

## **TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: O CARÁTER EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO NA PROMOÇÃO DO EQUILÍBRIO ECOLÓGICO**

Anderson Luiz R. Cairiac

Professor da FABE – Faculdade Bertioga, Advogado,  
Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera.

[prof.cairiac@gmail.com](mailto:prof.cairiac@gmail.com)

### **Resumo**

O propósito do presente estudo é analisar a utilização do Direito Tributário, notadamente da função extrafiscal do tributo, como instrumento de estímulo à proteção ambiental. Para tanto, analisa a aplicação da extrafiscalidade com orientação ambiental, através da concessão de benefícios e incentivos fiscais ou da majoração da incidência tributária, enumerando algumas possibilidades de utilização dos tributos como forma de dar efetividade à proteção e preservação do meio ambiente, equilibrando o desenvolvimento econômico com a dignidade da pessoa humana.

**Palavras-chave:** Tributo; Extrafiscalidade; Meio ambiente; Sustentabilidade.

### **Abstract**

The purpose of this study is to analyze the use of the tax law, notably the tribute extra fiscal tax function as a tool to promote environmental protection. It analyzes the application of extra fiscal tax with environmental orientation, through the granting of benefits and tax or increase of tax incidence incentives, listing some possibilities of using taxes as a way to give effect to the protection and preservation of the environment, balancing economic development with the dignity of the human person.

**Keywords:** Tax; Extra fiscal tax; Environment; Sustainability.

### **1. Introdução**

Trata-se a extrafiscalidade tributária de instrumento que o Estado poderá se valer para disciplinar o comportamento dos contribuintes, seja através da concessão de benefícios ou incentivos fiscais, seja através da majoração dos tributos, através de técnicas de tributação proibitiva.

Podemos inferir, da mesma sorte, que a aplicação da extrafiscalidade tributária também poderá (e deverá) orientar o comportamento dos

contribuintes à adoção de condutas adequadas a uma efetiva proteção ao meio ambiente, buscando sua conservação para as presentes e vindouras gerações, conforme prescreve o artigo 225 da Carta Magna.

Diante do atual quadro de degradação do meio ambiente, do dever de observância a um mandamento constitucional, e também pela adesão a diversos tratados internacionais de defesa ambiental, o Brasil tende a adequar sua legislação tributária de forma a fazer cumprir este preceito constitucional, principalmente através do uso do caráter extrafiscal da tributação, em razão de seu poder indutor de comportamentos.

A chamada “tributação ambiental” ou “tributação verde” não consiste na criação de novos tributos, senão na orientação dos já instituídos, de forma a estimular os contribuintes a adotarem condutas adequadas ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

## **2. Funções e finalidades da tributação ambiental**

A Constituição Federal de 1988, em contraponto aos preceitos do liberalismo econômico, estabelece, em seu artigo 170 que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, devendo observar, dentre outros princípios, a defesa do meio ambiente.

Ao lado de outros instrumentos normativos, como os estudos de impacto ambiental, as audiências públicas e o zoneamento ambiental, os instrumentos econômicos também se revelam poderosos aliados do Poder Público na busca pelo meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Um destes instrumentos econômicos, o tributo, além de constituir fonte preponderante de obtenção das receitas públicas, poderá desempenhar importante papel na proteção e conservação ambiental.

Temos, então, que o tributo ambiental possui duas finalidades distintas: a primeira, fiscal, arrecadatória, associada à necessidade do tributo enquanto receita derivada, para aplicação na proteção do meio ambiente.

A segunda finalidade está ligada ao caráter extrafiscal do tributo, como fator indutor de comportamentos nos contribuintes, visando mitigar ou afastar os efeitos nocivos da degradação ambiental, bem como visando a recuperação dos ecossistemas.

Assim, o tributo ambiental exerce importante função social, não somente com fins arrecadatórios, mas também como instrumento de conscientização das pessoas acerca da necessidade de preservação do meio ambiente.

### **3. Tributação ambiental e sanção por ato ilícito**

Convém mencionar que a tributação ambientalmente direcionada não pode ser aplicada às atividades ilícitas, uma vez que decorre da inteligência de seu próprio conceito, firmado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, de que o tributo não corresponderá a uma sanção por ato eivado de ilicitude.

Vale dizer, o âmbito de incidência dos tributos ambientais deverá se restringir apenas às atividades toleradas pelo ordenamento jurídico, sob determinadas condições, em razão da sua necessidade para o desenvolvimento econômico da sociedade, embora tais atividades sejam, potencialmente, causadoras de degradação da qualidade ambiental.

Fernando Magalhães Modé (2004, p. 81-83) explica que:

Desta forma, verifica-se que a tributação ambiental, em regra, não se estrutura, como ocorre nos mecanismos de comando, em face de uma dicotomia: permitido/proibido. A tributação ambiental, ao revés, parte do pressuposto de que todas as atividades econômicas que comportem a incidência de um tributo ambiental são lícitas, pois, se razão houvesse para tê-las como ilícitas, deveriam ser assim tratadas por normas de conteúdo proibitivo, e não pela tributação ambiental. [...] a razão motivadora da tributação ambiental não é a mesma sobre as quais se fundam as sanções. A aplicação da tributação ambiental não tem por objetivo punir o descumprimento de um comando normativo (proibitivo); ao contrário, a partir do reconhecimento de uma atividade econômica é necessária à sociedade (seja por fornecer produtos indispensáveis à vida social, seja por garantir empregos e renda a determinada comunidade, ou por outra razão qualquer) busca ajustá-la a uma realização mais adequada do ponto de vista ambiental, desincentivando (pelo reflexo econômico negativo que impõe) que o comportamento de um determinado agente econômico ou conjunto de agentes, se modifique para o que tenha por ambientalmente correto.

Assim, esclarecemos que se o objetivo do Estado em relação à conduta nociva ao meio ambiente for fundamentalmente sancionatório, deverá ser veiculado através de multa ou qualquer outra pena determinada pelo sistema jurídico, e não por meio da tributação, por vedação expressa do artigo 3º do CTN.

No entanto, isto não significa dizer que o Estado não poderá estabelecer tratamento tributário diferenciado às pessoas físicas e jurídicas que, em decorrência de atos lícitos, causem danos ao meio ambiente. Em verdade, a atuação tributária deve funcionar como orientadora da atividade econômica, e não como penalizadora das consequências provindas desta atividade. Assim, entendemos ser permitida a instituição de tributação mais gravosa a quem estiver em desacordo com a legislação ambiental.

#### **4. Tributação ambiental e desenvolvimento econômico**

Embora a tributação ambiental funcione como fator indutor de comportamentos realizados pelo contribuinte, de forma a desestimular qualquer conduta nociva ao meio ambiente, isso nada tem a ver com mitigação do desenvolvimento econômico.

A intenção da tributação ambiental é induzir o contribuinte a adotar condutas que resultem positivas para o meio ambiente, de forma a dar efetividade ao desenvolvimento sustentável.

Em razão do caráter extrafiscal do tributo, é possível, por exemplo, a concessão de benefícios fiscais a indústrias que instalem filtros que impeçam ou reduzam a quantidade de resíduos sólidos expelidos no ar. Da mesma sorte, a concessão destes benefícios visa fomentar a elaboração de novas tecnologias de produção não poluentes. Isto, inclusive, se coaduna com o artigo 9º, V, da lei 6.938/81, *in verbis*:

Lei 6.938/81. Art. 9º: são instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente:

[...]

V – os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental.

Assim, a tributação ambiental tem o condão de, através da matriz extrafiscal, inserir uma nova mentalidade no setor privado, estimulando-o a utilizar tecnologias limpas, impedindo a poluição na fonte. Evidente que a

criação destas tecnologias suporta um custo, que poderá, contudo, ser compensado através de benefícios fiscais.

## **5. Tributação ambiental e quantidade de poluição**

Existe uma ampla discussão sobre o emprego de instrumentos econômicos diretamente vinculados a atuações prejudiciais ao meio ambiente, inserindo, no bojo destes instrumentos, os gastos públicos com a recuperação ambiental nos preços de mercado.

Luis Eduardo Schoueri (2005, p. 238) leciona que, em determinada época, chegou-se a cogitar, em diversos países, a possibilidade de introdução de um tributo calculado com base no volume de emissão de poluentes:

Para a introdução de tal tributo, deveria o Estado fixar o objetivo de emissão de cada poluente, estimando os custos para evitar que tal limite fosse ultrapassado e fixando o tributo em valor equivalente a tais custos. Acreditava-se que, do ponto de vista macroeconômico, o tributo teria a seu favor a maior eficiência, já que cada emitente buscaria pagar o menor tributo possível, além de promover o desenvolvimento técnico, já que o emitente não se satisfaria em atingir limites predeterminados. O tributo serviria, assim, de mecanismo para internalizar os custos ambientais, gerando o que Gawel denomina uma correção na alocação (*Allokationskorrektur*), que ele apresenta como uma mudança comportamental no emprego de bens ambientais, sendo tal objetivo alcançado mediante uma absorção dirigida de recursos no setor privado.

Contudo, a introdução de tributo sobre a quantidade de poluição emitida na natureza restaria inoperante, uma vez que este transformar-se-ia, paulatinamente, em preço público. Schoueri (2005, p. 239) afirma que o poluidor não seria visto como alguém que gera um dano ambiental, mas como alguém que efetivamente “paga a conta”. A instituição de tal tributo acabaria por “monetarizar” a tutela ambiental, na medida em que conferiria ao poluidor a legitimidade de causar dano ao meio ambiente, mediante o simples pagamento.

## **6. Tributação ambiental e as espécies tributárias**

O modelo analítico de nossa Constituição Federal estabelece as espécies tributárias como sendo: impostos, taxas, contribuições de melhoria,

empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Embora esta classificação não seja unânime na doutrina, é aceita por nossos Tribunais Superiores. Passar-se-á a análise da possibilidade da aplicação da extrafiscalidade ambiental nas diferentes espécies tributárias.

### 6.1. Os impostos

Os impostos consistem em uma espécie tributária cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atuação estatal específica, relativa ao contribuinte. Inteligência do artigo 16 do CTN.

Vale dizer, não é possível ao Poder Público vincular a receita obtida com a arrecadação dos impostos a determinado aparelhamento, atividade ou serviço estatal. Isto não significa que não haja efetiva reversão do produto obtido com a arrecadação à atuação estatal. O que o Código Tributário Nacional veda é a predestinação destes recursos a determinada atividade praticada pelo Poder Público.

A Constituição Federal estabelece a competência de cada ente federado para instituição dos impostos. Delega, ainda, à União a competência para instituição de outros impostos, não previstos no rol do artigo 153, desde que sejam não-cumulativos, e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados. São os chamados impostos residuais.

Roberto Ferraz (2005, p. 347) entende que não há como instituir imposto com finalidade ambiental, uma vez que a própria determinação de proibição da vinculação das receitas à determinada atividade estatal impede a sua instituição. Contudo, é perfeitamente possível o uso do imposto em seu aspecto extrafiscal, com vistas à proteção ambiental.

A lei 5.106/66 estabeleceu a possibilidade de abatimento ou desconto, nas declarações de pessoa física ou jurídica de Imposto de Renda, dos recursos empregados em florestamento ou reflorestamento, *in verbis*:

Lei 5.106/66, Art 1º: 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.

Este benefício revela o caráter extrafiscal ambiental do Imposto sobre a Renda (IR), visando que sejam adotadas condutas buscando a preservação

do meio ambiente. Trata-se do primeiro tributo brasileiro a ser aplicado com função ambiental.

Da mesma sorte, as políticas de isenções e descontos que contemplam o Imposto de Renda poderão funcionar como fator indutor de comportamentos ecologicamente adequados, também revelando o caráter extrafiscal deste tributo.

Já a respeito dos impostos incidentes sobre a produção e o consumo, quais sejam, o IPI, de competência federal, e o ICMS, de competência estadual, poderão, igualmente, obter uma relevante função extrafiscal ambiental, através do critério informador da seletividade conforme a essencialidade, ou seja, quanto mais essencial o produto, menor a incidência tributária sobre ele.

Ao critério de seletividade deverá ser acrescentado um novo critério: o da seletividade com caráter ambiental (LOPES, 2008). Assim, produtos ou processos produtivos que interfiram o mínimo possível no ecossistema, poderão ser privilegiados com redução nas alíquotas, ou outros benefícios fiscais, ao passo que produtos ou processos produtivos que causem potencial dano ao meio ambiente poderiam ser objeto de incidência tributária mais gravosa.

Poder-se-á argumentar que a aplicação da seletividade ambiental acabaria por causar ofensa ao direito do consumidor, vez que nos impostos não-cumulativos, o ônus da tributação acabaria por repercutir no preço pago pelo consumidor final, que é o contribuinte de fato.

Ocorre que, da mesma forma que a majoração das alíquotas dos tributos sobre a produção e o consumo repercute no preço final, assim o é com a redução da imposição tributária. Temos como exemplos recentes a redução de alíquotas de IPI para automóveis, eletrodomésticos da linha branca e materiais para construção, em medida do governo brasileiro contra a crise econômica, que impulsionou a venda destes produtos.

Em verdade, a aplicação da seletividade ambiental a estes tributos acabará por orientar o comportamento do consumidor e, naturalmente, a atividade do setor produtivo se verá inclinada a acompanhar as novas tendências de consumo, sob pena de perder espaço no mercado. A empresa, a fim de manter a competitividade, será compelida a implementar condutas ambientalmente benéficas.

Levantamos como exemplo de seletividade ambiental novamente a incidência de IPI na produção automotiva. A produção de veículos

automotores que utilizam fontes de energia diversas dos derivados de petróleo poderá ser agraciada com benefícios fiscais, no importe de redução das alíquotas de IPI até, eventualmente, zero. Esta medida visa estimular, não somente a produção de tais veículos, mas também sua aquisição pelo consumidor final, bem como o desenvolvimento de novas tecnologias de fontes de energia renováveis.

Alguns Estados, como São Paulo e Rio de Janeiro, utilizam a seletividade ambiental como fator de incidência de alíquotas diferenciadas de Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) conforme a fonte de energia utilizada pelos veículos. Além disso, em Estados como Rio Grande do Sul, Pernambuco e Ceará, os veículos movidos a eletricidade, fonte de energia não poluente, são isentos de IPVA.

O IPTU e o ITR também funcionam como fator de indução de comportamentos ecologicamente equilibrados, em razão da aplicação da progressividade. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, poderá vir a incentivar serviços voltados à preservação ambiental, como o turismo ecológico, por exemplo.

O ICMS também possui papel de destaque na proteção ambiental. Isto porque, em decorrência da previsão constitucional de repartição das receitas tributárias aos Municípios, os Estados poderão dispor de uma parcela do produto de ICMS arrecadado, (até um quarto dos 25% destinado aos municípios, conforme dispositivo previsto no artigo 157, parágrafo único, II da Constituição) para fins do que estiver disposto em lei estadual ou federal (no caso dos Territórios). Esta lei estadual poderá destinar o recurso econômico a ações ambientais, sem em nada ferir a proibição de destinação específica da arrecadação dos impostos.

Segundo Scaff e Tupiassu (2005, p. 111-112) o ICMS Ecológico, ou simplesmente ICMS-E, surgiu no Estado do Paraná, em 1991, como forma de recompensar os Municípios que continham áreas de proteção ambiental (unidades de conservação ou mananciais de abastecimento de água) em seu território, cujas restrições ao uso do solo tornaram-se empecilhos ao desenvolvimento de atividades econômicas tradicionais.

A princípio, os Municípios eram contemplados com as receitas do ICMS-E apenas por abrigarem estas áreas de proteção ambiental. Isto levou muitos Municípios a criarem unidades de conservação com o intuito apenas de obter o repasse. Num segundo momento, incrementou-se a legislação, que passou a determinar uma reavaliação anual e verificação de efetivos esforços da municipalidade para a conservação destas áreas protegidas como critério para distribuição maior ou menor dos recursos financeiros.



As áreas de proteção ambiental, antes consideradas como óbice ao desenvolvimento econômico, passaram a ser valorizadas como fonte de riqueza, mudando o conceito dos gestores municipais, que passaram a realmente concentrar esforços na proteção e conservação ambiental.

O Estado de Minas Gerais ao instituir o seu ICMS-E, modificou sua feição, utilizando-o também com vistas à realização de políticas públicas na área de saneamento ambiental, tais como: criação de sistemas de tratamento de lixo, esgotamento sanitário e seu tratamento, controle das queimadas, uso e manejo do solo, educação ambiental e o implemento de outras políticas municipais. Atualmente, com base nas legislações de Paraná e Minas Gerais, outros quatorze Estados da Federação utilizam-se de critérios ambientais para o repasse de ICMS aos Municípios.

Cumpram novamente ressaltar que este repasse de receitas não pode ser vinculado a despesas de nenhum programa específico de implementação de políticas públicas ambientais, sob pena de ofensa ao disposto no artigo 167, VI da Constituição Federal, que veda a vinculação da receita proveniente da arrecadação de impostos. Assim, o Estado não obriga a municipalidade a aplicar as receitas: se o Município desejar manter ou aumentar a sua participação nas transferências do ICMS-E, deverá, por conta própria, empenhar-se em realizar estes programas.

Vê-se que o ICMS-E mudou o seu caráter, a princípio recompensatório, para servir como instrumento de incentivo das municipalidades a adotarem condutas ambientalmente corretas, visando dar efetividade ao desenvolvimento sustentável. Trata-se de um evidente uso da extrafiscalidade ambiental como ferramenta de transformação social. Contudo, aqui não se busca modificar o comportamento do contribuinte, mas sim do destinatário da receita obtida com a arrecadação do ICMS.

## 6.2 As taxas

As taxas compreendem uma espécie de tributo vinculado, ou seja, a obrigação tributária apenas nascerá ao contribuinte ante uma contraprestação específica do Estado. O fato gerador da taxa poderá ser a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, utilizados ou postos à disposição do contribuinte, bem como o exercício do poder de polícia dos entes federados, conforme dispõe o artigo 145, II da Constituição Federal.

Estas situações que identificam o fato gerador de uma taxa poderão ser empregadas com caráter extrafiscal. O mestre Aliomar Baleeiro (1999, p. 348-349) ensina que a taxa pela:

intervenção da autoridade para proteger a segurança, a boa-fé, a saúde, o bem-estar etc, tornar-se-á fato gerador de obrigação jurídica tributária se assim dispuser o legislador. Cria-se, por um lado, uma taxa fiscal, para custear serviços com essa finalidade, ou de outro modo, institui-se uma taxa extrafiscal, quando o objetivo for impedir ou restringir atividades que ameacem o interesse da comunidade.

Desta forma, surgem as taxas ambientais, em razão do exercício do poder de polícia, consubstanciado na fiscalização ambiental, e da prestação de serviços públicos, como limpeza e recuperação ambiental, de caráter individual, “equivalentes ao custo de sua realização, prestados ou postos à disposição do contribuinte, cujas atividades sejam efetiva ou potencialmente poluidoras” (RIBAS, 2005, p. 700).

A extrafiscalidade da taxa ambiental se verifica na incidência do princípio ambiental do poluidor-pagador. Uma vez que o custo do serviço público de recuperação ambiental é alto, o ente tributante poderá exigir taxas mais altas. Desse modo, a incidência da taxa ambiental induzirá o contribuinte a buscar por alternativas menos poluentes, a fim de diminuir o montante da taxa a ser paga. Não podemos olvidar que o pagamento da taxa não legitima o contribuinte a adotar conduta lesiva ao patrimônio ambiental.

Outra acepção de taxa ambiental é a exigida pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), denominada Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, para controle e fiscalização de atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, conforme dispõe o artigo 17-B da lei 6.938/81, alterado pela lei 10.165/00, *in verbis*:

Lei 6.938/81, Art. 17-B: Fica instituída a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, cujo fato gerador é 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

A TCFA possui como características principais as seguintes: a) seu fato gerador é o exercício regular do poder de polícia conferido ao IBAMA; b) seu sujeito passivo é todo aquele que exercer as atividades listadas no Anexo VIII; c) o Anexo VIII traz extensa listagem de atividades potencialmente

poluidoras, classificando-as em categorias, de acordo com o maior ou menor grau de risco ao meio ambiente.

Cumprе ressaltar que a TCFA já foi objeto de impugnação perante o Supremo Tribunal Federal (ADI 2.422/DF), assim como o foi sua antecessora, a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA), também exigida pelo IBAMA. Entretanto a TFA foi declarada inconstitucional, por ausência dos requisitos legais e constitucionais para instituição de taxa (ADI 2.178/DF). Todavia, no tocante a TCFA, a Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada não foi conhecida.

Os Estados de Minas Gerais, Bahia, Santa Catarina, Rio de Janeiro, Pernambuco e Rio Grande do Norte, através de leis estaduais, instituíram taxas de fiscalização ambiental, com o objetivo de disponibilizar aos órgãos estaduais de proteção ambiental os recursos necessários ao controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. Não se trata de instituição de novo tributo, mas sim da mesma taxa cobrada pelo IBAMA, que faculta aos demais entes federados a possibilidade de compensação de créditos. Assim, as receitas obtidas ficam repartidas no importe de 60% aos Estados acima mencionados e 40% ao Governo Federal.

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 41) critica a postura do Poder Judiciário em relação às taxas ambientais, afirmando que o Pretório Excelso se prende a princípios como legalidade estrita e tipicidade fechada, que não se adaptam à proteção dos direitos difusos, como é o meio ambiente. Isto porque no caso da antiga TFA, declarada inconstitucional, a legislação instituidora não especificava quais eram as atividades potencialmente poluidoras que poderiam ser objeto da incidência da taxa. Todavia, a TCFA, declarada constitucional, traz a lista de atividades em anexo, tratando-se atualmente de importante instrumento do poder de polícia ambiental.

### 6.3. As contribuições de melhoria.

As contribuições de melhoria se tratam de outra espécie de tributo vinculado a uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, uma vez que somente poderão ser instituídas em razão de valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Poderão ser instituídas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, com o objetivo de reposição aos cofres públicos dos recursos despendidos com a realização da obra pública.

Uma análise superficial nos leva a crer que a contribuição de melhoria não comporta utilização de caráter extrafiscal, pois não oferece ao contribuinte a possibilidade de livrar-se à sua incidência, uma vez que a simples realização da obra pública ensejará valorização do imóvel.

Todavia, podemos afirmar que isenções e outros benefícios fiscais concedidos na legislação que instituir a contribuição de melhoria poderão revelar a extrafiscalidade de tal tributo. Além disso, a contribuição de melhoria poderia funcionar como orientadora da atividade ambiental, viabilizando a efetividade de políticas públicas ambientais (FERRAZ, 2005, p. 349).

Vale dizer, se a obra pública tiver viés ambiental, como a instalação de um parque, arborização de ruas, proteção contra erosão, instalação de sistema de esgoto, despoluição de um rio, e isto incorrer em valorização do bem imobiliário do contribuinte, é perfeitamente possível a instituição de contribuição de melhoria ambiental.

#### 6.4. Os empréstimos compulsórios

Objeto de grande discussão doutrinária acerca de sua natureza jurídica (de tributo ou contrato de empréstimo de direito público), os empréstimos compulsórios tem sua instituição autorizada pelo artigo 148, I e II da Constituição Federal, em caso de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A competência para sua instituição é da União, através de lei complementar, e sua aplicação está vinculada ao fato gerador que a originar.

Não obstante os empréstimos compulsórios instituídos poderem ter fundamento ambiental, notadamente compreendido no conceito de “calamidade pública”, não se aplica a extrafiscalidade, pois não há que se falar em indução de comportamento do contribuinte, uma vez que os recursos obtidos com a sua incidência deverão ser integralmente aplicados nas despesas que ensejaram a sua criação. Assim, não é possível utilizar-se dos empréstimos compulsórios para fins regulatórios ou indutores.

#### 6.5. As contribuições de intervenção no domínio econômico.

Tributo de competência da União, espécie do gênero contribuições especiais, previstas no artigo 149 da Carta Magna, a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) possui natureza extrafiscal por excelência. Vale dizer, sua função não é arrecadatória, mas de interferência no mercado, influenciando na oferta de bens e sua demanda, nos preços das

mercadorias e dos serviços e em defesa da livre concorrência. Enfim, sua função é intervir de maneira a regular o mercado, conforme os ditames do direito econômico e concorrencial.

Para sua instituição, a União deverá obedecer os princípios da legalidade e da anterioridade (CF, art. 150, I e III), e também observar as regras contidas em lei complementar: *in casu* o Código Tributário Nacional. (lei ordinária recepcionada com *status* de complementar).

A Constituição Federal não estabelece o fato social que o legislador poderia escolher como aspecto material da regra matriz de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico. A lei criadora de CIDE pode, inclusive, prever mesmo fato gerador de imposto, somente devendo guardar atinência às regras de competência tributária. Ou seja, o legislador federal não poderá invadir competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Trata-se de tributo com finalidade vinculada, qual seja, a regulação da economia. A respeito de quais maneiras poderiam consistir a intervenção, leciona Lidia Maria Lopes Rodrigues Ribas (2005, p. 701):

Esta intervenção pode consistir tanto em uma atividade estatal custeada pelos recursos provenientes da CIDE, como na própria arrecadação desta contribuição, conforme o legislador julgue mais conveniente para o alcance de seus objetivos.

As contribuições de intervenção no domínio econômico possuem natureza jurídica de instrumentos negativos de indução, ou seja, busca-se induzir o particular a adotar o comportamento desejado através da oneração de determinadas atividades da economia. A sua arrecadação, contudo, pode ser destinada para custeio da atividade estatal interventiva na economia.

Diante da natureza extrafiscal de atuação na atividade econômica, podemos destacar que as contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser importantes instrumentos para a implementação de políticas públicas ambientais. Isto porque a finalidade da CIDE é custear e/ou fomentar ações estatais de proteção aos princípios e valores previstos no ordenamento como aplicáveis à Ordem Econômica, dos quais se compreende a defesa do meio ambiente como um de seus pilares, “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (CF, art. 170, VI).

Ou seja, é possível a instituição de CIDE com finalidade ambiental em qualquer setor da atividade econômica em que haja atuação do particular, diante da permissão conferida pelos artigos 149, 170, VI e 225, V da Constituição Federal.

Como exemplo prático, podemos mencionar a própria delimitação da instituição da CIDE-combustíveis, inserida no texto constitucional através da Emenda Constitucional n. 33/2001. O comando constitucional previsto no artigo 177, parágrafo 4º, inciso II, determina que os recursos obtidos com a instituição desta contribuição serão destinados ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás. A lei 10.636/2002 especifica em quais projetos ambientais serão aplicados os recursos da CIDE-combustíveis, cujo controle e fiscalização ficará a cargo do Ministério do Meio Ambiente.

## **5. Considerações finais**

Embora o Brasil possua uma avançada legislação de proteção ao meio ambiente em comparação a outros países em desenvolvimento, ainda é necessário criar uma consciência ecológica nas pessoas, historicamente habituadas a adotar comportamentos nocivos ao meio ambiente, na busca incessante pelo conforto e bem estar, físico e financeiro.

Pretende-se alcançar este resultado através da conscientização e da educação ambiental. Contudo, estes instrumentos ainda se revelam insuficientes, devendo outros serem instituídos.

O presente trabalho procurou demonstrar que a tributação pode funcionar como instrumento a auxiliar o processo de proteção e recuperação ambiental, através do seu aspecto extrafiscal, que se revela um excelente mecanismo de transformação social.

Ou seja, além da tributação funcionar como fonte de custeio da atividade governamental, arrecadando recursos econômicos, também pode orientar a atuação dos contribuintes para setores mais produtivos ou adequados ao interesse público: no caso em discussão, a defesa de um interesse difuso – o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Esta extrafiscalidade ambiental poderá se verificar através da concessão de benefícios fiscais, visando incentivar atividades de produção ecologicamente corretas e não poluentes. Também poderá se verificar através

da majoração das alíquotas dos tributos incidentes no processo produtivo, ou sobre o produto final, de modo a desestimular o exercício de atividades nocivas ao meio ambiente.

A utilização da extrafiscalidade dos tributos com orientação ambiental é uma via de mão dupla: ao mesmo tempo em que se busca encorajar comportamentos ecologicamente aceitáveis, busca-se desencorajar a atividade poluidora.

Esta tributação ambiental é perfeitamente constitucional, e está de acordo com o que preconiza o artigo 170, VI e artigo 225 da nossa Carta Maior.

Atualmente, muito se discute sobre uma possível reforma tributária. Nesse contexto, é importante que se discuta a inserção da preocupação com os cuidados ambientais nessa seara, principalmente com a utilização dos instrumentos extrafiscais para dar efetividade a este direito fundamental.

Diante dessa nova perspectiva global, a sociedade e o Estado deverão concentrar esforços para promover o desenvolvimento econômico aliado à sustentabilidade, garantindo o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

### **Referências bibliográficas**

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Mizabel Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

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

DE ALMEIDA, Gilson Cesar Borges. **A extrafiscalidade na tributação ambiental**: um instrumento eficaz para a realização do desenvolvimento sustentável. 2003. 203 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2003.

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

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **Reforma tributária ambiental: Análise constitucional e elaboração de propostas**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1949, 1 nov. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/11925>>. Acesso em: 10.set. 2014.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o ICMS ecológico. **Revista de Direito Ambiental**, n. 38, abr/jun.2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

\_\_\_\_\_. Valores e princípios no Direito Tributário Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.