

# **CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL FEDERAL ORIENTADA**

## **CONSIDERATIONS ABOUT THE FEDERAL ENVIRONMENTAL TAXATION ORIENTED**

Jeibson dos Santos Justiniano<sup>1</sup>

Valmir César Pozzetti<sup>2</sup>

### **RESUMO**

O presente artigo trata da análise do sistema tributário brasileiro, sob o enfoque da indução de comportamentos para a preservação ambiental. Buscou-se o estudo de alguns dos tributos federais que apresentam essa possibilidade de orientação ambiental, tais como a taxa de controle e fiscalização ambiental do IBAMA, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto territorial rural e o imposto de renda. Todos tributos federais, analisado à luz da extrafiscalidade, com cunho ecológico. O Estado por meio da tributação intervém na sociedade para fins de garantir o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, fazendo cumprir o disposto na Constituição Federal brasileira. A metodologia utilizada nesta pesquisa é a bibliográfica, de cunho qualitativo, com utilização de doutrina, jurisprudência, julgados e sítios da internet.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário; Extrafiscalidade Ambiental; Meio Ambiente;

### **ABSTRACT**

The present article tries the analysis of the Brazilian tax system, under the approach of the induction of behaviors for the environmental preservation. It sought itself the study of some of the federal tributes that they present that possibility of environmental orientation, the rate of control and environmental inspection of the IBAMA, the tax about products industrialized, the rural territorial tax and the income tax, all of federal tributes, in their ecological possibility. Him they been by means of the taxation intervenes in the society for ends of guarantee the fundamental right to the environment ecologically balanced, assured in our Federal Constitution. The methodology used in this study is a literature review, qualitative, with use of doctrine, jurisprudence, judged and internet sites.

**KEYWORDS:** Tax Law; Environmental Extrafiscalidade; Environment;

### **INTRODUÇÃO**

A preservação ambiental tem sido motivo de grandes discussões, na mídia e nos encontros acadêmicos e científicos. Diversos são os movimentos que se têm feito em busca de

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Ambiental pelo Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas.

<sup>2</sup> Doutor em Direito Ambiental pela Universidade de Limoges-França. Professor Adjunto do Curso de Mestrado em Direito Ambiental do Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas.

encontrar alternativas pra se reduzir a emissão de externalidades que estão provocando as mudanças climáticas e grandes catástrofes. O objetivo desta pesquisa é a apresentar soluções vindas do próprio Estado que, com seu Poder de império, detém o Poder de Tributar. Esse Poder se traduz em uma das formas que o Estado tem, de intervir na sociedade.

A tributação, por parte do Estado, tem o objetivo de arrecadar recursos aos cofres públicos e de intervir na sociedade, modificando comportamentos. No primeiro caso (fiscal) o objetivo é o de, através da tributação, arrecadar recursos financeiros para os cofres públicos, afim de que o Estado cumpra com suas obrigações. No segundo caso (extrafiscal) o objetivo é utilizar o tributo como mecanismo de induzir o contribuinte a determinadas condutas/comportamentos.

Nesse sentido, o objetivo desta pesquisa é o de analisar os tributos, em especial os de competência federal, como instrumento de preservação do meio-ambiente e combate às atividades poluidoras, como emissão de poluentes, uso intensivo de recursos naturais, bem como para diminuir a concentração de riquezas que impedem o desenvolvimento social, a degradação dos solos e a extinção de espécies.

Trata-se de uma outra função dos tributos, bem diferente da função arrecadadora ou fiscal, mais conhecida por todos nós brasileiros.<sup>3</sup>

A outra forma do Estado intervir na sociedade se dá por meio da chamada regulação de mercados, com as políticas de comando-e-controle, que segundo a doutrina não tem surtido efeitos nas questões ambientais, segundo Peralta (2011, p. 387) “uma vez que definem modelos de conduta e pressionam os agentes econômicos através da coação, diferentes dos instrumentos econômicos que aportam um sinal econômico aos mercados, e nesse contexto os agentes poluidores podem reagir livre e espontaneamente modificando a conduta que lesa o meio ambiente”.

Para Feitosa (2010, p. 215) “a tributação com finalidade da indução ambiental deve ser concretizada onde e quando as regras de mercado são incapazes de afetar positivamente as condutas dos agentes econômicos”.

A tributação ambiental orientada ou induzida, também chamada de tributação indireta ou tributação com finalidade ambiental, ou extrafiscal, corrige essa distorção e é possível induzir comportamentos tais como florestamento, ou reflorestamento, a conservação

---

<sup>3</sup> Brasil tem a maior carga tributária do BRIC. Disponível em <http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/infomoney/2012/07/04/brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-bric-diz-estudo.jhtm>, consulta realizada em 10 fevereiro 2014.

de mananciais, o plantio de árvores frutíferas, a reutilização dos resíduos sólidos, incentivo a reciclagem, dentre outras.

Trata-se de uma tributação indireta, premial, pois é vedado em nosso ordenamento jurídico a criação de um tributo com fins ambientais. Ou seja, o art. 167, IV da Carta Maior, não permite que à espécie “imposto” se vincule uma determinada despesa. É o denominado Princípio da não-vinculação da receita.

O sistema tributário nacional vem disciplinado na Carta Magna, a partir dos artigos 145 até o 162 e todos os entes da Federação (Municípios, Distrito-Federal, Estados-membros e União) possuem competência para instituir seus tributos. A Constituição Federal estabelece quais impostos poderão ser instituídos pelos entes federativos, mas não cria o tributo em si, pois estes deverão ser criados por lei específica do ente competente.

Ocorre que os princípios tributários precisam ser compatibilizados com os princípios da ordem econômica, em prol do desenvolvimento econômico previsto também na Carta Maior, a partir do artigo 170 e que também necessita estar em harmonia com o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, assegurado no artigo 225 da Lei Maior.

Em outras palavras, existe a possibilidade de compatibilizar atividade econômica produtiva com tributos para fins de indução de comportamentos que não degradem o meio-ambiente? Há diálogo entre esses valores constitucionais?

Eis o desafio dessa pesquisa, com especial recorte em alguns tributos de âmbito federal.

Assim, primeiramente será analisada a questão da tributação, do desenvolvimento econômico e do meio-ambiente. Em seguida o Princípio do Poluidor-Pagador e do Protetor-Recebedor para, após, se abordar alguns dos tributos de âmbito federal, a saber: a taxa de controle e fiscalização ambiental do IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto de Renda, o Imposto Territorial Rural, todos com enfoque ecológico, denominados pela doutrina de *green taxes*.<sup>4</sup>

## **1 A TRIBUTAÇÃO, O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E O MEIO-AMBIENTE**

---

<sup>4</sup> Termo que nessa pesquisa significa tributos ecológicos

Ao Estado cumpre a tarefa de desenvolver as atividades essenciais, aquelas que não podem ser realizadas pelo Poder Privado. Havendo interesse Público, o Estado deverá atuar, sempre.

Segundo Feitosa (2010 p. 209), Dessa forma, como compatibilizar a atividade produtiva e interesses coletivos, no caso o meio-ambiente ?

Segundo Feitosa (2010 p. 209), “a resposta não passa pelo desprezo ao crescimento econômico, mas pela função interventora do Estado, a fim de inibir ou remediar questões como a degradação ambiental e a pobreza”.

Assim, o Estado pode utilizar a tributação para assegurar comportamentos não poluidores e utilizar essa tributação para fins de garantir o desenvolvimento nacional e promover a diminuição das desigualdades sociais, como preconiza a Constituição Federal nos objetivos estabelecidos nos incisos II e III do artigo 3º, combinado com o art. 170, VI da CF, onde consta como um dos princípios da ordem econômica “a defesa do meio ambiente”; inclusive mediante tratamento diferenciado, conforme o estudo de impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação de serviços.

Confunde-se tributação com sanção ou pena, mas esse é um equívoco, pois a definição de tributo encontrada no artigo 3º do Código Tributário Nacional (C.T.N.) claramente preconiza o tributo como “toda prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Portanto, cabe a ressalva de que o tributo incide sobre condutas lícitas, ou seja, condutas que estão de acordo com o ordenamento jurídico.

No artigo 145 da Constituição da República encontra-se a classificação dos tributos em: a) Taxas, que são tributos vinculados a uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, consistente no exercício do poder de polícia; b) Contribuição de melhoria, que são tributos que se referem a uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, consistente na realização de uma obra pública que valorize o seu imóvel e c) os Impostos, definidos como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” segundo o art. 16 do Código Tributário Nacional.

Segundo Ferraz (2010 p. 334), existe essa confusão, da tributação com a sanção, em razão das origens não democráticas dos tributos.

Oriundo das guerras, o tributo era devido, pelo vencido, ao vencedor; depois se premiava o vencedor da guerra, imposto aos povos dominados e o tributo era inaceitável aos cidadãos livres.

Para Pozzetti (2012, p. 281) “a tributação é um instrumento privilegiado de incitação à preservação ambiental, prevenção, recuperação, combate à poluição, meio eficaz para a arrecadação de recursos destinados ao custeio, incentivam comportamentos preservadores do meio ambiente e combatendo os poluidores”.

Assim, a tributação ambiental atinge o comportamento das pessoas para combater a poluição em todas as suas formas, em prol do meio-ambiente sadio para a qualidade de vida de todos, uma vez que o meio ambiente é um direito fundamental assegurado no art. 225 da Carta Magna, para as presentes e futuras gerações.

A poluição advém dos processos de produção e de consumo que ignoram o componente ambiental.

Pontua Peralta (2011, p. 383) que “as externalidades são os efeitos causados pelos processos de produção ou de consumo que afetam ou beneficiam terceiros que não participam da transação”.

Em outras palavras, as externalidades são as questões ambientais não levadas em consideração na relação jurídica transacional.

Como externalidades negativas pode-se enumerar emissão de poluentes, esgotamento de recursos naturais (água, madeira) e como externalidades positivas o desenvolvimento sustentável, a redução do consumo de energia ou emissão de poluentes.

Nessa seara têm-se a tributação, como forma de internalizar as externalidades. Assim, importantes analisarmos os princípios de direito ambiental que a fundamentam.

## **2 O PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR – PPP E DO PROTETOR-RECEBEDOR - PR**

O Princípio Poluidor-Pagador encontra-se sob o número 16 da declaração da ECO/92, Conferência da Organização das Nações Unidas (ONU) ocorrida no Rio de Janeiro em 1992. Ele serve de fundamento para a tributação indireta ou orientada.

Com base nesse princípio, se diz que a internalização dos custos de proteção do meio ambiente cabe ao poluidor.

Para Pozzetti (2012, p. 282) o PPP :

constitui uma das formas de atuação do Poder da Polícia e na cobrança de um preço pelo uso dos recursos ambientais para conter o desperdício, através da concessão de licenças e alvarás e da imposição de multas para arrecadar recursos

para custear a limpeza e a recuperação do meio ambiente e o combate às condutas poluidoras.

Assim, o PPP atribui ao poluidor o custo da poluição.

O conceito de poluição para fins dessa pesquisa é o definido na Lei de Política Nacional do Meio Ambiente :

art. 3º. (...) *omissis*

(...) *omissis*

III - poluição é a degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população; criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; afetem desfavoravelmente a biota; afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente; lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos.

Na Carta Magna, o PPP encontra respaldo no art. 225, parágrafos 2º e 3º e infraconstitucionalmente na Lei n. 6.938/81, art 4º, VIII, e art 14, parágrafo 3º.

O dano ambiental deve ser recomposto pelo poluidor, proprietário da atividade poluidora (e não pela sociedade), conforme determina o parágrafo 1º do artigo 14 e o parágrafo único do art. 18 da Lei n. 6.938 de 31/8/81.

Verifica-se que há uma grande dificuldade na legislação atual no tocante à resistência à adoção de uma sistematização legislativa, da instituição de tributos com caráter ambiental e de mecanismo de arrecadação e controle.

Conforme Trennepohl (2011, p. 102), “podem-se mencionar três mecanismos de proteção ambiental utilizados pelo Estado: a) as sanções penais; b) as medidas administrativas; e c) os instrumentos econômicos”.

O primeiro deles está em flagrante decadência, pois os elementos de que o Estado dispõe para aplicações de sanções encontra resistência nos novos paradigmas de modernidade, resultando a legislação de punição aos crimes ambientais, como a Lei dos Crimes Ambientais (Lei nº. 9.605/98) que, segundo Trennepohl (2011, p. 102) “é muito mais simbólica que efetiva, razão da infinidade de meios de defesa individual e do redirecionamento das penas para figura da pessoa jurídica, desembocando, no mais das vezes, nas penalidades administrativas”.

O segundo mecanismo, as medidas administrativas, conforme Trennepohl (2011, p. 103), “são geralmente representadas pela repressão e pelas práticas de cunho ordenatório. Já os instrumentos econômicos influem na decisão econômica, mais especificamente nos preços de bens e serviços, tornando mais atraente a opção ecologicamente mais desejável”. O direcionamento do estudo é para o âmbito dos incentivos fiscais, por razões de ordem

prática, pois, conforme desta Trennepohl (2011, p. 103), “envolve prevenção, precaução, melhor fiscalização e facilidade de opção aos contribuintes, sujeitos passivos do tributo e potenciais poluidores”.

Para Fiorillo (2010, p. 832), “o fim último da tributação no Brasil, há de ser sempre a bem da pessoa humana, mormente diante dos chamados tributos ambientais. E este é o direcionamento traduzido pela Constituição Federal”.

Na função extrafiscal dos tributos, conforme destaca Sebastião (2006, p. 133), “verifica-se que o fim maior da instituição de determinada figura tributária não é a arrecadação em si, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de maneira a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado”.

No mesmo sentido assevera Sebastião (2006, p.161), que “a finalidade extrafiscal, enquanto forma de tributação que se caracteriza pela prevalência de outros interesses estatais que não apenas a arrecadação de recursos financeiros, pode ser aplicável a todas as espécies tributárias”.

As taxas podem ser de serviço, com a colocação ou disposição de serviços públicos de natureza ambiental e, taxas de polícia, aplicadas no exercício de fiscalização e controle de atividades que exijam licenciamento ambiental. Estas representam a utilização do princípio retributivo e do poluidor-pagador e usuário-pagador no âmbito do Direito Tributário.

O Princípio Retributivo, é aquele que conduz o contribuinte a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena.

Os Princípios do Poluidor-Pagador e Usuário-pagador são princípios normativos de caráter econômico, porque imputam ao poluidor e ao usuário de recursos naturais, os custos decorrentes da atividade poluente e do consumo do recurso.

Segundo Machado (2012, p. 93), “o princípio do usuário-pagador contém também o princípio do poluidor pagador, isto é, aquele que obriga o poluidor a pagar a poluição que pode ser causada ou que já foi causada”.

O uso dos recursos naturais pode ser gratuito, como pode ser pago. Conforme Machado (2012, p. 93), “a raridade do recurso, o uso indiscriminado pelo poluidor e a necessidade de prevenir catástrofes, entre outras coisas, podem levar à cobrança do uso dos recursos naturais”.

Assim, quem causa a degradação paga os custos exigidos para prevenir ou corrigir.

O princípio Poluidor-Pagador impõe que o causador do dano ambiental, seja através da emissão de agentes poluidores, seja através da exploração irracional de recursos naturais,

fique obrigado a arcar com os custos necessários à diminuição, eliminação ou neutralização desse dano. Pois, segundo Sebastião (2006, p. 210), “o bem jurídico protegido é o meio ambiente, e o sujeito passivo, sofredor do dano, é toda coletividade”.

O princípio do Poluidor-Pagador pode ser entendido como sendo um instrumento econômico e também ambiental, que exige do poluidor, uma vez identificado, suportar os custos das medidas preventivas e/ou das medidas cabíveis para, senão a eliminação pelo menos a neutralização dos danos ambientais.

O princípio Poluidor-Pagador, embutido na legislação ambiental, necessariamente se fará presente nas políticas públicas implementadas com base em tais instrumentos legais. Por ser um princípio estrutural, sua manifestação nas políticas públicas não é propriamente determinante de comportamentos, porém orientadora.

Segundo Derani (2001, p. 168), “a realização desta diretriz do Poluidor-Pagador é um fator necessário para efetivação do direito constitucional a um meio ambiente ecologicamente equilibrado”.

No Brasil, o artigo 4º, inciso VII, da Lei 6.938 de 31 de agosto de 1981, estabelece que a Política Nacional do Meio ambiente visará “a imposição, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos” e à “imposição ao poluidor e ao predador” da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados”

Desta forma, para otimização dos resultados positivos na proteção do meio ambiente é necessária uma nova formulação desses princípios, ou seja, eles devem ser considerados como uma regra de bom senso econômico, jurídico e político.

Com a publicação da Lei no. 12.305 de 02 de agosto de 2010 a qual institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos surge o princípio do Protetor-Recebedor. Este princípio surgiu como marco inovador no ordenamento jurídico ambiental, pois visa a economia ecológica e a democratização ambiental, buscando a interdependência entre a economia e a ecologia, como critério possibilitador de justiça ambiental.

De modo diverso e complementar ao princípio Poluidor-Pagador, que trata da possibilidade iminente da ocorrência de um dano ambiental, ou mesmo de sua efetiva concretização, trazendo como consequência dessas situações o ônus da prevenção ou da reparação imputados ao agente poluidor, o princípio do Protetor-Recebedor estabelece a inversão dessa regra, premiando aquele que deixou de onerar o meio ambiente em benefício da coletividade.

Segundo Borges (2010, p. 208), “trata-se, sem dúvidas, da evolução e complementação ao primeiro princípio: ao invés de imputar-se o ônus da responsabilidade



àquele que polui para exercer sua atividade, remunera-se a quem deixou de explorar recurso natural a seu alcance, ou tenha promovido atividade a seu favor com o mesmo propósito”.

Dessa forma, na modalidade de utilização extrafiscal do tributo, os atores sociais que tenham sensibilidade ecológica e contribuam para a preservação/conservação do meio ambiente, devem receber alguma forma de incentivo financeiro.

### **3 TRIBUTOS AMBIENTAIS FEDERAIS**

Os tributos de competência da União, também chamados de tributos federais, estão disciplinados no art. 153 da CF.

O presente estudo trará a análise dos impostos que permitem a utilização da extrafiscalidade; tais como o Imposto sobre produtos industrializados, do imposto territorial rural e do imposto de renda, bem como da taxa de controle e fiscalização ambiental, de competência do IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais, uma autarquia federal.

#### **3.1 TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL – TCFA**

Enquanto tributo, a taxa é instrumento jurídico de natureza vinculada, apto a auxiliar o Estado no cumprimento de seus objetivos, podendo ser utilizada, tanto para a obtenção de recursos financeiros (fins fiscais), quanto para atingimento de resultados econômicos, sociais ou políticos (fins extrafiscais)

Segundo Sebastião (2006, p.167), “a taxa constitui também, como o imposto, um instrumento de política fiscal através do qual a administração poderá perseguir finalidades extraoficiais, de ordem ética, social, econômica ou política”.

Desta forma, ainda segundo Sebastião (2006, p.167) “as taxas também podem se utilizar da diretriz ecológica como forma de induzir comportamentos ambientalmente corretos dos contribuintes”.

Vejamos o que estabelece o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Assim, as taxas podem ser de serviço, com a colocação ou disposição de serviços públicos de natureza ambiental e, taxas de polícia, aplicadas no exercício de fiscalização e controle de atividades que exijam licenciamento ambiental.

No âmbito Federal tem-se a TCFA (Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental) de competência do IBAMA. Esta taxa foi estabelecida pela Lei nº. 10.165, de 27.12.00, que alterou alguns dispositivos da Lei nº. 6.938/81, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, cujos dispositivos também foram alterados pela Lei nº. 9.960, de 28 de janeiro de 2000 (antiga TFA – Taxa de Fiscalização Ambiental).

Esta taxa tem como fato gerador “o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais”. É sujeito passivo da TCFA “todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII” da Lei nº. 10.165/00.

Este anexo VIII traz uma lista de atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais; são elas:

1 – extração e tratamento de minerais; 2- indústria de produtos minerais não metálicos; 3 – indústria metalúrgica; 4 – indústria mecânica; 5 – indústria de material elétrico, eletrônico e comunicações; 6 – indústria de material de transporte; 7 – indústria de madeira; 8 – indústria de papel e celulose; 9 – indústria de borracha; 10 – indústria de couros e peles; 11 – indústria têxtil, de vestuário, calçados e artigos feitos de tecidos; 12 – indústria de produtos de matéria plástica; 13 – indústria de fumo; 14 – indústrias diversas; 15 – indústria química; 16 – indústria de produtos alimentares e bebidas; 17 – serviços de utilidade; 18 – transporte, terminais, depósitos e comércio; 19 – turismo; e 20 – uso de recursos naturais.

A TCFA é cobrada trimestralmente e o valor varia de acordo com o potencial de poluição (PP) e o grau de utilização (GU), de recursos naturais de cada uma das atividades sujeitas à fiscalização, bem como, do porte da empresa.

Assim, se uma empresa, p. ex., for de grande porte (que tiver receita bruta anual superior a R\$ 12.000.000,00) e o PP for alto, deverá pagar, trimestralmente, a quantia de R\$ 2.250,00, o equivale, em um ano, ao valor de R\$ 9.000,00 (nove mil reais), conforme tabela abaixo:

**Tabela.** Valores, em reais, devidos a títulos de TCFA por estabelecimento por trimestre conforme Anexo IX da Lei 10.165/2000.

PP, GU	Pessoa Física	ME/ Emp. De Pequeno Porte	Emp. De Médio Porte	Emp. De Grande Porte
Pequeno	-	R\$ 112,50	R\$ 225,00	R\$ 450,00
Médio	-	R\$ 180,00	R\$ 360,00	R\$ 900,00
Alto	R\$ 50,00	R\$ 225,00	R\$ 450,00	R\$ 2,250,00

Caso a TCFA não seja recolhida dentro do prazo estabelecido (quinto dia útil do mês subsequente ao trimestre vencido), serão cobrados juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, na via administrativa ou judicial, e, multa de mora de 20% (vinte por cento), reduzida a 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

As isenções seguem a regra básica do Código Tributário Nacional: entidades públicas federais, distritais, estaduais e municipais, entidades filantrópicas, aqueles que praticam agricultura de subsistência e as populações tradicionais.

Segundo o Art. 17-P da Lei nº. 10.165 de 2000 é possível a compensação, como forma de crédito de até sessenta por cento do valor devido a título da TCFA, o montante efetivamente pago pelo estabelecimento ao Estado, ao Município e ao Distrito Federal em razão de taxa de fiscalização ambiental. No entanto, esta possibilidade se dá apenas mediante a celebração de convênios do IBAMA com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal para desempenharem atividades de fiscalização ambiental, podendo repassar-lhes parcela da receita obtida com a TCFA, conforme Art. 17-Q.

### **3.1.1 EXTRAFISCALIDADE DA TCFA EM FAVOR DO MEIO AMBIENTE**

De acordo com a Lei nº. 10.165 de 2000, o sujeito passivo da TCFA deve entregar anualmente o Relatório das Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de Recursos Naturais, mais especificamente até o dia 31 de março de cada ano. Este relatório contempla o preenchimento por parte do sujeito passivo, de vários itens, tais como: os certificados ambientais e licenças ambientais que o sujeito passivo possui; os efluentes gerados em seu processo e a forma de tratamento; matéria prima e insumos utilizados na produção; emissões gasosas geradas durante processo; produtos reciclados; resíduos sólidos gerados, entre outros. E é com base neste relatório que o IBAMA concretiza a atividade de controle e fiscalização.

A possibilidade de aplicação da extrafiscalidade sobre a taxa TCFA se daria então, tanto a partir de uma análise específica dos resultados ambientais apontados nos itens preenchidos e/ou através da inclusão de mais um item no relatório de atividades.

Este item contemplaria ações desenvolvidas pelo sujeito passivo em favor do meio ambiente, tais como: desenvolvimento de programas ambientais envolvendo educação ambiental junto às comunidades; programas de redução e reciclagem de resíduos gerados; desenvolvimento de tecnologias limpas e utilização de fontes de energia, como a solar e eólica, por exemplo; fixação de convênios e doações às entidades voltadas à conservação do meio ambiente, entre outros.

Sendo assim, de acordo com a análise do órgão ambiental a partir das informações preenchidas no relatório de atividades, podem-se estabelecer critérios de classificação do sujeito passivo em razão de sua atuação ambiental que culminariam em incentivos, sejam eles na redução direta do valor da TCFA (alteração de seu potencial poluidor e/ou grau de utilização) ou até mesmo em sua isenção durante o ano, desta forma estimulando os sujeitos passivos a desenvolverem ações em favor da sustentabilidade ambiental, porém dentro dos princípios do direito tributário.

Neste pensamento, a TCFA, assim como as demais taxas ambientais estabelecidas entre os entes federativos servem como um poderoso mecanismo de retribuição da atuação estatal na fiscalização de atividades potencialmente poluidoras. Podem ter seus fatos geradores direcionados a induzir comportamentos dos contribuintes de forma a desenvolver ações favoráveis ao meio ambiente.

### **3.2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS ECOLÓGICO**

Os impostos de competência da União estão disciplinados no art. 153 da CF. O Imposto sobre Produtos Industrializados, o IPI consta no inciso IV e incide sobre a transformação ou industrialização do bem.

No Código Tributário Nacional, o IPI vem disciplinado nos artigos 46 a 51, onde tipifica-se o seu fato gerador, a sua base de cálculo, as regras de incidência e o contribuinte.

No IPI as alíquotas são seletivas em razão da essencialidade do bem. Em recente medida de Política econômica fiscal do governo federal, foi prorrogada a redução do IPI para a aquisição de produtos da chamada linha branca dos eletrodomésticos, bem como para materiais de construção e automóveis (BRASIL, 2013).

Portanto, na redução da alíquota barateia-se o produto e verifica-se um incentivo ao consumo desses produtos. Logo, é possível utilizar-se dessa estratégia para incentivar

condutas pró meio ambiente, sendo plenamente possível e viável um incentivo de condutas favoráveis ao meio ambiente através de um IPI ecológico.

No Brasil, em matéria de meio ambiente, não é possível o estabelecimento de impostos diretos. Entretanto, é possível valer-se de tributação indireta, utilizando-se impostos extrafiscais, como o IPI, que incidem sobre a produção e o consumo visando estimular a fabricação de produtos mais eficientes e menos poluidores e desestimular a produção dos que sejam ineficientes e poluidores.

O IPI pode ser utilizado como indutor, através da seletividade, com alíquotas mais pesadas para os produtos mais poluentes, tais como cigarros, ou produtos perigosos ou nocivos ao meio ambiente.

Segundo Ferraz (2010, p. 344), “outra prática freqüente que vem sendo considerada integrante da política de instituição de *green taxes* tem sido o aumento de alíquotas incidentes em combustíveis e energia elétrica”. Porém, somente o simples aumento dos tributos em tais atividades não se mostra suficiente, isoladamente, para ser considerado ambientalmente orientado, sendo necessária que a destinação do produto da arrecadação dessa orientação se faça também para fins ambientais.

No caso do incentivo ao uso dos combustíveis, por meio do Decreto Federal nº 755/93, visava-se originalmente a redução da dependência brasileira da importação do petróleo (uma finalidade extrafiscal), o mecanismo veio a contribuir para decréscimo geral nos níveis de poluição do ar nas cidades, com incentivo aos combustíveis “limpos” ou não poluentes. Assim, o IPI sobre a produção de veículos a álcool previa a alíquota menor de 20%, trazendo-se pois um benefício ao meio ambiente ao se reduzir o nível de poluição atmosférica.

Dessa forma, verifica-se ser perfeitamente possível o uso do IPI, através de indução a comportamento ecológicos, através da extrafiscalidade.

### **3.3 IMPOSTO TERRITORIAL RURAL ECOLÓGICO**

O imposto territorial rural incide sobre a extensão territorial do imóvel e tem como fato gerador o domínio útil ou a posse do imóvel, localizado fora do perímetro urbano do município. A base de cálculo do ITR é o valor fundiário da terra, sem qualquer tipo de benfeitoria ou beneficiamento (inclusive plantações), ou seja, é o valor da terra nua.

O ITR tem uma finalidade extrafiscal expressa na Constituição Federal (art. 153, par. 4º, inciso I), visando desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, por meio da progressividade extrafiscal, em respeito ao princípio da função social da propriedade rural.

Esta extrafiscalidade impulsionou o agronegócio na década de 1990 com o incremento de propriedades produtivas no meio rural.

A progressividade é uma técnica de tributação em que a alíquota aumenta à medida que aumenta a base de cálculo. A progressividade apresenta duas formas. A primeira é a progressividade fiscal que é aquela inerente ao próprio tributo, inserido dentro de um sistema carregado de preocupação social como o nosso. A outra é a progressividade extrafiscal, a qual visa promoção de diversos valores constitucionalmente consagrados.

Nesse sentido, é possível inserir na forma de arrecadação e cobrança de um imposto uma finalidade extrafiscal, mesmo que a Constituição de 1988, não a tenha declarado diretamente, como é o caso da preocupação dos ambientalistas com a preservação do meio ambiente.

Além disso, no escopo da função social da propriedade, já está a preocupação do Legislador Constituinte com a proteção ambiental, nos termos do art. 186, da Carta Magna:

Art. 186 - A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I - aproveitamento racional e adequado;

**II - utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;**

III - observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.  
(grifo nosso)

O ITR ecológico é operacionalizado pela Lei n. 9.393/96 e pelo Decreto n. 4.382/2002. A alíquota do ITR ecológico é variável de acordo com a destinação e utilização da área para conservação ambiental, isentando esta área do imposto ou diminuindo a sua alíquota. Com fundamento no art. 10, do Decreto 4.382/2002 e no art. 10, par. 1º, da Lei 9.393/1996, aplicando a política de proteção e preservação ambiental, excluem-se das áreas tributáveis: as áreas de preservação permanente; de reserva legal, de reserva particular do patrimônio natural – RPPN; de servidão florestal e ambiental; de interesse ecológico para a proteção de ecossistemas ou em razão de imprestabilidade para a atividade rural; e cobertas por florestas em estágio médio ou avançado de regeneração.

Vê-se, assim, que há uma verdadeira isenção para áreas consideradas importantes em razão de alguma espécie de área de proteção ambiental. Os requisitos, para que aquelas sejam excluídas da incidência do ITR, que estão previstos no par. 3º, do art. 10, do Decreto 4.382/2002, são:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo; e

II - estar enquadradas nas hipóteses previstas como área não tributável em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

Constata-se, assim, que o imposto territorial rural guarda em sua totalidade contornos de tributo afetado à preservação e proteção de um bem ambiental e por conta desta peculiaridade se caracteriza como típico tributo ambiental a ser observado a partir dos princípios e valores que moldam o direito ambiental tributário no País.

Observa-se, assim, que os preceitos da função social da propriedade são observados no ITR quando da progressividade das alíquotas e quando da isenção de áreas consideradas importantes para a preservação ambiental.

### **3.4 O IMPOSTO DE RENDA ECOLÓGICO**

No Brasil, o Imposto de Renda foi o primeiro tributo no Estado brasileiro a ser empregado com alguma função ambiental, com a Lei 5.106/96, que possibilitava o desconto na declaração do imposto de pessoas físicas e jurídicas, das verbas investidas em florestamento e reflorestamento.

O imposto de renda incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza e seu método de cobrança utiliza o sistema de dedução de despesas, tais como educação, atendimentos médicos, etc.

A Lei 5.106/1966, no seu art. 1º e parágrafos permite o desconto de 50% do IRPJ a pagar, do valor total de despesas investidas em florestamento e reflorestamento. Aquela lei também possibilita o desconto de 100% do IRPF a pagar da importância gasta em florestamento e reflorestamento.

Na verdade, pode-se afirmar que a Lei n. 5.106/1966 efetiva e promove o princípio da imunidade do mínimo existencial ecológico. Este princípio versa sobre o fato de que, por se tratar de bem de uso comum do povo, o meio ambiente não pode ser objeto de tributação a não ser nos casos em que o Estado ou concessionárias de serviços públicos façam uso de recursos naturais para fins econômicos, com base no princípio do Usuário Pagador.

Diante disso, percebe-se que a Lei n. 5.106/1966 já criou o embrião do imposto de renda ecológico. Todavia, é necessário avançar e é esse o objetivo do Projeto de Lei nº. 5.974/2005, o qual busca implantar efetivamente o imposto de renda ecológico no sistema

tributário. Esse projeto se destaca dos demais por se dirigir a todo o âmbito social e por abranger todos os projetos promovidos em prol da proteção do meio ambiente e do uso sustentável dos recursos naturais.

Aquele projeto de lei ainda propõe a criação de mecanismos legais de incentivo capazes de fomentar ações de interesse da sociedade em geral, deduzindo do referido imposto porcentagens relacionadas a doações para projetos de conservação e uso sustentável dos recursos naturais.

O Projeto de Lei nº. 5.974/2005 representa, assim, uma nova dinâmica de captação para organizações sem fins lucrativos comprometidas com o meio ambiente e uma nova forma de estímulo à contribuição e participação da sociedade na proteção e preservação ambiental.

Ademais, institui incentivos fiscais para doações ou patrocínios em favor de projetos ambientais, bem como para doações em favor do Fundo Nacional do Meio Ambiente – FNMA.

Assim, verificamos que o Imposto de Renda, quer na tributação à Pessoa Jurídica, quer na tributação à Pessoa Física, possibilita a preservação do meio ambiente, através da extrafiscalidade.

## **CONCLUSÃO**

É certo que a tributação ambiental, ao internalizar os custos ambientais envolvidos, em relação a um dado produto ou a uma dada atividade econômica, deve limitar-se a não invasão da propriedade ou da renda, sob pena de caracterizar efeito confiscatório e violar o princípio do não confisco. Dessa forma, o Direito Tributário não pode apresentar um caráter sancionatório.

*A priori*, os tributos ambientais parecem agir como penas pecuniárias aos produtores; porém, sua finalidade é desestimular práticas danosas ao meio ambiente, internalizando as externalidades negativas.

Os tributos ambientais visam à obtenção de capital para posterior aplicação em programas de defesa do meio ambiente e objetivam uma criação de um comportamento ambiental menos ofensivo.

Os tributos ambientais chegam à contemporaneidade como um dos pilares do conhecido desenvolvimento sustentável.

A tributação ambiental extrafiscal é um instrumento econômico que oferece a possibilidade de internalizar os custos ambientais, levando os agentes econômicos a adotarem



medidas que proporcionem a redução da poluição e a utilização racional dos recursos naturais, sejam eles renováveis ou não.

É importante que o sistema tributário ofereça vantagens como flexibilidade, incentivo permanente, aplicação do princípio da prevenção e socialização da responsabilidade sobre a preservação do meio ambiente a um menor custo para a sociedade.

Diante disso, constata-se que a tributação ambiental se importa com valores éticos ambientais e se preocupa com a conservação da natureza para o bem-estar das gerações futuras.

Por outro lado, não há incompatibilidade entre as funções fiscais e extrafiscais dos tributos, uma vez que a extrafiscalidade visa a promoção de valores e programas constitucionais igualmente válidos.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Coleção Teoria & Direito público. 5º ed. alemã. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORGES, Alexandre Walmott; MELLO, Giovanna Cunha; OLIVEIRA, Mário Angelo. Mecanismos garantidores do direito fundamental ao ambiente na política nacional de resíduos sólidos: análise dos princípios do Poluidor-Pagador e do Protetor-Recebedor. **Veredas do Direito**. Belo Horizonte, V.7, n.13/14, 2010, p. 207-208.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Congresso Nacional, Brasília, 1.988.

\_\_\_\_\_. Decreto nº. 4.382, de 19 de setembro de 2002. Presidência da República, Brasília, 2002.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.106, de 2 de setembro de 1966. Presidência da República, Brasília, 1966.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Presidência da República, Brasília, 1966

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981. Congresso Nacional, Brasília, 1981.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Congresso Nacional, Brasília, 1996.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 9.605 de 12 de fevereiro de 1998. Congresso Nacional, Brasília, 1998.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 9.960, de 28 de janeiro de 2000. Congresso Nacional, Brasília, 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 10.165 de 27 de dezembro de 2000. Congresso Nacional, Brasília, 2000.

\_\_\_\_\_. Projeto de Lei nº. 5.974/2005 Congresso Nacional, Brasília, 2005. disponível em <<http://www2.planalto.gov.br/imprensa/noticias-de-governo/governo-prorroga-reducao-do-ipi-para-moveis-material-de-construcao-linha-branca-e-automoveis>>. Acesso em 12 de fevereiro de 2014.

COSTA, Érika Cristina de Menezes Vieira. **Tributação Ambiental**. Disponível em <<http://www.revista.inf.br/sistemas03/notas/notatecnica01.pdf>>. Acesso em 12 de outubro de 2012.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 2ª Edição. Max Limonad, 2001, p. 168.

\_\_\_\_\_, Cristiane. **Aplicação dos Princípios do direito Ambiental para o Desenvolvimento Sustentável**. In: coordenador, Torres, Heleno Taveira, **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo. Malheiros, 2005.

DOMINGUEZ, José Marcos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3 ed. São Paulo: Forense, 2007.

FEITOSA, Raymundo Juliano. **Desenvolvimento Econômico, Tributação e Indução Ambiental**. In: Revista de Direito Ambiental da Amazônia, **Hiléia**, ano 7-8 n°. 13-14, dez/2009-jan/jun/2010, Manaus: Edições da Universidade do Estado do Amazonas/UEA.p.209-229.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 832.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2002.

MACHADO. Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p.93.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito Administrativo**. 25 ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2007.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática das taxas**. São Paulo: RT, 1976.

PERALTA, Carlos E. **Extrafiscalidade e Meio Ambiente: Reflexões sobre a tributação ambiental no ordenamento jurídico brasileiro – Uma proposta**. In: Anais do 15º Congresso Internacional de Direito Ambiental, 2011, p. 383-401.

POZZETTI, Valmir César. **Direito Ambiental Tributário**. In: **Revista Brasileira de Direito Ambiental**, São Paulo: Editora Fiúza, vol.29, jan/mar/2012 p. 281-292.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental: Extrafiscalidade e função promocional do Direito**. 2006. 1ª Ed., 5ª reimpressão. Curitiba: Editora Juruá, 2010, p. 133, 161, 167, 210.

TRENNEPOHL, Dorneles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental para Matriz Energética limpa e o caso do etanol brasileiro**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 102-103.