

**TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL:** *preservação ambiental e exação tributária.*

**EXTRAFISCAL ENVIRONMENTAL TAXATION:** *environmental preservation and tax exaction.*

**Jadir Vicente Pereira Júnior<sup>1</sup>**

## **RESUMO**

O presente trabalho se dedica a fazer revisão bibliográfica sobre assunto que envolve tributação extrafiscal ambiental. A problemática situa-se na utilização da tributação com fins extrafiscais para garantia do direito fundamental ao meio ambiente natural ecologicamente equilibrado. Será examinado como a tributação extrafiscal, por meio do princípio “quem contamina paga” (inclusive o princípio da precaução), pode auxiliar na proteção e efetivação deste direito. Ademais será apresentada extrafiscalidade ambiental de alguns tributos já existentes no ordenamento jurídico tributário Brasileiro, principalmente a inserção do critério ecológico na consolidação do índice de rateio de ICMS para os municípios, assim como os princípios fundamentais para a instituição de exações tributárias com embasamentos ambientais.

## **ABSTRACT**

This work is dedicated to making literature review on matters involving environmental taxation extrafiscal. The problem lies in the use of taxation for purposes extrafiscal to guarantee the fundamental right to an ecologically balanced natural environment. It will examine how the tax extrafiscal, through the principle of "polluters pay" (including the precautionary principle) can assist in the protection and realization of this right. Also presented will be of some extrafiscal environmental taxes already exist in Brazilian tax law, especially the inclusion of environmental criteria in the consolidation of allotment rate of

---

<sup>1</sup> Advogado. Professor Universitário na Universidade Presidente Antônio Carlos de Bom Despacho/MG. Bacharel em Direito pela PUC Minas. Especialista em Direito Tributário pelo IEC da PUC Minas. E-mail: [jadir.vicente@hotmail.com](mailto:jadir.vicente@hotmail.com)

ICMS to municipalities, as well as fundamental principles for the establishment of foundations with environmental tax exactions.

**PALAVRAS-CHAVE:** Meio-ambiente natural. Tributação extrafiscal. Poluidor-pagador.

**KEY-WORDS:** Natural environment. Taxation extrafiscal. Polluter-pays.

## 1. INTRODUÇÃO

Nosso tempo histórico registra intervenção predatória em todos nossos ecossistemas e consequente dilapidação dos “patrimônios formados lentamente no decorrer dos tempos geológicos e biológicos” (MILARÉ, 2011, p. 64) ocasionada, sobremaneira, pelo nefasto paradigma de desenvolvimento econômico largamente adotado no mundo e no Brasil e pela expansão populacional, que relegam para segundo plano a questão da preservação ambiental.

Infelizmente ainda sentimentos as consequências “de um fenômeno correntio, segundo o qual os homens, para satisfação de suas novas e múltiplas necessidades, que são *ilimitadas*, disputam os bens da natureza, por definição *limitados*” (MILARÉ, 2011, p. 65):

“o processo de desenvolvimento dos países se realiza, basicamente, à custa dos recursos naturais vitais, provocando a deterioração das condições ambientais em ritmo e escala até então ainda desconhecidos. A paisagem natural da Terra está cada vez mais ameaçada pelos riscos nucleares, pelo lixo atômico, pelos dejetos orgânicos, pela “chuva ácida”, pelas indústrias e pelo lixo químico. Por conta disso, em todo o mundo – e o Brasil não é nenhuma exceção – o lençol freático se abaixa e se contamina, a água escasseia, a área florestal diminui, o patrimônio genético se desgasta, abreviando os anos que o homem tem para viver sobre o Planeta.” (MILARÉ, 2011, p. 66)

Num contexto de ameaças e riscos ambientais setoriais e globais é preciso pensar e conhecer alternativas para reverter (ser ainda for possível) ou, pelo menos, minimizar os efeitos nocivos da degradação ambiental.

A consciência de que a desordem ecológica não trará resultados favoráveis para os seus agentes e o fato de que não se pode divisar a economia da ecologia, foram fatores propulsores da concepção do *ecodesenvolvimento* ou *desenvolvimento sustentável* como forma de desmistificar o abrupto e violento crescimento econômico, criando-se medidas para “conciliação entre o desenvolvimento integral, a preservação do meio ambiente e a melhoria da qualidade de vida.” (MILARÉ, 2011, p. 70).

Além do mais, a admissão de que a expansão populacional juntamente com o modelo econômico de crescimento são as principais causas da crescente pressão da humanidade sobre os recursos naturais é a melhor maneira para o início de uma “Ética Ambiental”. Esta, em verdade, “é uma ética de terceira geração’ porquanto ela, supondo já a ética ou a moral

individual e social, concentra-se na sobrevivência do planeta Terra com todos os seus ecossistemas e a família humana.” (MILARÉ, 2011, p. 152).

Não obstante, quando nossas ações colidem com nossos deveres e direitos, deixando incerto nosso destino, é preciso que o Estado busque medidas para assegurar o desenvolvimento sustentável e garantir o meio ambiente ecologicamente equilibrado para presentes e futuras gerações.

Portanto, a Constituição da República de 1988 recepciona uma cosmovisão ecocêntrica para entregar ao cidadão qualidade de vida juntamente com qualidade ambiental. “O direito ao ambiente ecologicamente equilibrado é *direito subjetivo de ordem material* e alcança a seara dos direitos fundamentais.” (MILARÉ, 2011, p. 129).

“A decorrência inexorável da valorização da vida humana é a consagração do direito à vida, no topo da pirâmide hierárquica, onde vão inspirar-se todos os demais direitos subjetivos conferidos pelo sistema jurídico. Nesse sentido, “a norma constitucional proclama, em cláusula pétrea, a inviolabilidade do direito à vida. O trabalho de cada um de nós é preparar um caminho para a humanização e o retorno à consciência, voltada ao respeito absoluto ao valor da vida humana, evoluindo do egoísmo para o altruísmo, pondo fim à orientação materialista, ora tão em voga. (...) A vida humana é um bem anterior ao direito, que a ordem jurídica deve respeitar.” (MILARÉ, 2011, p. 128).

Desta feita, a presente pesquisa sistemática realizada através da revisão bibliográfica das obras relacionadas na referência para divulgação de assunto que envolve tributação extrafiscal ambiental, dedica-se a investigar se, diante da degradação ambiental, a utilização da tributação com fins extrafiscais é instrumento para garantia do direito fundamental ao meio ambiente natural ecologicamente equilibrado, perpetuando-se uma ética ambiental no plano jurídico?

O objetivo deste trabalho, portanto, é analisar a utilização da tributação com fins extrafiscais para garantia do direito fundamental ao meio ambiente natural ecologicamente equilibrado.

Será examinado como a tributação extrafiscal, por meio do princípio “quem contamina paga” (inclusive o princípio da precaução), pode auxiliar na proteção e efetivação deste direito. Pretende-se, igualmente, apresentar o meio ambiente natural ecologicamente equilibrado como direito fundamental, as normas infraconstitucionais que materializam essa dicção constitucional, os princípios fundamentais da proteção ambiental, os limites gerais para

tributação ambiental e a base fundamental para a exação ambiental (princípio do “Poluidor-Pagador” ou “quem contamina paga”).

Ademais será apresentada extrafiscalidade ambiental de alguns tributos já existentes no ordenamento jurídico tributário Brasileiro, principalmente a inserção do critério ecológico na consolidação do índice de rateio de ICMS para os municípios.

A análise levará em conta a base normativa para a responsabilidade ambiental (parágrafo 3.º, artigo 225 da CF/88), a orientação doutrinária (tendo-se como marco teórico o pensamento adotado FIORILLO e FERREIRA, 2010) e jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, além o aspecto extrafiscal ambiental presentes nas legislações tributárias dos Estados do Paraná, São Paulo, Rondônia, Rio Grande do Sul, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Piauí, Tocantins, Acre, Mato Grosso, Ceará e Minas Gerais.

## **2. DESENVOLVIMENTO**

### **2.1 Do direito fundamental ao meio ambiental natural ecologicamente equilibrado:**

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), fundada na dignidade da pessoa humana, alçou em seu artigo 225, o meio ambiente ecologicamente equilibrado à categoria de direito fundamental<sup>2</sup>, de “titularidade difusa ou coletiva” (SARLET, 2010, p. 48).

Dispôs, portanto, que o meio ambiente é “bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.” (BRASIL, 2011, p. 73)

Segundo Herrera (2000), trata-se de um bem jurídico coletivo, complexo e transindividual. Põe-se de relevo que sua titularidade corresponde à toda a sociedade, já que o interesse e eventual dano ambiental afeta a sociedade em seu conjunto (sem prejuízo de que incida individualmente sobre sujeitos determinados). Por outro lado, o meio ambiente é um

---

<sup>2</sup> Atribui-se nota de fundamentalidade material, em razão de integrar a Constituição material, “contendo decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade.” (SARLET, 2010, p. 75).

bem jurídico complexo, pois está integrado por diversos elementos interrelacionados em um todo unitário.

Pela redação do artigo 3º, inciso I da Lei 6.938/1981 que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, entende-se por

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.

Meio Ambiente para José Afonso da Silva<sup>3</sup> (*apud* LOPES, 2008)

É, assim, a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas. [...] Deve-se entender por direito titularizado pela coletividade de todos os seres humanos a que seja preservado o equilíbrio do meio ambiente, de modo que somente sejam seus elementos e recursos utilizados ou modificados de maneira responsável, visando à manutenção dos ecossistemas e do modo de vida humana na terra, bem como da riqueza biológica, e à proteção da vida em todas as suas formas e, em especial da saúde, da integridade física e da dignidade humana.

Aqui, divisaremos o marco teórico através da discussão do meio ambiental natural ou físico, caracterizado pelo ar, água, solo, fauna e flora.

O meio ambiente é bem de uso comum do povo. Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2006) estes bens “servem para serem utilizados indistintamente por quaisquer sujeitos, em concorrência igualitária e harmoniosa com os demais, de acordo com o destino do bem e condições que não lhe causem uma sobrecarga invulgar.” (p. 879).

O direito ao meio ambiente é compreendido como direito fundamental de terceira geração. Portanto, é direito da coletividade viver em meio ambiente ecologicamente equilibrado.

No julgamento do MS 22.164-0, publicado em 17 nov. 1995, o Ministro Celso de Mello assim se posicionou:

Os preceitos inscritos no art. 225 da Carta Política traduzem a consagração constitucional, em nosso sistema de direito positivo, de uma das mais expressivas prerrogativas asseguradas às formações sociais contemporâneas. Essa prerrogativa consiste no reconhecimento de que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

---

<sup>3</sup> SILVA, José Afonso da. Direito Constitucional Ambiental. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 20.

Trata-se, consoante já proclamou o Supremo Tribunal Federal (RRE 134.297-SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO), de um típico direito de terceira geração que assiste, de modo subjetivamente indeterminado, a todo o gênero humano, circunstância essa que justifica a especial obrigação – que incumbe ao Estado e à própria coletividade – de defendê-lo e de preservá-lo em benefício das presentes e das futuras gerações, evitando-se, desse modo, que irrompam, no seio da comunhão social, os graves conflitos intergeracionais marcados pelo desrespeito ao dever de solidariedade na proteção da integridade desse bem essencial de uso comum de todos quantos compõem o grupo social (CELSO LAFER, “A reconstrução dos Direito Humanos”, p. 131;132, 1998, Companhia das Letras) – grifo nosso.

Complementa o Ministro do Supremo Tribunal Federal:

Enquanto os direitos de primeira geração (direitos civis e políticos) - que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais – realçam o princípio da liberdade e os direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais) – que se identificam com as liberdades positivas, reais ou concretas – acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados, enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade, consoante proclama autorizado magistério doutrinário (CELSO LAFER, “Desafios: ética e política”, p. 239, 1995, Siciliano).

Assim sendo, o direito ao meio ambiente baseia-se na solidariedade entre os povos e gerações presentes para com as futuras. Concebe-se, então, que a solidariedade ambiental é intergeracional.

Segundo Lopes (2008) “a dignidade humana é o elemento que confere unidade conceitual aos direitos humanos.” O meio ambiente ecologicamente equilibrado, “*lato sensu*”, é instrumento de proteção da vida humana, estando em estrita ligação com o direito fundamental à saúde, educação, entre outros direitos difusos, individuais e sociais.

De acordo com Herrera (2000), o meio ambiente adequado se configura como um requisito necessário, ainda que não suficiente de uma vida digna.

## **2.2 Dos princípios fundamentais da proteção ambiental:**

Após 80 (oitenta) anos da sugestão feita por C. Pigou para estabelecer encargos de internalização dos custos derivados da degradação ambiental houve vasta produção literária a respeito da tributação ambiental.

Na Europa, segundo Herrera Molina (2000), em 1975, Amatucci iniciou o trabalho de doutrinação jurídica da *“fiscalidad ambiental”*. As Constituições da Grécia (1975), Portugal (1976), Espanha (1978) e Alemanha (reforma de 1994) reconheceram a necessidade de proteger o meio ambiente. No âmbito da “Organisation de coopération et de développement économiques” (OCDE) formulou-se o princípio *“quien contamina paga”*, que simboliza a re-elaboração do pensamento pigouviano.

Primeiramente, para o exercício da defesa do meio ambiente é necessário considerar-se a multidisciplinaridade, no plano externo e interno, com as outras áreas do conhecimento humano: ciências econômicas, biologia, química. Por estas disciplinas é possível verificar os níveis de contaminação admissíveis e os meios tecnológicos que são convenientes para aplicação.

O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado impõe ao elemento ecológico do Direito Tributário a proteção de determinados bens ambientais, juntamente com outras normas que incidem horizontalmente sobre a matéria: direito civil, penal, processual, etc.

A tributação do meio ambiente físico pode ser “setorial” para que alcance as distintas esferas, tais como: água, ar, espaço natural, resíduos. É o que poderá ocorrer, baseando no parágrafo 3.º, artigo 225 da CF/88, com a imposição de exações tributárias sobre a utilização dos recursos hídricos de forma nociva ao meio ambiente e a qualidade de vida, por exemplo. De acordo com Herrera Molina (2000), a irracionalização da utilização dos recursos hídricos “reclama uma intervenção pública cada vez mais acusada e radical, o que implica um considerável aumento do gasto público. E a tendência é que dito gasto se financie em grande medida com ingressos relacionados com a atividade pública que o provoca.” (p. 43).

Os limites gerais para tributação ambiental são estabelecidos pelos “princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade, igualdade, legalidade” (FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 167-185) e não confiscatoriedade, pelos direitos fundamentais e distribuição constitucional de competências financeiras.

Especificadamente, o primeiro dos princípios fundamentais da proteção ambiental elencados por Pedro Herrera Molina (2000), é o **“de um nível de proteção elevado.”** Destina-se a evitar um estancamento da harmonização ambiental baseado em níveis mínimos. Orienta aos Estados o estabelecimento das medidas mais eficazes de proteção ambiental em função dos avanços técnicos e as exigências regionais ou locais.

Na verdade, dedica-se a fazer com que os recursos empreendidos pelo Estado para a proteção ao meio ambiente ocorram em nível elevado, considerando a diversidade de situações e as várias regiões.

**Cautela e ação preventiva.** Segundo Herrera Molina (2000), este princípio visa evitar os riscos de danos ambientais, bem como impedir o esgotamento dos recursos naturais, por meio de medidas fiscais de proteção ambiental. Pois pela mera suspeita de risco nem sempre será conveniente e nem possível estabelecer rígidas proibições administrativas.

Assim sendo, o princípio de ponderação de bens jurídicos unidos ao de cautela aconselha o estabelecimento de medidas tributárias desincentivadoras.

Princípio 15. Com a finalidade de proteger o meio ambiente, os Estados deverão aplicar amplamente o critério de precaução conforme suas capacidades. Quando houver perigo de dano grave ou irreversível, a falta de certeza científica absoluta não deverá ser utilizada como razão para que seja adiada a adoção de medidas eficazes em função dos custos para impedir a degradação ambiental. (Declaração RIO 92).

**Atuação na fonte.** O princípio de atuação na fonte relaciona-se com o critério de prevenção, pois busca evitar que a lesão ambiental se produza como alternativa vantajosa à reparação do dano causado. Também apresenta conexão com o princípio “quem contamina paga”: as medidas de proteção ambiental devem incidir sobre o sujeito contaminante para que este modifique a sua conduta.

O princípio “**quem contamina paga**”, com matriz no § 3.º, artigo 225 e inciso VI, artigo 170, ambos da CF/88, consiste em refletir no preço das atividades e produtos contaminantes os prejuízos externos causados pela deterioração do meio ambiente.

No entender de Virgínia de Carvalho Leal o princípio “quem contamina paga” ou do “Poluidor-Pagador “

procura responsabilizar o poluidor pelas externalidades produzidas a partir de atividades contaminantes, devendo suportar os custos das medidas tomadas pelo poder público para assegurar a preservação do meio ambiente.

Paulo Affonso Leme Machado (2009) define este princípio utilizando das lições de Henri Smets (*in Le Principe Utilisateur-Payeur pour La Gestion Durable des Ressources Naturelles*, GEP/UPP, doc. 1998), para dizer que

Em matéria de proteção do meio ambiente, o princípio usuário-pagador significa que o utilizador do recurso deve suportar o conjunto dos custos destinados a tornar possível a utilização do recurso e os custos advindos de sua própria utilização. Este princípio tem por objetivo fazer com que estes custos não sejam suportados nem pelos Poderes Públicos, nem por terceiros, mas pelo utilizador. De outro lado, o princípio não justifica a imposição de taxas que tenham por efeito aumentar o preço do recurso ao ponto de ultrapassar seu custo real, após levarem-se em conta as externalidades e a raridade. (p. 66)

O princípio “quem contamina paga” mistura-se com outras figuras de grande tradição jurídica, tais como: a responsabilidade civil por danos ambientais.

O princípio “quem contamina paga”, de acordo com Herrera Molina (2000), pode fundar determinadas reformas nos impostos ‘não ecológicos’: estabelecimento ou supressão de benefícios fiscais, modificação dos impostos indiretos com fins de política ambiental, medidas encaminhadas a evitar que novos impostos ecológicos suportem um aumento da pressão fiscal. É o caso da introdução da extrafiscalidade no Imposto incidente sobre Produtos Industrializados.

Conforme o entendimento de Falcon y Tella citado por Pedro Herrera Molina (2000), o princípio “quem contamina paga” não pode reputar-se como uma exigência constitucional, senão constitui uma opção do legislador ordinário. Esta regra pode ser minorada quando o custo da luta contra a contaminação deve recair sobre os sujeitos contaminantes. Neste caso, o princípio possui respaldo constitucional.

Para Herrera Molina (2000) o princípio “quem contamina paga” obriga ao resultado. A eleição dos meios e a forma de alcançá-lo estão nas mãos das autoridades. Em primeiro plano pode haver o estabelecimento de medidas administrativas sobre as emissões máximas autorizadas, combinando-as com a ausência de subvenções e benefícios fiscais que favoreçam os agentes econômicos. Assim quem contamina deverá assumir o custo de reduzir suas emissões a níveis permitidos.

Num segundo momento ocorre a utilização dos instrumentos ecológicos. Busca-se refletir o dano ambiental no preço das atividades contaminantes ou, ao menos, estabelecer um incentivo que reduza a contaminação a nível aceitável.

Do ponto de vista subjetivo, o princípio “quem contamina paga” obriga a determinar o sujeito passivo, a quem resulta imputável a contaminação. São eles:

- a) Quem realiza a emissão diretamente contaminante;
- b) O produtor de bens cujo consumo contamina;

- c) Todos os que participam da cadeia de sujeitos contaminantes;
- d) Aqueles que colaboram a produzir a contaminação e se encontram nas condições mais adequadas para evitá-la.

São variantes para quantificação dos custos: danos produzidos, utilidade do uso dos bens ambientais e o custo de evitar a contaminação.

Em regra, o princípio “quem contamina paga” exclui as ajudas públicas a empresas contaminantes. No entanto, segundo Herrera (2000), há exceções. São elas:

- a) Ajudas temporárias quando a restrição ambiental originar elevados custos sociais;
- b) Ajudas destinadas a favorecer o desenvolvimento econômico de regiões com nível de vida baixo, ou atividades, ou locais em situação de desemprego.

No entanto, devemos compreender que o pagamento realizado pelo poluidor-pagador não lhe autoriza poluir. “O custo a ser imputado ao poluidor não está exclusivamente vinculado à imediata reparação do dano. O verdadeiro custo está numa atuação preventiva.” (MACHADO, 2009, p. 68, *apud* Cristiane Derani)

Da mesma forma, segundo Paulo Affonso Leme Machado (2009) *apud* Henri Smets “a tributação antipoluição é paga sem possibilidade de transação, incentiva a introdução de tecnologia menos poluidora e avançada, minimiza o custo administrativo e o tempo da aplicação das sanções; enfim, é mais transparente.”

No Brasil, o princípio do “Poluidor-Pagador” ou “quem contamina paga” pode ser encontrado nos seguintes dispositivos legais:

- Artigo 4º, inciso VII da Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências:

Art 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:  
[...]

VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

- Inciso I, artigo 1º da Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985:

Art. 1º Regem-se pelas disposições desta Lei, sem prejuízo da ação popular, as ações de responsabilidade por danos morais e patrimoniais causados:

l - ao meio-ambiente.  
[...].

### **2.3 A extrafiscalidade ambiental nalguns tributos presentes no ordenamento jurídico Brasileiro:**

A extrafiscalidade dos tributos ganha importância com o Estado intervencionista. Neste paradigma, o tributo deixa de ser apenas um meio arrecadatório para cobrir as despesas do Estado.

No entanto, no novel modelo de Estado Democrático de Direito, a extrafiscalidade ambiental compatibiliza-se com o ideal de consensualidade em que a sociedade reconhece o seu papel de agente modificador e solucionador de seus problemas, deixando o Estado como subsidiário na solução destes.

Segundo Anselmo Henrique Cordeiro Lopes (2008),

no novo modelo, o Estado, além de emitir normas penais, que devem ser reservadas às agressões mais intensas aos bens jurídicos, passa a induzir comportamentos, sinalizando contrariamente ao ato socialmente indesejado, por meio da tributação promocional.

Assim, a extrafiscalidade da exação tributária no paradigma de Estado Democrático de Direito é utilizada como forma de “induzir comportamentos dos agentes econômicos.” (LOPES, 2008). Enquanto que o tributo primordialmente fiscal destina-se a arrecadar recursos financeiros para os cofres do Estado.

Roque Antônio Carrazza (*apud* Lopes, 2008) conceitua a extrafiscalidade como sendo:

o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; não fazer o que, mesmo sem tipificar um ilícito, não é útil ao progresso do país.

Com o fim de proteger bens jurídicos fundamentais, o Estado poderá: incentivar o desenvolvimento de atividades por meio de uma tributação promocional; ser indiferente à algumas atividades por não representarem nenhum desvalor ao interesse social, mas impor

uma tributação fiscal; tolerar atividades, impondo uma tributação proibitiva; e proibir atividades por serem incompatíveis com o interesse social e com os valores jurídicos, conferindo normas penais para os agentes das obrigações de não-fazer.

Assim, a tributação com finalidade extrafiscal

não se submete de forma absoluta aos princípios tributários, é norma justificada por outros ramos do direito e por outros princípios. Seguindo os ensinamentos de Tipke e Yamashita, quando o Estado utiliza uma norma tributária para o atingimento de finalidades distintas da verdadeira função do direito tributário, ele o faz sem se concentrar na capacidade econômica dos contribuintes, deixando como consequência a seara do direito tributário para ingressar em outros campos de atuação, orientados, logicamente, por outros princípios.” (FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 57)

A tributação extrafiscal ambiental direciona o escopo da exação tributária a atingir finalidades ambientais e a efetivação dos direitos fundamentais, proporcionando sadia qualidade de vida e a proteção do meio ambiente para presentes e futuras gerações.

As atividades toleradas pelo Estado são geradoras de custos. Estes custos são repassados aos consumidores de produtos nocivos ao meio ambiente. Com isto, há consagração do princípio “quem contamina paga” e da “Justiça Social controlada/aferida pelo princípio da proporcionalidade que para o direito ambiental se traduz na aplicação do princípio do desenvolvimento sustentável.” (FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 57).

Segundo Lopes, 2008:

A tributação das atividades econômicas toleradas [...] deve buscar repassar esses custos sociais para as empresas que desempenham essa atividade econômica e para os consumidores do produto socialmente indesejado. Sem essa tributação, a sociedade como um todo estará suportando esse custo, em benefício do lucro da empresa social e ambientalmente irresponsável.

O princípio “quem contamina paga”, fundamento da extrafiscalidade ambiental, faz com que os “consumidores dos produtos que geram custos ambientais paguem por estes. Para tanto, esses custos devem estar interligados nos preços dos produtos, por meio da tributação.” (LOPES, 2008).

O princípio do “Poluidor-Pagador” ou “quem contamina paga” vincula o contaminante ao pagamento dos gastos econômicos oriundos da poluição. “Configurado o nexo de causalidade, o poluidor estaria vinculado à internalização do custo, consequência automática da poluição.” (LEAL).

De acordo com FIORILLO e FERREIRA (2010, 83), “a alternativa encontrada pelo legislador ordinário no sentido de adequar a chamada tributação ambiental na modalidade dos impostos segue no sentido da concessão de isenções, incentivos fiscais e assim por diante.”

Nesse passo, no entendimento de Ana Carolina Conte de Carvalho Dias, o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, “a fim de implementar o modelo econômico de bem-estar prescrito nas normas constitucionais, no qual inclui a proteção do meio ambiente equilibrado e saudável” (*in* **Proteção ao meio ambiente é mais eficaz com uso de normas tributárias indutoras**, 2011), utilizará, portanto, normas indutoras,

que são os estímulos oferecidos aos agentes das atividades econômicas, por meio dos quais o Estado torna-se agente regulador da atividade econômica, exercendo pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e regras de comportamento para os sujeitos da atividade econômica e manipulando os instrumentos de intervenção em consonância com as leis que regem o funcionamento dos mercados. Aqueles que aderem ao disposto em tais normas assumem melhores condições de participação nos mercados, enquanto os agentes econômicos por ela não tangidos passam a ocupar posição desprivilegiada. Neste sentido, existem as normas tributárias indutoras ambientais que podem manifestar-se em termos negativos ou positivos. No aspecto negativo, as normas resultam da aplicação do princípio do poluidor-usuário pagador [...]. São exemplos destas normas, o IPTU progressivo no tempo, as taxas de poder de polícia, as devidas em virtude da prestação de serviços públicos, e as contribuições de intervenção no domínio econômico. [...] Já as normas tributárias indutoras ambientais positivas são as que criam benefícios fiscais aos agentes econômicos que protegem o meio ambiente. Resultam da aplicação do princípio do protetor recebedor, segundo o qual aquele que protege o meio ambiente deve receber uma compensação financeira. Essas normas podem ser sistematizadas na chamada política ambiental de desoneração tributária, com ênfase na utilização econômica dos bens ambientais de forma sustentável.

A Gestão Ambiental no Brasil, a exemplo de países da Europa, Estados Unidos e Canadá, tem se utilizado de instrumentos de comando e controle (regulação direta, de mercado – certificação e rotulagem, econômica – taxas e tarifas, subsídios, sistema de devolução de depósitos, criação de mercados para a poluição) “envolvendo restrições quantitativas e gerenciais ao uso dos bens e serviços ambientais.” (FRANCO; FIGUEIREDO, 2011, p. 248) Com isso, além das ações mitigadoras ou reparadoras, haverá medidas preservacionistas e indutoras de comportamentos. Exemplo destas é a tributação extrafiscal ambiental.

Ainda, de acordo com Franco e Figueiredo, dois modos de instrumentos financeiros têm sido oferecidos.

Os primeiros são os que atuam em forma de prêmios e requerem um comprometimento de recursos do Tesouro, através do crédito subsidiado e das isenções fiscais e, de outro lado, são os que atuam em forma de preços e geram fundos fiscais, orientando os agentes econômicos a valorizarem bens e serviços ambientais de acordo com a sua escassez e seu custo social. (p. 249)

Com base nisto, circunscrito na competência da União, haverá a instituição de impostos sobre produtos industrializados (IPI) fundados na essencialidade ambiental.

O IPI será imposto seletivo em função da essencialidade do produto, “subprincípio da capacidade contributiva, a significar que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos.” (TORRES, 2008, p. 377). A essencialidade prevista no IPI deve atrelar-se a extrafiscalidade socioambiental e, não somente, à econômica.

O IPI incorporará na sua base de cálculo não somente o preço da mercadoria ou similar, mas, também, o custo de se reparar uma lesão perpetrada ao ecossistema e o custo de se aprimorar determinado processo produtivo, com vistas a interromper as lesões ambientais.

Assim, o contribuinte suportará os ônus da atividade nociva ao meio ambiente, mas tolerada pelo Estado, e repassará os seus custos ao consumidor destes produtos (princípio “quem contamina paga”).

Verificou-se com a edição da Medida Provisória n.º 75/2002, que instituíra crédito presumido de IPI nas operações de aquisição de desperdícios, resíduos e aparas de plásticos, o início para o desenvolvimento da tributação extrafiscal ambiental no imposto sobre valor agregado de competência da União.

Segundo Lopes (2008) o artigo 6º do referido texto previa que a aquisição desses produtos "por estabelecimentos industriais, para utilização como matéria-prima ou produto intermediário, ensejará ao adquirente o direito à fruição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, correspondente ao valor resultante da aplicação da maior alíquota do imposto, dentre as estabelecidas para os produtos classificados nas posições 39.01 a 39.14, sobre o valor de aquisição daqueles desperdícios, resíduos ou aparas".

Apesar da referida MP não se encontrar em vigência no ordenamento jurídico tributário brasileiro, há outras propostas de Lei apresentadas no Congresso Nacional que possibilitam a tributação extrafiscal ambiental do IPI. Vejamos:

a) PL 6.262/2005, da Câmara dos Deputados: cria selo de qualidade ambiental para produtos que não causem danos ambientais, cujas saídas ficarão isentas de IPI.

b) PL 3.955/2004, da Câmara dos Deputados: estabelece isenção de IPI para saídas de máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes.

c) PL 5.501/2001, da Câmara dos Deputados: estabelece a redução de 50% do IPI incidente sobre embalagens recicláveis.

d) PL 1.760/99, da Câmara dos Deputados: institui isenção de IPI para produtos que tenham como matéria-prima mais de 50% de produtos recicláveis.

Espera-se que a Proposta de Emenda a Constituição (PEC) n.º 233/2008 - apensada à PEC 31/2007 - possa abranger a essencialidade ambiental no imposto incidente sobre produtos industrializados e corporificar no ordenamento jurídico tributário brasileiro a extrafiscalidade ambiental e, quiçá, a instituição de tributos ambientais.

Há outros tributos que contemplam critérios de extrafiscalidade ambiental. Vejamos:

As contribuições PIS e CONFINS possuem alíquotas menores para a comercialização de biodiesel (Lei 11.116/2005).

A Lei 5.106, de 02 de setembro de 1966, que dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais permitiu que as importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei.

Segundo previsão do parágrafo 3º do artigo 1.º da referida Lei, as pessoas jurídicas poderão descontar do imposto de renda que devam pagar, até 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento, que poderá ser feito com essências florestais, árvores frutíferas, árvores de grande porte e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o imposto for devido.

O imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) exclui da área tributável (Lei 9.393/96 – artigo 10, § 1º, inciso II):

a) área de preservação permanente e de reserva legal,

b) área 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) áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

- d) área sob regime de servidão florestal ou ambiental;
- e) áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;
- f) áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizadas pelo poder público.

A partir de 1991, os Estados vêm utilizando a outorga de competência para criação do imposto incidente sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) prevista no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 com “típica indicação ambiental” (FIORILLO; FERREIRA, 2010, p. 150).

Dessa forma e de acordo com o direcionamento indicado pela Constituição Federal, os Estados-membros, pioneiramente o Estado do Paraná, passaram a legislar de acordo com permissivo do art. 158, parágrafo único, II, instaurando um critério ambiental de redistribuição da parcela do imposto, gerando elevada conscientização de conservação ambiental nos Municípios desses Estados.

No Paraná, institui-se o ICMS Ecológico ou Verde através da Lei Complementar n.º 59, em 1991. Outros Estados da federação seguiram o exemplo positivo e também editaram suas leis que prevêm a repartição das receitas tributárias mediante a adoção de critérios ambientais. Esta sistemática foi utilizada no Estado de São Paulo através da Lei n.º 8.510/1993. Em Rondônia o direcionamento foi veiculado pelas Leis ns.º 115/1994 e 147/1996. No mesmo sentido, em 1997, o Estado do Rio Grande do Sul promulgou a n.º Lei 11.038; o Estado do Mato Grosso do Sul editou as Leis ns.º 2.259 e 2.193/2000. Os Estados de Pernambuco, Piauí e Tocantins adotaram o repasse ambiental respectivamente em 2000, 2008 e 2002, por meio das Leis 11.899/2000, 5.813/2008 e 1.323/2002.

O Estado do Acre institui o ICMS Verde, destinando cinco por cento da arrecadação deste tributo para os municípios com unidades de conservação ambiental, através da Lei n.º 1.530, de 22 de janeiro de 2004. A Lei n.º 322, de 23 de dezembro de 1996 previu a destinação da parcela da receita do produto da arrecadação dos impostos estaduais com adoção de critérios ambientais no Estado do Amapá.

Através da Lei Complementar n.º 73, em 07 de dezembro de 2000, foi instituído o ICMS Ecológico no Estado de Mato Grosso, posteriormente, regulamentado através do Decreto Estadual n.º 2.758, em 16 de julho de 2001, e implementado a partir do ano fiscal de 2002, segundo critério quantitativo. Em 20 de janeiro de 2004, os critérios de cálculo para

composição dos Índices de Participação dos Municípios no ICMS sofreram modificações através da Lei Complementar n.º 157.

No Ceará, a distribuição do ICMS Ecológico foi previsto por meio da Lei n.º 14.023, de 17 de dezembro de 2007 e regulamentada pelo Decreto n.º 29.306, de 5 de junho de 2008. No mesmo ano, o Estado do Rio de Janeiro promulgou a Lei n.º 5.100 de 4 de outubro de 2007 e editou o Decreto n.º 41.844, de 4 de maio de 2009, estabelecendo definições técnicas para alocação do percentual a ser distribuído aos municípios em função do ICMS Ecológico.

O denominado ICMS ecológico ou verde é adotado levando-se em consideração critérios econômicos, sociais e políticos da própria entidade federada, todavia, destinando-se “a compensar e estimular a conservação e o uso sustentável dos recursos ambientais” (FRANCO; FIGUEIREDO, p. 256).

No Estado de Minas Gerais criou-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) Ecológico, com fim de ser um instrumento para beneficiar os municípios que priorizam Saneamento Básico e Unidades de Conservação.

A Lei n.º 12.040, de 28 de dezembro de 1995, originalmente conhecida como Lei Robin Hood, estabelecia os critérios ambientais para distribuição do ICMS aos municípios. A Lei tinha como objetivo reduzir as diferenças econômicas e sociais entre os municípios; incentivar a aplicação de recursos em áreas de prioridade social e utilizar as receitas próprias e descentralizar a distribuição do ICMS.

Neste Estado, atualmente, a distribuição da parcela da receita do produto da arrecadação do ICMS pertencente aos municípios é regulamentada pela Lei 18.030, de 12 de janeiro de 2009. Dentre outros, este diploma legal prevê o critério meio ambiente. Por este, os valores serão distribuídos aos Municípios da seguinte forma (artigo 4.º):

I - parcela de 45,45% (quarenta e cinco vírgula quarenta e cinco por cento) do total aos Municípios cujos sistemas de tratamento ou disposição final de lixo ou de esgoto sanitário, com operação licenciada ou autorizada pelo órgão ambiental estadual, atendam, no mínimo, a, respectivamente, 70% (setenta por cento) e 50% (cinquenta por cento) da população urbana;

II - parcela de 45,45% (quarenta e cinco vírgula quarenta e cinco por cento) do total com base no Índice de Conservação do Município, considerando-se as unidades de conservação estaduais, federais, municipais e particulares e área de reserva indígena, com cadastramento, renovação de autorização;

III - parcela de 9,1% (nove vírgula um por cento) do total com base na relação percentual entre a área de ocorrência de mata seca em cada Município, nos termos da Lei nº 17.353, de 17 de janeiro de 2008, e a área total deste, informada pelo Instituto Estadual de Florestas - IEF.

De maneira geral, “os sistemas de ICMS Ecológico em operação identificam, basicamente, duas linhas de estímulo a recursos ou serviços ambientais, a saber: espaços territoriais especialmente protegidos e sistemas de saneamento ambiental.” (FRANCO; FIGUEIREDO, p. 256)

A previsão desta forma de tributação visa alcançar o desenvolvimento sustentável e a instituição de tributos indiretos incidentes sobre a cadeia de produção e o consumo com requisitos ambientais, “através de um sistema de gradação de alíquotas, isenções e restituições conforme a natureza dos produtos, de sorte a estimular a fabricação de produtos menos poluidores e desestimular os processos produtivos que possa significar ameaça ao meio ambiente.” (FRANCO; FIGUEIREDO, 2011, p. 254)

### **3. CONCLUSÃO**

Verificamos neste breve estudo que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1998, considerando a fundamentalidade material, alça o meio ambiente à categoria de direito fundamental em seu artigo 225. Este direito é essencial para a garantia dos outros direitos e primordial para a existência digna do ser humano.

A Carta Magna igualmente alteia o meio ambiente saudável e equilibrado como bem de uso comum do povo, direito transindividual e intergeracional, baseando-se na solidariedade entre os povos. Portanto, é dever do Estado e da coletividade criar condições para sua preservação.

A extrafiscalidade ganha importância com o Estado intervencionista. Mas recebe acomodação com a consensualidade no Estado Democrático de Direito. A Extrafiscalidade da exação tributária é utilizada como forma de “induzir comportamentos dos agentes econômicos” (LOPES, 2008). Enquanto que o tributo primordialmente fiscal destina-se a arrecadar recursos financeiros para os cofres do Estado.

Assim sendo, a tributação extrafiscal ambiental é instrumento de comando e controle para que haja proteção do meio ambiente de forma equilibrada e saudável, geradora de uma ética ambiental preservacionista. Para tanto, o ordenamento jurídico tributário está estruturado para estimular ou desestimular comportamentos adotando normas tributárias indutoras ou tributação extrafiscal de modo a exercer pressão sobre a economia, visando conquista do desenvolvimento sustentável.

A tributação extrafiscal ambiental está alicerçada no princípio “*quien contamina paga*”. Este consiste em refletir no preço das atividades e produtos contaminantes os prejuízos externos causados pela deterioração do meio ambiente. Também, os princípios “de um nível de proteção elevado”, cautela e ação preventiva, atuação na fonte são apresentados por Pedro Herrera Molina (2000) como essenciais para o estabelecimento de exações tributárias ambientais.

No Brasil há consagração do princípio do Poluidor-Pagador ou “quem contamina paga” no artigo 4º, inciso VII da Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1981; no parágrafo 3º do artigo 225 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e no inciso I, artigo 1º da Lei n.º 7.347, de 24 de julho de 1985.

Vimos, por fim, que a legislação tributária brasileira, sobretudo do ITR, PIS, COFINS e ICMS, a exemplo de outros países, está sendo estruturada para refletir critérios ambientais, impondo incentivos ou ônus fiscais para premiar o agente despoluir ou preservacionista e, em sentido contrário, impondo medidas de controle para mudanças de padrão de uso e consumo.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n.º 233/2008**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

BRASIL. **Coletânea de Legislação Ambiental**. Org. Odete Medauar. 7. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

DIAS, Ana Carolina Conte de Carvalho. **Proteção ao meio ambiente é mais eficaz com uso de normas tributárias indutoras**. Disponível em: <<http://www.icmsecologico.org.br/images/artigos/a051.pdf>> Acesso em: 18 set. 2011.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FRANCO, Décio Henrique; FIGUEIREDO, Paulo Jorge Moraes. **Os impostos ambientais (taxação ambiental) no Mundo e no Brasil – O ICMS ecológico como uma das opções de instrumentos econômicos para a defesa do meio ambiente no Brasil**. Disponível em: <<http://www.icmsecologico.org.br/images/artigos/a021.pdf>> Acesso em: 18 set. 2009.

LEAL, Virgínia de Carvalho. **Limites do poluidor pagador e contradições relacionadas à tributação ambiental**.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. Reforma tributária ambiental. Análise constitucional e elaboração de propostas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1949, 1 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11925>>. Acesso em: 20 abr. 2009.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Derecho tributario ambiental**. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 01-53.

MILARÉ, Édís. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco**. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. 1647 p.

Padrão PUC Minas de normalização: normas da ABNT para apresentação de projetos de pesquisa. Elaboração Helenice Rêgo dos Santos Cunha. Belo Horizonte: PUC Minas, ago. 2008. 48 p.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

TORRES. Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 377.