando a operação que tenha por objeto um produto decorrente de processo de industrialização, que, de acordo com o parágrafo único do Art. 46, do Código Tributário Nacional, é aquele que “tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

No regime constitucional do IPI destaca-se a seletividade, que é técnica de incidência de alíquotas de acordo com a essencialidade do produto. Quanto mais essencial o produto, menor deverá ser sua alíquota, e quanto mais supérfluo, maior a alíquota. Esta forma de tributar deveria ser utilizada com finalidades ambientais, ou seja, produtos ecologicamente corretos devem cada vez mais ser entendidos como essenciais.

A essencialidade não diz respeito somente aos objetos relacionados à saúde, vestuário e alimentação básica, mas também aos que preservem o meio ambiente, por garantirem melhor qualidade de vida. Esse é o entendimento de Roque Antonio Carrazza (2012, p. 731), que assim dispõe:

[...] andaria bem a legislação do IPI caso 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.). Com isso, estaria atendendo também ao *princípio da seletividade* (art. 153, § 3º, I, da CF), que exige que operações jurídicas com produtos industrializados essenciais sejam menos oneradas pelo IPI que operações com produtos que não revistam esta condição (v.g., *voluptuários*).

Nos termos do Decreto nº 4.544/2002, os produtos industriais, as máquinas, os equipamentos e os bens de consumo utilizados no processo de produção, podem ter a tributação reduzida ou até mesmo não aplicada quando guardarem vinculação com a proteção ambiental. Igualmente, “os produtos industrializados, que não tragam danos à natureza em função da sua utilização, por terem sido construídos com componentes biodegradáveis ou que ensejem reciclagem, poderão ser seletivamente tributados” (LOBATO; ALMEIDA, 2005, p. 636).

O Imposto Territorial Rural (Art. 153, VI, CF/88), de competência da União, incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do município (art. 29, CTN), ou seja, é incidente sobre propriedade localizada em zona rural, sendo esta definida por exclusão, tomando-se por base a zona urbana do município.

O art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal garante o direito de propriedade, que é, inclusive, um direito fundamental. No entanto, o inciso seguinte do mesmo artigo limita a propriedade para que atenda à sua função social.

Em relação à propriedade rural, o art. 186, inciso II, da CF, dispõe que a função social é cumprida quando observa, dentre outros requisitos, a “utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e a preservação do meio ambiente”.

O parágrafo 4º do artigo 153 (CF) estabelece que o ITR deve ser progressivo, devendo suas alíquotas serem fixadas de modo a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Desse conjunto de dispositivos que regem o ITR, é possível perceber seu nítido caráter extrafiscal. A progressividade das alíquotas deve onerar a propriedade improdutiva de modo a desestimular a sua manutenção. Da mesma forma, a modulação das alíquotas deve se prestar à proteção ambiental e à utilização adequada dos recursos naturais, caracterizando-se o ITR como importante instrumento de proteção ambiental.

No âmbito dos Estados, os argumentos sobre a essencialidade apresentados para o IPI podem ser utilizados para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (Art. 155, II, CF/88).

Além deste caminho tem-se a figura do ICMS ecológico. A Constituição determina em seu artigo 158, IV, que 25% da receita oriunda da arrecadação do ICMS devem ser destinadas aos Municípios. Desse percentual 75% constituem parcela rígida da própria

participação dos Municípios na arrecadação. Os 25% restantes podem ser distribuídos de acordo com o que dispuser a lei estadual, havendo a possibilidade de critérios ambientais (LOBATO; ALMEIDA, 2005, p. 637).

O ICMS Ecológico é instrumento de incentivo aos Municípios para que adotem medidas de conservação ambiental e de desenvolvimento sustentável, caracterizando verdadeira função extrafiscal, na medida em que induz os Municípios a adotarem medidas ecologicamente corretas.

Outro meio de promoção do meio ambiente, a ser utilizado pelos Estados, seria possível com o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (Art. 155, III, CF/88), que poderia ter sua alíquota graduada de acordo com o grau de poluição do veículo ou mesmo pelo uso de combustível de origem não poluente.

No âmbito municipal, a Constituição autoriza que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU (Art.156, I, CF/88) possua alíquotas progressivas em dois momentos, no artigo 182, parágrafo 4º, inciso II e no artigo 156, parágrafo 1º, incisos I e II.

Permite-se o IPTU progressivo tendo em vista o tempo que o proprietário do solo urbano não o edifica, o subutiliza ou não o utiliza. É a definição da função social da propriedade. A tributação diferenciada, neste sentido, depende da existência de Plano Diretor que estabeleça as diretrizes da função social local.

O Estatuto da cidade, Lei nº 10.257/2001, entre suas diretrizes para o desenvolvimento das cidades, indica exaustivamente o dever de proteção ambiental. Portanto, ao se definir a tributação por meio do IPTU, deve-se integrar à função social da propriedade urbana o uso que se oriente pela preservação ambiental. Conforme o Estatuto referido, a tributação pode alcançar a alíquota de 15%, havendo margem, portanto, para o Município recorrer à política da extrafiscalidade e incluir este importante ingrediente ambiental.

Para o Imposto sobre Serviços (Art. 156, III, CF/88), podem ser concedidos incentivos para serviços voltados à preservação ambiental, por meio de isenções ou através de alíquotas menores, utilizando-se o critério da seletividade aplicável ao IPI e ao ICMS.

A Lei Complementar 116/03, que regulamenta o ISS, possui uma lista anexa em que estabelece os serviços a serem tributados. Com base nessa lista, cada Município irá legislar

sobre as alíquotas que incidirão sobre esses serviços, respeitado o percentual máximo de 5% fixado pela lei complementar.

Em breve análise da lista anexa, é possível verificar diversos serviços que poderiam receber incentivos com alíquotas diferenciadas, como, por exemplo, os serviços de coleta, tratamento e destinação do lixo (item 7.09) e limpeza e dragagem de rios (item 7.18).

As possibilidades de orientar a tributação para a proteção ambiental estão à disposição dos governos, basta vontade política. No entanto, em face da constatação de serem tímidas as iniciativas governamentais neste sentido, defende-se o argumento de que o regime em face da tributação ambiental não deve ser somente um direito de intervir e sim um dever do Poder Público, por ser a preservação ambiental essencial ao ser humano.

## **6. Conclusão**

A Constituição Federal de 1988 em seu Art. 225 e Art. 170 expõe a preocupação em favor da proteção do meio ambiente. Especialmente no Art. 170, trata de alguns princípios que devem ser observados no exercício de toda atividade econômica. Entre eles, no inciso VI, encontra-se a tutela do meio ambiente. Nele autoriza, inclusive, o tratamento diferenciado para os produtos e serviços de acordo com o impacto ambiental causado, cabendo tratamento diferenciado, ainda, para seus processos de elaboração e prestação.

Além de a proteção ambiental ser uma preocupação constitucional, recentemente, no ano de 2012, o Brasil prestou o seu compromisso com o documento “O Futuro que Queremos”, resultante da Conferência da ONU, Rio+20. Nele ficou traçada a atuação conjunta dos países participantes para o desenvolvimento sustentável, sendo um dos caminhos indicados para tanto a tributação.

Os tributos possuem função fiscal e extrafiscal, ou seja, podem ter a finalidade de abastecer os cofres públicos ou, ainda, orientar comportamentos mais desejáveis. No âmbito ambiental, os tributos ecológicos podem influenciar na decisão econômica, sem que fique caracterizada tributação sancionatória.

Os tributos com finalidades ambientais são cabíveis no sistema tributário brasileiro, o que pode ser verificado com alguns impostos trazidos para análise, a partir do atual regime constitucional para a tributação.

No âmbito extrafiscal apontou-se o IR, por meio de incentivos, por exemplo, para investimentos que contribuam para redução de poluições; o IPVA, com menor tributação para veículos automotores que utilizem combustíveis não poluentes ou de menor potencial de poluição; o IPTU e o ITR, por meio da definição do que seja função social, integrando a ela o uso ambiental responsável e tributação menor para os proprietários que cumprem esta função. Em relação ao IPI, ICMS e ISS, recorre-se à seletividade, que permite a modulação de alíquotas conforme a essencialidade ambiental do produto, mercadoria e serviços.

É um direito que aos produtos, às mercadorias, aos serviços e ao uso da propriedade ambientalmente corretos sejam previstas alíquotas diferenciadas, revelando-se, assim, a tributação como um importante instrumento de tutela ambiental. Basta vontade política ou interpretações que considerem tais iniciativas como dever do Estado.

O objetivo da tributação ambiental é induzir condutas em favor do objetivo comum de sustentabilidade. Este será garantido quando o ambiente for visto como a fonte da vida e da qualidade de vida.

## 7. Referências Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://goo.gl/8aJV6q>>. Acesso em: 4 ago 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 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 Editores, 2005.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Editorial Comares, 1998.

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 Editores, 2005.

MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 16 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ONU. **O futuro que queremos**. 2012. Disponível em: <<http://goo.gl/bgfrfG>>. Acesso em: 21 julho 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.