

# Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental

Celso de Barros Correia Neto\*

*Mestrando em Direito pela USP. Advogado.*

## *Resumo*

O presente artigo trata das diversas estratégias que o Direito Tributário brasileiro oferece à proteção do meio ambiente, especialmente a criação de tributos aplicáveis sobre poluição, a utilização de agravamentos dos tributos já existentes, a vinculação de receitas arrecadadas a atividades de proteção ambiental e a concessão de incentivos fiscais.

## *Abstract*

This article discusses the various legal strategies that the Brazilian Tax Law provides to the environment protection, especially the creation of applicable taxes on pollution, the use of surcharges on existing taxes, the appliance of public resources on environment policies and granting of tax incentives.

## **1. Introdução: Tributo e Meio Ambiente**

O presente trabalho cuida de algumas formas de relacionamento possíveis entre as normas tributárias e as normas de proteção ambiental, dando particular ênfase aos instrumentos fiscais que podem desempenhar essa finalidade.

Partimos de idéia de que a tributação pode (ou deve) funcionar como um instrumento de efetivação da tutela ambiental. No exercício de funções ditas “extra-fiscais”, o tributo pode se abrir a finalidades outras que não a mera arrecadação. E, entre estas, inclui-se a proteção do meio ambiente, em sua acepção mais ampla.

Compreender os mecanismos que o Direito Tributário oferece à efetivação do direito positivado no art. 225, da Constituição Federal, é tarefa que se pretende realizar no presente trabalho, enfocando, especialmente, as normas tributárias que devem presidir toda e qualquer manifestação de competência em matéria de tributos.

## **2. Para que serve um Tributo?**

Os tributos são criados para angariar fundos para o Estado. É sua função mais básica, disso ninguém duvida. Como forma de receita derivada, a tributação configura um meio pelo qual é lícito ao Estado interferir na propriedade particular, para dela retirar a parcela que, por lei, lhe cabe. Com esses valores, custeia-se a estrutura estatal e a efetivação das tarefas que lhe são atribuídas, entre as quais se destaca a defesa da propriedade privada.

Logo, se à primeira vista o tributo pode representar uma forma de “agressão” ou “exceção” do direito de propriedade do contribuinte, uma visão global do ordenamento faz perceber que tributo e propriedade são noções que se implicam

\* O autor agradece o apoio da Fundação de Apoio à Pesquisa do Estado de Alagoas.

mutuamente. Não há sentido em se falar de tributação senão num contexto social em que a propriedade privada seja reconhecida, já que é precisamente sobre ela que incidem os tributos. E estes, por sua vez, funcionam como mecanismos de legitimação dos comportamentos sociais orientados à acumulação de riqueza e, portanto, a serviço da propriedade privada.<sup>1</sup> É o preço que se paga pela liberdade no Estado Fiscal, como sustenta Ricardo Lobo Torres.<sup>2</sup>

É por isso que se diz que as normas tributárias são tão importantes para aquilo que se entende por “propriedade privada” quanto as regras constitucionais que conferem tal direito. São as regras tributárias, entre outras, que traçam os contornos da propriedade privada e permitem sua existência. Afinal, a “propriedade é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário”, como defendem Murphy e Nagel.<sup>3</sup> “Não podemos conceber a propriedade como algo que é distribuído ou simplesmente abocanhado pelo sistema tributário, mas sim como algo que é ‘criado’ por esse mesmo sistema”, afirmam eles.<sup>4</sup>

Também por isso é que não há muita razão em se falar de neutralidade fiscal (absoluta), uma vez que todo tributo, de uma forma ou de outra, sempre acaba afetando a propriedade e, por conseguinte, as relações econômicas que em torno dela se produzem. A neutralidade é uma aspiração da ideologia liberal ou, simplesmente, um mito. Os tributos sempre interferem na propriedade privada e no comportamento dos contribuintes e sempre revelam uma opção política, no que concerne a determinar “o que é de quem”.

No contexto de um Estado fiscal, em que os impostos representam a principal fonte de recursos do Poder Público, tributo, propriedade e liberdade apresentam-se essencialmente interligados. “As relações entre liberdade e tributo no Estado de Direito são de absoluta essencialidade. Não existe tributo sem liberdade, e a liberdade desaparece quando não a garante o tributo”, assevera Ricardo Lobo Torres.<sup>5</sup>

Essa forma de entender o tributo tem implicações diretas na compreensão do conceito de extrafiscalidade, campo em que normalmente se insere o tema da tributação ambiental, o objeto deste estudo.

### 2.1. Competência tributária e “extrafiscalidade”

Seriam três as formas pelas quais o Estado poderia privar o indivíduo de seus bens: tributar, regulamentar e punir.<sup>6</sup> Três manifestações de poder. A primeira e a terceira seriam claramente distintas: tributo não é uma forma de sanção. Há inclusive a norma do art. 3º, do Código Tributário Nacional, fixando essa diretriz. Mas

<sup>1</sup> PALMEIRA, Marcos Rogério. *Direito Tributário versus Mercado: o Liberalismo na Reforma do Estado Brasileiro nos Anos 90*, Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 87.

<sup>2</sup> *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 138.

<sup>3</sup> *O Mito da Propriedade Privada: os Impostos e a Justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla, São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11.

<sup>4</sup> MURPHY, L.; NAGEL, T. *Ibidem*, p. 240.

<sup>5</sup> Ob. cit., p. 109.

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Segurança na Ordem Tributária Nacional e Internacional: Tributação do Comércio Exterior”, In: BARRETO, Aires et alii, *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*, São Paulo: Noeses, 2005, p. 384.

o mesmo não se pode dizer do primeiro e segundo poderes. A tributação pode sim exercer funções regulatórias, influenciando o comportamento dos eventuais contribuintes. Nesse caso, há o exercício conjunto da competência tributária em correlação com outras competências materiais, que a doutrina costuma chamar de “extrafiscalidade”.<sup>7</sup> O termo, contudo, não é preciso e traz no étimo uma carga político-ideológica bem clara: o tributo deve, normalmente, ser neutro.

O prefixo “extra”, na palavra “extrafiscalidade”, sugere a inclusão no Direito Tributário de elementos que dele, em verdade, não fariam parte. Elementos que lhe são estranhos, ou seja, “*extra*-fiscais”. O conceito forma-se pela distinção entre o que normalmente está “dentro” e o que normalmente está “fora” do Direito Tributário, entre fiscalidade e extrafiscalidade, deixando subentendida a idéia de que a tributação não deve perseguir outros fins, senão arrecadar, embora o faça. Deve ser “neutra”. Mas será mesmo possível apartar com tal clareza as funções fiscais e extrafiscais dos tributos? Há tributo que seja sempre neutro? As premissas fixadas no tópico anterior já estão a indicar que não.

Boa parte dos tributaristas entende que fiscalidade e extrafiscalidade podem conviver numa mesma figura tributária, comportando apenas diferença de grau. Alguns tributos tenderiam mais à fiscalidade, como o imposto sobre a renda, ao passo que outros, mais à extrafiscalidade, como o imposto sobre a importação, mas todos, em alguma medida, teriam as duas características.<sup>8</sup>

José Casalta Nabais aponta que a noção de extrafiscalidade poderia ser tomada em pelo menos duas acepções. Como “extrafiscalidade imanente”, isto é, aquela que existe em todos os tributos, traduzindo-se nos inevitáveis efeitos econômicos dessas normas. Nesse caso, a extrafiscalidade seria secundária ou acessória. Ou, como “extrafiscalidade em sentido próprio ou estrito”, que descreve a hipótese na qual a finalidade arrecadatória assume papel secundário ante aos objetivos diversos que a tributação persegue no caso.<sup>9</sup> É nesta última acepção que José Casalta Nabais define extrafiscalidade como:

“conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas”.<sup>10</sup>

Fica claro, na passagem citada, o papel instrumental que sempre permeia a atuação das normas tributárias. A distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade estaria, então, apenas no fim visado, já que o instrumento é o mesmo nas duas situações: a tributação. Tributos fiscais seriam instrumentos de arrecadação, ao passo que tributos extrafiscais seriam - predominantemente - instrumentos de intervenção na ordem econômica e social.

Há ainda uma terceira via, que alarga o conceito de extrafiscalidade também para alcançar outros objetivos, a par da indução propriamente dita. Luís Eduardo

<sup>7</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. “Incentivos Fiscais na Constituição e o ‘crédito-prémio de IPI’”, *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 14, ano 3, mar./abr., 2005, pp. 23-50, p. 26.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2004, p. 231.

<sup>9</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 2004, p. 630. (Mantida a grafia portuguesa).

<sup>10</sup> Ob. cit., p. 629.

Schoueri, com base nos estudos de Klaus Vogel, defende que as imposições tributárias, ao lado de seu típico objetivo de arrecadar, podem desempenhar outras três funções: 1) distribuir a carga tributária; 2) induzir comportamentos e 3) simplificar o sistema tributário.<sup>11</sup> A palavra “extrafiscalidade” poderia, então, ser empregada para designar tanto gênero, que compreende todas as funções tributárias diversas da arrecadação, quanto uma de suas espécies, a função indutora. Tal ambigüidade, a seu ver, recomendaria o abandono do termo, substituindo-o pela expressão “normas tributárias indutoras”, de manifesta preferência do autor.<sup>12</sup> A questão, nota-se, vai além da discussão terminológica, diz respeito às funções que as normas tributárias podem desempenhar e ao regime jurídico que lhes é aplicável.

## 2.2. “Extrafiscalidade” ambiental

Retomemos, agora, o raciocínio que concluiu o item 2. Considerando o que ali foi dito, isto é, que todo que tributo, inevitavelmente, afeta a propriedade e que não há tributação neutra, então, pode-se concluir que o que realmente importa não é se o tributo realiza outros valores ditos “extrafiscais” ou se “induz” comportamentos, isto ele sempre faz. O importante é dar conta de quais comportamentos o tributo induz e quais objetivos persegue ou pode perseguir. Não se trata de cogitar se determinado tributo interfere ou não na economia, mas como e com que objetivos o faz. Ou melhor, corrigindo a terminologia, é dar-se conta de como cada tributo “participa” da economia e da construção do conceito jurídico de propriedade.

A tese, de certo modo, não afeta em nada a idéia de que haja normas tributárias indutoras, antes a confirma, mas interfere diretamente na idéia corrente de extrafiscalidade. Se entendermos que o fenômeno da extrafiscalidade existe sempre, na medida em que toda exação sempre faz mais do que arrecadar, a extrafiscalidade deixa de ser uma exceção, deixa de ser *extra*-fiscal. Perde, assim, em grande medida, seu sentido original. Já o dito “efeito indutor” parte exatamente da percepção dos efeitos econômicos e sociais dos tributos. Percebendo-se que o tributo interfere no comportamento do contribuinte, passa-se a tentar modular esse comportamento, de maneira consciente. E talvez a característica fundamental do que ordinariamente se chama indução esteja exatamente aí: em manejar conscientemente ou de forma desejada a eficácia social das exações tributária.

Em matéria ambiental, que é o objeto deste estudo, a tese encontra tradução precisa: todo tributo, em maior ou menor grau, tem conseqüências ambientais. Entretanto, nem sempre para proteger. Neutralidade, na hipótese, equivale à omissão. Em geral, reconhecer que um tributo é neutro, em matéria ambiental, é dizer que nada faz para estimular comportamentos ambientalmente recomendáveis. E, assim, prejudica, em vez de colaborar.

A conclusão não é de todo estranha. Como explica Fábio Nusdeo, o sistema econômico não passa de um subsistema de uma cadeia de reações ecológicas.<sup>13</sup> O homem não está fora do meio ambiente, é mais um dos seus elementos. Bens eco-

<sup>11</sup> *Normas Tributárias Indutoras*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Ob. cit., p. 34.

<sup>13</sup> *Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico*, 4ª ed., São Paulo: RT, 2005, p. 369.

nômicos são também bens ambientais, embora o inverso nem sempre seja verdade. Daí que “o problema ecológico é de natureza econômica e portanto o seu tratamento somente se fará com êxito mediante a utilização de instrumentos conatuais ao próprio sistema econômico”.<sup>14</sup> E a tributação é um deles.

Essa noção fica mais clara ao se analisar o sistema constitucional de proteção ao meio ambiente e, em especial, o princípio do poluidor-pagador; temas dos tópicos seguintes.

### 3. Proteção Ambiental

A Constituição Federal de 1988 dedica um dos seus capítulos do título da “Ordem Social” ao meio ambiente. É a primeira vez na história constitucional brasileira que uma Constituição Federal traz regramento específico para a proteção ambiental, elevando o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado à categoria de direito fundamental do cidadão. José Afonso da Silva chega a afirmar que se trata de uma Constituição “eminentemente ambientalista”, o primeiro texto constitucional brasileiro a cuidar especificamente da questão ambiental, fazendo-o de modo amplo e moderno, no art. 225, além dos vários outros dispositivos que, aqui e ali, relacionam-se com a temática.<sup>15</sup>

Tal como posta na ordem jurídica nacional, a noção de meio ambiente pode ser entendida de duas formas. Num sentido estrito, sua acepção restringe-se ao chamado meio ambiente natural, compreendendo, especialmente, a fauna e a flora. Assim, por exemplo, a disposição do art. 3º, da Lei nº 6.938/91, quando define, no inciso I, meio ambiente como “o conjunto de condições, leis, influências e interações, de ordem química, física e biológica, que permite a vida em todas as suas formas”. Em sentido amplo, além dos elementos citados, inclui-se no conceito o chamado meio ambiental “artificial”, nele compreendidos aspectos de ordem social, econômico e cultural, como, por exemplo, o patrimônio histórico. O meio ambiente seria, nesta concepção, “um sistema no qual interagem fatores de ordem física, biológica e socioeconômica”, como definido por Edis Milaré.<sup>16</sup>

Eis o objeto de tutela do art. 225 da Constituição Federal. A disposição incorpora ao ordenamento o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, como direito fundamental enquadrado entre os de terceira “dimensão” ou “geração”. Identificada como o valor solidariedade, a regra do art. 225 positiva um direito de titularidade difusa, que não se liga à figura do “homem-indivíduo”, mas, volta-se à proteção dos grupos humanos indistintos.<sup>17</sup> Um direito de todos e também um dever de todos. Entre os instrumentos de concretização deste direito se insere a tributação ambiental, com as particularidades adiante expostas.

#### 3.1. Princípio do poluidor-pagador: economia e ecologia

Dentre todos os princípios que compõem o direito ambiental, o poluidor-pagador parece aquele que permite divisar de forma mais clara a relação entre eco-

<sup>14</sup> NUSDEO, Fábio. Ob. cit., p. 381.

<sup>15</sup> SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 46. *Direito do Ambiente: Doutrina, Jurisprudência e Glossário*, 4ª ed., São Paulo: RT, 2005, p. 1.087.

<sup>17</sup> SARLET, Ingo Wolfgang, *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*, 7ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 58.

nomia (e tributação) e ecologia, como dois campos conectados, dois círculos concêntricos, mas com raios diferentes, variando conforme a concepção de modelo econômico adotado.<sup>18</sup>

O princípio lastreia-se na idéia de que quem dá causa ao dano ambiental ou faz uso privado dos bens ambientais deve arcar com os custos de sua própria atuação. Estariam aí compreendidos tanto os casos de dano ambiental propriamente dito, como os casos de tarifação por uso dos bens ambientais, mais condizente com o subprincípio do usuário-pagador.

É comum se estabelecer uma distinção entre o princípio do poluidor-pagador e o do usuário-pagador, em que pese a raiz comum de ambos. Enquanto no primeiro caso tem-se em vista atividades geradores de degradação ambiental - poluição, em sentido amplo -; no segundo, o que está em jogo são atividades permitidas, mas que implicam a utilização de bens ambientais com finalidade econômica. Num caso, há punição ou compensação; noutro, tarifação de bens ambientais. O tema é sintetizado por Édis Milaré nos seguintes termos:

“O poluidor que paga, é certo, não paga pelo direito de poluir: este ‘pagamento’ representa muito mais uma sanção, tem caráter de punição e assemelha-se à obrigação de reparar o dano. Em síntese, não confere direito ao infrator. De outro lado, o usuário que paga, paga naturalmente por um direito que lhe é outorgado pelo Poder Público competente, como decorrência de um ato administrativo legal (que às vezes pode até ser discricionário quanto ao valor e às condições); não tem qualquer conotação penal, a menos que o uso adquirido por direito assumam a figura do abuso, que contraria o direito.”<sup>19</sup>

Talvez a idéia de sanção não seja o melhor caminho para separar uma noção de outra, haja vista que o dever de reparar o dano ambiental independe de culpa e não se vincula, necessariamente, à prática de ato ilícito. De toda sorte, para os estreitos lindes deste estudo, tomaremos um e outro com sentidos semelhantes, baseado na idéia de assunção dos custos sociais da degradação ambiental. Ou, simplesmente, internalização de externalidades.

A noção de externalidade vem da economia e, segundo Fábio Nusdeo, diz respeito “a custos ou benefícios que circulam *externamente* ao mercado, vale dizer, que se quedam incomensurados, pois, para eles, o mercado, por limitações institucionais, não consegue imputar um preço”.<sup>20</sup> Fala-se em externalidades negativas, quando a atividade produz custos sociais que não se inserem no seu ciclo produtivo como fatores econômicos. Já as positivas dizem respeito a benefícios gerados a terceiros, sem que o agente econômico receba qualquer forma de compensação. São decorrências das chamadas “falhas de mercado”, num e noutro casos.

A poluição do ar liberada pelas indústrias pode ser mencionada como um exemplo de externalidade negativa, na medida em que acarreta custos para toda a sociedade, mas, em princípio, não se reflete no preço do produto posto no merca-

<sup>18</sup> NUSDEO, Fábio. Ob. cit., p. 371.

<sup>19</sup> *Direito do Ambiente*, 4ª ed., São Paulo: RT, 2005, p. 171.

<sup>20</sup> Ob. cit., p. 155.

do. Provoca, por exemplo, doenças respiratórias na população, que demandará os hospitais públicos, custeado com receitas estatais, sem que o preço do produto final fabricado aumente um centavo sequer.

Ao Direito, por variados instrumentos, caberia a tarefa de inserir no mercado esses custos ou benefícios, isto é, “internalizá-los”. E um dos caminhos para tanto é a tributação. Seria esta a chamada solução “pigouviana”, que propõe que os tributos sirvam para elevar o custo da poluição, internalizando assim as externalidades negativas.<sup>21</sup>

#### 4. Tributo, Incentivo e Sanção

O Direito Tributário pode figurar como um instrumento de tutela ambiental, valendo-se o legislador de normas tributárias com o objetivo de estimular condutas ecologicamente desejáveis e/ou desestimular comportamentos que acarretam degradação ambiental. Os fins estão no direito ambiental; os instrumentos, no Direito Tributário. O regime jurídico permanece o da tributação, mas inspirado por diretrizes outras, que não a de arrecadar.<sup>22</sup>

Nesse relacionamento entre Direito Tributário e Direito Ambiental, há pelo menos quatro formas de utilização das normas tributárias voltadas à proteção ambiental: 1) a criação de tributos aplicáveis sobre poluição; 2) a utilização de agravamentos dos tributos já existentes; 3) a vinculação de receitas arrecadadas a atividades de proteção ambiental e 4) a concessão de incentivos fiscais. Os números 1 e 2 cuidam de internalizar, por meio do tributo, externalidades negativas, ao passo que o 4 se refere às positivas. O 3 não se enquadra necessariamente nem numa, nem noutra hipótese e usa de instrumentos que se inserem mais propriamente no Direito financeiro do que no Tributário, segundo a concepção tradicional. Não poderia, a rigor, ser definido como norma tributária indutora ou extrafiscal.

Cada um desses instrumentos tem hipóteses e requisitos específicos que condicionam sua utilização. A congruência de fins e resultados econômicos pretendidos não ilide as dessemelhanças jurídico-formais dos mecanismos em análise. Veja-se o caso da criação de tributos aplicáveis sobre a emissão de poluentes. Para criar tributo, é preciso considerar toda normatividade aplicável ao exercício da competência tributária. E, por se tratar de imposto “novo”, só a União poderia fazê-lo, valendo-se de sua competência residual (art. 154, inciso I, da Constituição Federal).<sup>23</sup> O mesmo obstáculo não será encontrado nas hipóteses 2 e 4, que tratam respectivamente de agravamentos e incentivos de natureza tributária, dois instrumentos de que os Estados e Municípios também podem se valer. Já a hipótese 3 encontra restrição na disposição do art. 167, inciso III, da Constituição Federal, que veda a vinculação da renda de impostos, limitando, em princípio, as espécies tributárias passíveis de utilização.

<sup>21</sup> Alejandro Altamirano revela-se cético a respeito da eficácia dos “tributos verdes”. Para ele, “não existem evidências suficiente de que os chamados ‘impostos pigouvianos’ produzam realmente a internalização de custos no sentido de otimização, conforme sugere a teoria” (“El Derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos y su Vinculación con el Derecho Tributario”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 40, ano 9, São Paulo, set./out., 2001, p. 55).

<sup>22</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, ob. cit., p. 231.

<sup>23</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito Tributário Ambiental*, São Paulo: RT, 2007, p. 169.

Como escolher dentre esses quatro instrumentos diversos? A decisão é política, baseada especialmente na eficiência econômica de cada um deles. Glenn Jenkins e Ranjit Lamech oferecem dois critérios para a eleição do instrumento tributário a ser utilizado. Primeiro, a escolha deve ser pelo mecanismo que seja mais simples de administrar e fiscalizar. Segundo, deve-se buscar aquele mecanismo que seja mais eficiente para a redução da forma de poluição que se tem por objeto.<sup>24</sup> Os critérios, embora sirvam para guiar o legislador na busca da estratégia que se mostre mais eficiente e econômica, não são jurídico-positivos e não vinculam, portanto, a atividade legislativa. Desde que seja apto para lograr a finalidade que se tem em mira, a escolha entre este ou aquele mecanismo é uma decisão política, balizada, entretanto, pela proporcionalidade.

Ademais, sabe-se que considerações de outras ordens, além dos efeitos econômicos, normalmente tomam parte nessa decisão. A repercussão política ou o simbolismo político-social, por exemplo, são fatores normalmente tomados em consideração quando se trata de escolhas dessa natureza. A criação de novo tributo, ainda que destinado a finalidades ambientais, não tem o mesmo significado político da concessão de incentivos fiscais, que normalmente é vista com bons olhos. E há também a questão da repartição de receitas tributárias, de que fica livre a receita das contribuições, mas a não a dos impostos. Todos esses são aspectos jurídicos e políticos que acabam influenciando na escolha de qual instrumento tributário empregar.

Vejamos a seguir o modo de atuação de cada um desses instrumentos e as diretrizes que vinculam sua utilização.

#### *4.1. Tributos ambientais*

De todas as formas de atuação, a criação de tributos sobre a emissão de poluentes é, provavelmente, a mais difundida. Parthasarathi Shome chega a defender a necessidade da criação de um tributo ambiental global, que poderia incidir sobre a emissão de gás carbônico na atmosfera.<sup>25</sup>

A idéia é que os “ecotributos” elevem o custo da atividade indesejada, afetando a competitividade dos agentes econômicos a eles sujeitos, desencorajando, assim, atividades poluidoras.

No ordenamento brasileiro, tal forma de atuação passaria inevitavelmente por três questionamentos que dizem respeito: i) à competência tributária ambiental, ii) à possibilidade de se tributar atos que gerem degradação do meio ambiente e iii) à necessidade de que os atos tributados revelem riqueza. As questões serão tratadas nos tópicos seguintes.

##### *4.1.1. Competência tributária ambiental*

A criação de tributos com a finalidade de internalizar custos sócio-ambientais pressupõe dupla competência. De um lado, a competência material ou administrativa para atuar na seara ambiental; de outro, a competência legislativa para criar

<sup>24</sup> JENKINS, Glenn; LAMECH, Ranjit. *Green Taxes and Incentive Policies: an International Perspective*, San Francisco: ICS, 1994, p. 48.

<sup>25</sup> SHOME, Parthasarathi. “A 21st Century Global Carbon Tax”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, nov./dec., 1996, pp. 481-489.



tributo sobre a atividade que se pretende onerar, grosso modo, uma atividade poluidora.

O primeiro requisito não faltaria a nenhum dos entes políticos, haja vista que a competência material ambiental foi atribuída de forma comum, no art. 23, da Constituição Federal. E “em face da competência comum, pouco importa que seja o detentor do domínio do bem ou o ente que legislou a respeito. Todos podem atuar na preservação das árvores, da fauna, da flora.”<sup>26</sup>

O problema estaria, então, na competência legislativa tributária. Embora tenha sido outorgada a todos os entes políticos, sua distribuição obedece a critérios diversos, conforme a espécie tributária em questão. Para os impostos, a Constituição distribuiu a competência de acordo com o aspecto material do fato gerador, ficando o campo residual com a União. Nos tributos vinculados, o critério muda. Será competente para tributar quem detiver competência material para desempenhar a atividade que gera a exação: prestação de serviço, realização de obra ou exercício de poder de polícia. Nas contribuições ditas “especiais”, a competência fica restrita à União, salvo as que se destinem ao custeio de regime especial de previdência dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal (art. 149, parágrafo 1º).

Por motivos óbvios, a tributação das atividades poluidoras não poderia ser levada a cabo, diretamente, por meio de tributos vinculados, já que “poluir” não é uma tarefa do Estado e, mesmo que fosse, seria afastada pela imunidade recíproca. Logo, caberia aos impostos e às contribuições, especialmente as de intervenção no domínio econômico - que tenham regra-matriz de imposto - a tarefa de tributar fatos econômicos que revelem atividades poluidoras. Tanto num caso como noutro, na ordem jurídica brasileira, a criação de novos tributos como forma de internalizar custos sociais toca apenas à União Federal.

Quanto aos impostos, essa atuação ficaria relegada ao campo da competência residual, submetendo-se aos requisitos do art. 154, da Constituição Federal: i) ser instituído por lei complementar; ii) não ser cumulativo e iii) não ter base de cálculo, nem fato gerador dos impostos previstos na Constituição. Já no que se refere ao uso de contribuições, a tributação das atividades poluidoras ficaria restrita às de intervenção no domínio econômico. De uma forma ou de outra, ambas as exações são de competência exclusiva da União.

#### 4.1.2. Tributar a poluição?

Como compatibilizar a tributação, que pressupõe atos lícitos, com o dever geral de não degradar o meio ambiente? A questão se antepõe baseada na norma do art. 3º, do Código Tributário Nacional, que prescreve que o tributo não constitui “sanção por ato ilícito”. Poderia a norma tributária tomar como fato gerador comportamentos que importem degradação do meio ambiente?

Analisando o tema, Paulo Henrique do Amaral distingue as hipóteses de degradação, ou poluição, lícitas, daquelas que se inserem no campo da ilicitude. Diz

<sup>26</sup> FREITAS, Vladimir Passos de. *A Constituição Federal e a Efetividade das Normas Ambientais*, 2ª ed., São Paulo: RT, 2002, p. 77.

o autor que “a tributação das atividades poluidoras ocorre na margem que vai da poluição aceitável ou permitida até o limite da poluição proibida”.<sup>27</sup> O campo de atuação do Direito Tributário não atingiria a margem de poluição<sup>28</sup> proibida, mas apenas a que se aceita como lícita, ou seja, essencial ao desenvolvimento da sociedade. Daí em diante, não haveria mais espaço para a tributação: “não tem sentido estimular ou desestimular, por meio de instrumentos tributários, condutas ilícitas, pois a estas caberão a proibição e a penalização”, conclui.<sup>29</sup> Há um quê de verdade nisso, mas o pensamento não pode ser tomado sem algumas reservas e esclarecimentos.

De fato, existem comportamentos que, embora gerem poluição ou dano ambiental, são qualificados como lícitos no ordenamento brasileiro, não justificando a imposição de sanção. Entre os atos lícitos de degradação, estariam compreendidas pelo menos duas espécies: os que são lícitos porque são irrelevantes e os que são lícitos porque são inevitáveis. Pelas normas de direito ambiental, tem-se, então, duas classes: a dos comportamentos poluidores proibidos e a dos comportamentos poluidores permitidos. Essa distinção é imprescindível para que se entenda o papel que a tributação pode desempenhar em matéria ambiental.

Para os atos ilícitos, a legislação reserva instrumentos específicos, em três esferas: civil, administrativa e criminal. É o que consta no art. 225, parágrafo 3º, da Constituição Federal, que prescreve a independência da obrigação civil de reparar o dano, em relação à aplicação de sanções administrativas e penais. E a tributação não se encaixa nestas últimas, isto é, entre as conseqüências do ilícito ambiental. Disso, contudo, não decorre, pura e simplesmente, que toda atividade poluidora ilícita fique livre do pagamento de tributos.

Decerto que o fato descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária deve ser lícito, porque o tributo não é norma sancionadora. Só que isso não implica que a tributação ambiental deva incidir apenas sobre atividades lícitas, ou, especificamente, sobre a poluição tolerada. Com efeito, não pode o Estado instituir um imposto sobre a pesca mediante o uso de explosivos ou substâncias tóxicas, conduta criminalizada pelo art. 35, da Lei nº 9.605/98, mas será que tal atividade ficaria isenta da cobrança de um tributo sobre a pesca, em geral, a despeito de ser criminosa? Parece-nos que não.

Os fatos descritos na hipótese são sim sempre permitidos: ser proprietário, auferir renda, prestar serviço. Em princípio, todas situações lícitas no ordenamento. Mas isso não quer dizer que o mesmo fato que é tomado pela regra-matriz de incidência tributária não possa ser tomado por outra norma do sistema, somando-se a outros elementos, para figurar como parte do suporte fático de uma norma que

<sup>27</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. Ob. cit., p. 127.

<sup>28</sup> A Lei nº 6.938/81, no art. 3º, inciso III, define, genericamente, como *poluição* a “degradação da qualidade ambiental”, que decorre, direta ou indiretamente de atividades que a) prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população; b) criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; c) afetem desfavoravelmente a biota; d) afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente e e) lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos

<sup>29</sup> AMARAL, Paulo Henrique do. Ob. cit., p. 131.

imputa sanção a esse conjunto. Nesse caso, o tributo é cobrado, ainda que o fato gerador seja realizado no contexto de uma atividade ilícita. A ilicitude é desconsiderada.

De toda sorte, é bom ter clara esta distinção. Enquanto a sanção impede ou desestimula o comportamento diretamente, proibindo-o, o tributo extrafiscal o faz de modo indireto, de sorte que o comportamento tributado permanece no campo dos atos lícitos.<sup>30</sup>

#### 4.1.3. *Atos de degradação com relevância econômica*

Outro questionamento que surge quando se trata da tributação de atividades poluidoras diz respeito ao princípio da capacidade contributiva. Uma das acepções desse princípio, no ordenamento brasileiro, condiciona a atividade do legislador na escolha dos fatos que irão compor a hipótese da regra-matriz de incidência tributária, obrigado-o a buscar índices ou indícios de capacidade contributiva, isto é, manifestação de riqueza, para compor o critério material da hipótese de incidência.

Só fatos que configurem manifestação de riqueza podem figurar como fatos geradores. Nesse sentido, a capacidade contributiva estaria no próprio pressuposto do tributo: “Representa sensível restrição à discriminação legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.”<sup>31</sup>

Nessa acepção, o princípio é aplicável tanto nos casos de fiscalidade, quanto nos de extrafiscalidade. Para criar tributos “ecológicos”, o legislador terá, necessariamente, de tomar fatos que revelem manifestação de riqueza para compor a hipótese. Não será qualquer comportamento poluidor que poderá ser tributado, é preciso que ostentem relevância econômica direta. Embora se possa dizer que a poluição sempre configura, ainda que indiretamente, um fato econômico, uma vez que empobrece toda a comunidade, não se pode dizer que gere sempre o enriquecimento do poluidor. Como destaca Pedro Henrique do Amaral, “a degradação ambiental (...) não constitui fato capaz de mensurar a capacidade econômica do contribuinte”.<sup>32</sup>

Por esse motivo, parece-nos lícito tributar a industrialização de produtos não-biodegradáveis ou certos insumos, mas talvez não a pura e simples emissão de poluentes na atmosfera. Para esses casos, o ordenamento reserva as sanções administrativas e penais, mais adequadas à situação.

É preciso escolher com cuidado o comportamento humano que irá figurar como critério material da hipótese de incidência do tributo. Eis mais um limite que deve ser respeitado pelo legislador na configuração dos “tributos verdes”. Além de lícito, o fato que figura na hipótese de incidência deve sempre figurar como fato signo-presuntivo de riqueza.

<sup>30</sup> BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 2002, p. 609.

<sup>31</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 23.

<sup>32</sup> AMARAL, Paulo Henrique. *Ob. cit.*, p. 209.

#### 4.2. *Agravamentos*

Um dos caminhos que o Poder Público pode seguir para promover a tutela ambiental por meio dos tributos é usar de agravamentos, majorando o valor das exações anteriormente criadas, a fim de desestimular a prática do ato que compõe o critério material da hipótese. Isso se faz por meio de alterações no critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, de duas formas: elevando a alíquota ou ampliando a base de cálculo.

A vantagem do uso dessa estratégia de tutela ambiental é que, ao contrário da criação de novos impostos sobre atos econômicos que importem emissão de poluentes, para a qual só é competente a União, qualquer ente político pode promover aumentos dos tributos que são de sua respectiva competência. Sem descuidar dos balizamentos constitucionais, é claro. Aliás, do ponto de vista político, é mais fácil aprovar o aumento de um tributo já existente do que a criação de um novo. Outra vantagem é o aumento de arrecadação que, pelo menos a princípio, este método pode acarretar. As receitas podem ser destinadas ao financiamento de políticas públicas em favor da defesa do meio ambiente, ainda que não haja vinculação legal. Passado algum tempo, entretanto, é natural que a arrecadação seja reduzida, uma vez que o desestímulo à realização do fato gerador é precisamente o objetivo do agravamento.

Como desestímulo, a elevação de alíquota pode configurar uma das vias para se aumentar a carga tributária. Podem-se atribuir alíquotas diferenciadas conforme o potencial poluidor do produto ou da atividade, variando seu valor conforme se trate de objetivos de longo ou curto prazo.<sup>33</sup> A outra via possível é a modificação da base de cálculo, aumentando-a conforme se deseje aumentar o valor do tributo.

No caso do IPI e do ICMS, há permissão expressa para essa forma de atuação, consubstanciada no princípio da seletividade. Se, como afirma Eduardo Botallo, zelar pelo meio ambiente é um dever constitucionalizado, então, “não há dúvida de que tudo quanto, na área da economia de mercado, estiver relacionado como o propósito firmado por esses preceitos, haverá se ser *essencial*”, afirma o referido autor.<sup>34</sup> Para o IPI, a prescrição vem no art. 153, parágrafo 3º, inciso I, enquanto para o ICMS, no art. 155, inciso II, parágrafo 2º, III, ambos da Constituição Federal.

Com a Emenda Constitucional nº 42/03, o Texto Constitucional passou a conceber defesa do meio ambiente, um dos princípios da ordem econômica, “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”. Fez-se expresso o que antes permanecia implícito.

#### 4.3. *Vinculação de receitas*

Inserir a vinculação de receita entre as estratégias do Direito Tributário para proteção ambiental mostra que, na verdade, esse objetivo pode ser perseguido não

<sup>33</sup> JENKINS, G.; LAMECH, R. Ob. cit., p. 48

<sup>34</sup> Mesa de Debates “C” - “Tributação, Ecologia e Meio Ambiente”, *Revista de Direito Tributário* nº 78, São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 68-89.

só pelo caminho de extrafiscalidade. Deixa-se aqui o campo das “normas tributárias indutoras”, para usar do tributo com a finalidade que lhe é mais usual: arrecadar. Nesse caso, o produto da arrecadação é que seria empregado na concretização de políticas públicas em defesa do meio ambiente, não a norma tributária mesma.

E, para se garantir que o valor auferido será empregado, efetivamente, em favor do meio ambiente, pode-se cogitar o estabelecimento de normas obrigando a destinação dos valores arrecadados em determinada atividade. Pode-se fazê-lo de duas formas: 1) afetando as receitas de determinada tributo a políticas públicas ambientais ou 2) fixando percentuais de gasto obrigatório para o orçamento público, como já há na Constituição com relação à saúde e educação. Seriam estas duas modalidades diversas de vinculação de receitas públicas.

Numa primeira hipótese, a vinculação diria respeito às receitas auferidas por meio de certos tributos. Tudo o que fosse arrecadado com determinada exação deveria ser aplicado em políticas públicas de defesa do meio ambiente. Nesse caso, há que se ressaltar que a Constituição Federal veda a vinculação de receitas oriundas de impostos, no art. 167, inciso IV, o que afastaria a principal espécie tributária dessa estratégia de tutela ambiental. Ficariam livres da vedação as taxas, a contribuição de melhoria e as contribuições do art. 149, da Constituição Federal.

A maior parte dos autores entende que o produto da arrecadação das taxas deve ficar vinculado à atividade estatal que deu causa a sua cobrança,<sup>35</sup> seja ela uma prestação de serviço ou um exercício de atividade típica de poder de polícia. Não caberia, então, às taxas financiar despesas gerais do Estado, tampouco a realização de políticas públicas de grande porte. Além do que, a receita gerada por essa modalidade de exação normalmente não atinge grande vulto. Em matéria ambiental, a utilização de taxas é comum no licenciamento ambiental e no custeio de atividades de fiscalização, embora também seja possível se imaginar a cobrança de taxas pela prestação de serviços de limpeza ou recuperação ambiental. Resta saber se serão atendidos os requisitos de especificidade e divisibilidade, como exige o art. 145, inciso II, da Constituição Federal.

Outra espécie tributária que também pode ser empregada como um mecanismo de atuação, em matéria ambiental, são as contribuições de melhoria. Apesar de pouco utilizado, o tributo pode desempenhar um importante papel no financiamento de obras que gerem mais-valia ambiental, como a construção de praças e parques, por exemplo. Seu uso, contudo, não é muito freqüente, e ainda mais raro em matéria ambiental.

Tanto no caso das contribuições de melhoria quanto nas taxas, não nos parece que, normalmente, estejam em jogo verdadeiras normas tributárias indutoras em matéria ambiental. Embora as espécies não sejam incompatíveis com a “indução” é mais comum que sua atuação, em termos de proteção ao meio ambiente, siga pelo caminho da fiscalidade, arrecadando receitas para o custeio de serviços ou obras que acarretem melhoria do meio ambiente. Logo, não é o tributo que, de fato,

<sup>35</sup> Contra: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 496.

desempenha um papel ecológico, mas a atuação estatal que ele custeia. No caso, a vinculação seria vista como uma vantagem de seu emprego, pois impediria que o valor, arrecadado com justificativas ambientalistas, fosse desviado para outros setores. Ainda assim, essas espécies tributárias não chegam a se mostrar incompatíveis com o uso das normas tributárias indutoras, como bem destaca Luís Eduardo Schoueri.<sup>36</sup>

Já no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico, embora tenham sua receita afetada a uma finalidade, que pode ser ambiental, também podem ser eficientes como normas tributárias indutoras. Aliás, a criação de contribuições de intervenção no domínio econômico parece ser o caminho viável para a tutela do meio ambiente. Além da função de tributar atividades poluidoras, tratada anteriormente, é possível vincular o valor arrecadado ao favorecimento de atividades não-poluidoras ou de melhoria ambiental. É que o faz, por exemplo, o art. 4º, da Lei nº 10.636/02, que lista entre as atividades que serão beneficiadas pela Cide projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, como: I) monitoramento, controle e fiscalização de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras; II) o desenvolvimento de planos de contingência locais e regionais para situações de emergência; III) o desenvolvimento de estudos de avaliação e diagnóstico e de ações de educação ambiental em áreas ecologicamente sensíveis ou passíveis de impacto ambiental; IV) o apoio ao desenvolvimento de instrumentos de planejamento e proteção de unidades de conservação costeiras, marinhas e de águas interiores; V) o fomento a projetos voltados para a preservação, revitalização e recuperação ambiental em áreas degradadas pelas atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados; VI) o fomento a projetos voltados à gestão, preservação e recuperação das florestas e dos recursos genéticos em áreas de influência de atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados; e VII) o fomento a projetos voltados à produção de biocombustíveis, com foco na redução dos poluentes relacionados com a indústria de petróleo, gás natural e seus derivados. De toda sorte, esta é uma espécie tributária de uso restrito ao nível federal, cumpre não olvidar, e que detém uma vantagem em particular, para a União, que é a de esquivar-se do dever de repasse aos demais entes federativos.

Em todo caso, vale ressaltar que, segundo a doutrina tradicional, o destino das receitas públicas não é um tema pertinente ao campo do Direito Tributário, mas ao Direito Financeiro. O que está em jogo é menos a arrecadação do que a destinação ou o gasto público.

#### 4.3.1. “ICMS ecológico”

Outra hipótese que envolve a aplicação de receitas públicas diz respeito ao chamado “ICMS Ecológico”. Nesse caso, não há propriamente vinculação de recei-

<sup>36</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Ob. cit., pp. 181 e 189. O autor vê com algumas ressalvas o uso da contribuição de melhoria: “A existência de um obra pública e de uma melhoria são, entretanto, requisitos de que não se pode abrir mão para a cobrança do referido tributo. Assim, não parece possível, no sistema constitucional em vigor, o atendimento da sugestão de Fábio Nusdeo, o qual, no campo ambiental, propõe a possibilidade do emprego da contribuição de melhoria.”

tas como instrumento de efetivação do direito a um meio ambiente saudável, mas utilização de aspectos ambientais como critérios de repartição das receitas tributárias auferidas por meio do ICMS. A rigor, não é o ICMS que é “ecológico”. A regra-matriz desse imposto permanece intocada nos Estados que se valem desse instrumento. A repartição de receitas entre os Municípios é que se vale de um “critério ecológico”.

A Constituição Federal, no art. 158, inciso IV, da Constituição, destina aos Municípios 25% do produto da arrecadação do ICMS, distribuídos da seguinte forma: I) três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, e II) até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal. É na margem deixada para a atuação da legislação estadual que se situa o chamado “ICMS Ecológico”.

A inovação está em se considerar não apenas elementos econômicos para distribuição do produto da arrecadação do ICMS entre os Municípios. A maior parte do ICMS arrecadado (75%) é distribuída entre os Municípios na forma do art. 158, parágrafo único, inciso I, da Constituição, respeitando-se o valor adicionado nas operações que desencadeiam a cobrança de ICMS. A distribuição dos 25% restantes pode observar outros critérios fixados pelos Estados. E entre estes podem estar elementos que levem em conta a realização de políticas públicas de cunho ambiental.

Tradicionalmente, poucos Estados valiam-se dessa prerrogativa, consentindo uma lógica de repartição que privilegiava os Municípios que mais produziam riqueza. Nos últimos anos, esta situação vem mudando. Vários Estados têm adotado critérios ambientalmente relevantes para a repartição de receitas decorrentes do ICMS, de sorte que “cada município receberá um montante proporcional ao compromisso ambiental por ele assumido, o qual será incrementado conforme a melhoria da qualidade de vida da população”, como explica Lise Tupiassu.<sup>37</sup>

A idéia é que os Municípios sejam estimulados, pela promessa de mais recursos, a investir em preservação e melhoria de qualidade de vida da população. “A preservação deixa, então de ser um ônus, passando a ser um verdadeiro bônus, em todos os sentidos.”<sup>38</sup> Este seria claramente um caso de norma indutora, embora não inserida propriamente entre as normas tributárias.

#### 4.4. Incentivos fiscais em matéria ambiental

A quarta estratégia de tutela ambiental são os chamados incentivos fiscais. Dentre todas, possivelmente a concessão de incentivos é a mais “palatável” à iniciativa privada e, por esse motivo, conta com grande simpatia da doutrina. Diferentemente da criação de novos impostos e da agravação dos já existentes, os incentivos fiscais não redundariam em aumento da carga fiscal. Ao contrário, o mecanismo apresentaria dupla vantagem: desoneraria a iniciativa privada e engajaria o particular na tarefa de proteger o meio ambiente.

<sup>37</sup> *Tributação Ambiental: a Utilização de Instrumentos Econômicos e Fiscais na Implementação do Direito ao Meio Ambiente Sustentável*, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 197.

<sup>38</sup> TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Ob. cit., p. 206.

Para Terence Trennepohl, a criação de incentivos fiscais seria a proposta “mais viável”, em sede de tributação ambiental. Além de ser passível de utilização por todos os entes políticos, “a via dos incentivos é cabível, sem necessidade de maiores digressões, em todas as espécies tributárias”.<sup>39</sup> Suas vantagens seriam “óbvias”.

Também Alejandro Altamirando é seduzido pela mesma idéia. Para ele, uma política tributária ambiental que utiliza instrumentos econômicos para atenuação do impacto ambiental, deve privilegiar os estímulos tributários e incentivos econômicos, em vez de impostos ou taxas. Por serem anteriores ou concomitantes aos atos de degradação, essas medidas seriam menos custosas do que corrigir o dano ambiental já efetivado.<sup>40</sup>

A mencionada eficácia preventiva traz a lume uma das diretrizes maiores do Direito Ambiental, que é o princípio da prevenção ou precaução. No Direito Ambiental, a prioridade deve ser dada às medidas que evitem comportamentos que atentem contra o meio ambiente, concentrando-se mais nas causas do que nas conseqüências, pois “a prevenção é a melhor, quando não a única, solução”.<sup>41</sup> E, para seus defensores, a atuação preventiva seria lograda pelos incentivos fiscais com maior êxito do que pelos demais instrumentos tributários.

A ênfase dos argumentos postos, entretanto, não pode esconder a outra face que os incentivos fiscais possuem. Para o Estado, sua concessão vem normalmente associada a uma renúncia fiscal, privando o Poder Público das receitas de que precisa para custear sua estrutura e atuação. Aí incluídas as próprias políticas públicas de cunho ambientalista. A perda deveria ser compensada pela função indutora que justifica sua utilização, tendo em vista, no caso, a proteção ambiental. Contudo, a dificuldade de apuração dos efeitos gerados pelos benefícios fiscais é notória.

De toda sorte, é possível que a noção de incentivo fiscal, como norma tributária indutora, não esteja necessariamente associada a uma exoneração fiscal. Veremos, a seguir, como este conceito vem delineado na doutrina e a sua forma de atuação no campo ambiental.

#### 4.4.1. Há um conceito de incentivo fiscal?

A noção de incentivo fiscal nem sempre é posta com clareza na doutrina. Quando não confunde as definições de isenção e incentivo fiscal, a doutrina costuma defini-los como exonerações tributárias concedidas como instrumento de política econômica, para a geração de emprego e renda, principalmente. Há uma tendência a identificar incentivos e exonerações e a dar demasiada ênfase aos fins econômicos de sua instituição, restringindo, dessa forma, demasiadamente a definição de incentivos fiscais, tanto nos objetivos perseguidos, quanto nos meios tributários adrede escolhidos para lográ-los.<sup>42</sup> Desprezam-se outros objetivos culturais

<sup>39</sup> *Incentivos Fiscais no Direito Ambiental*, São Paulo: Saraiva, 2008, p. 95.

<sup>40</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C. Ob. cit., p. 80.

<sup>41</sup> MILARÉ, Édis. Ob. cit., p. 166.

<sup>42</sup> FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*, vol. V (arts. 127 a 162), São Paulo: Saraiva, 1992, p. 365; ROJAS, Andrés Serra. *Derecho Económico*, 3ª ed., México: Porrúa, 1993, p. 365; NASCIMENTO, Carlos Valder do. Ob. cit., p. 95; CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*, Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13; DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*, v. 2 (D-I), São Paulo: Saraiva, 1998, p. 803.



e sociais que podem ser perseguidos e alcançados por meios desses instrumentos, confundindo, de certo modo, a noção de intervenção econômica com os fins sociais, ecológicos ou culturais a que pode se orientar.

Igualmente, não é incomum que a expressão “incentivo fiscal”, ou seus sinônimos, seja utilizada para designar isenções extrafiscais, especialmente as concedidas como instrumento de política econômica. Tal uso não chega a ser equivocada. A isenção é a espécie mais corriqueira de incentivo fiscal, portanto, é natural, que, na linguagem comum ou técnica,<sup>43</sup> seja tomada pelo todo, por um processo metonímico. Entretanto, se o que se busca é uma noção mais rigorosa do tema, como requer a “ciência”, então, é preciso ir além dessa confusão e distinguir nitidamente o conjunto dos benefícios fiscais de uma de suas espécies, a isenção.<sup>44</sup>

O que há de comum às isenções extrafiscais e aos estímulos fiscais é configurarem, alguns deles, modalidade de exoneração tributária, em sentido amplo. Isto é, uma forma de reduzir ou eliminar a carga fiscal. A noção de incentivo fiscal parte sempre da idéia de que as normas tributárias, às vezes, configuram um obstáculo que impede ou inibe a realização de certa conduta. Por isso, em certos casos, convém deixar de lado, parcialmente, a tarefa de arrecadar, para que essas atividades se desenvolvam com maior liberdade e eficácia, em benefício de todos.<sup>45</sup> Daí se dizer também que os incentivos fiscais são uma exceção ao dever genérico de contribuir para as despesas estatais.

Contudo, nem toda forma de desoneração é modalidade de benefício fiscal. No sistema tributário, tanto a fiscalidade quanto a extrafiscalidade podem fundamentar a concessão de exonerações tributárias, cada qual por razões diversas ou mesmo opostas.<sup>46</sup> As exonerações ou reduções fiscais, concedidas com base no princípio da capacidade contributiva,<sup>47</sup> resultam do esforço de adequação do montante a ser pago à potencialidade econômica do contribuinte.<sup>48</sup> Não são, pois, propriamente exceções ao regime ordinário da tributação, a não ser no sentido de que criam uma dispensa onde a regra é o dever de pagamento. Configuram, antes, confirmações à norma que impõe a todos o dever de contribuir conforme seus haveres, nos termos do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal. São desonerações necessárias ou estruturais. Já quando o fundamento é a extrafiscalidade, o

<sup>43</sup> A linguagem técnica é o meio-termo entre o leigo e o cientista. Compõe-se principalmente de linguagem natural, mas aproveita quantidade considerável de palavras e expressões de cunho científico, usadas sem o rigor que normalmente a ciência exige (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 4).

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 420.

<sup>45</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, 2ª ed., Rio de Janeiro, 2003, p. 121; ALTAMIRANO, Alejandro C. “El Derecho Constitucional a un Ambiente Sano, Derechos Humanos y su Vinculación con el Derecho Tributario”, *Revista Tributária e de Finanzas Públicas* nº 40, ano 9, São Paulo, set./out. 2001, p. 82.

<sup>46</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 535.

<sup>47</sup> Por exemplo, a isenção no IR para os portadores de certas enfermidades graves.

<sup>48</sup> No Estatuto dos Benefícios Fiscais, de Portugal, os chamados “desagravamentos fiscais” estão divididos em “não sujeições tributárias” e exclusões tributárias. Como espécie destas, os benefícios fiscais são definidos como “medidas de caráter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem” (NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2004, p. 408).

contribuinte pode ser obrigado a pagar tributos em valores muito menores do que os que seriam devidos com base na capacidade contributiva, já que esse deixa de ser o critério de quantificação. Exige-se apenas que o particular beneficiado colabore com os objetivos estatais, nos termos da legislação em vigor.

Como manifestação da extrafiscalidade, o benefício fiscal terá sempre o caráter de exceção.<sup>49</sup> A finalidade ordinária do tributo é fornecer ao Estado os recursos necessários para o exercício de suas competências, atuando de maneira neutra, equitativa e proporcional. Deste modo, ainda freqüentes e necessários, os estímulos fiscais sempre representam uma situação excepcional no sistema tributário, porque inevitavelmente afastam a tributação da sua razão de ser, que é arrecadar. Isso não significa que se esteja a dizer que sempre consistam de uma exoneração, esse não é um atributo indissociável dos incentivos fiscais. Mas, mesmo quando não exoneram, continuam a representar um desvio da estrutura normal da tributação, tanto em relação a todo o sistema tributário, quanto em relação ao tributo específico sobre o qual atuam, já que conferem tratamento distinto a algumas atividades específicas, em detrimento de outras, que permanecem regidas pela regra geral. Tal característica exclui, desde logo, da definição os casos em que simplesmente não se institui o tributo, como acontece com o imposto sobre grandes fortunas, e a hipótese de nova lei impositiva que apenas ab-rogue lei anterior mais gravosa em benefício do contribuinte.

Afastando a tributação da finalidade que lhe é natural - arrecadar -, os incentivos permitem que o sistema tributário se abra à realização de outras diretrizes, constitucionalmente prestigiadas.<sup>50</sup> Entre elas, vale destacar: a valorização e difusão das manifestações culturais (art. 215), a proteção do meio ambiente, a prática de esportes (art. 217, *caput*), o desenvolvimento científico e tecnológico (art. 218), o incremento do turismo (art. 217) e a proteção à microempresa (art. 179). A lista de atividades e objetivos que podem ser perseguidos coincide com os valores, metas e interesses públicos consagrados na Constituição, sobretudo nas chamadas “normas programáticas”. Mas o mais freqüente é a associação desses estímulos com a função econômica de reduzir desigualdades, desonerar a instalação de novas indústrias, gerar empregos e propiciar o desenvolvimento regional. Benefícios dessa ordem encontram fundamento, na Constituição, no art. 151, inciso I, na parte em que se refere à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, e no art. 174, *caput*, que menciona a função incentivadora do Estado, como forma de intervenção na economia. Entretanto, não se podem confundir os benefícios que desempenhem funções estritamente econômicas (e sociais), como a geração de empregos, com o fato de que todo incentivo configura uma forma de intervenção na economia, ainda que busque objetivos culturais ou ecológicos. Em maior ou menor intensidade, os tributos sempre interferem na economia. Nos incentivos, essa propriedade é utilizada, de maneira consciente, para estimular certas condutas dos particulares, em troca da concessão de

<sup>49</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 2004, p. 641.

<sup>50</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. “Incentivos Fiscais na Constituição e o ‘Crédito-Prêmio de IPI’”, *Revisita Fórum de Direito Tributário* nº 14 [s.l.], ano 3, pp. 23-50, mar./abr. 2005, p. 28.

favorecimentos tributários. Por isso, os meios empregados serão, de certo modo, sempre econômicos, mas não os fins colimados, que podem ser culturais, científicos ou ecológicos.

Como direito promocional, os incentivos fiscais coligam o interesse privado ao público, beneficiando, com tratamento tributário diferenciado, as atividades que, embora particulares, realizem objetivos estatais. Representam, dessa forma, a antítese dos agravamentos fiscais típicos da extrafiscalidade negativa, também chamada tributação penal, pois nunca são utilizados em desfavor do contribuinte.<sup>51</sup> Afinal, se é incentivo, então não pode ser agravação.

Há uma relação meio-fim entre os fins extrafiscais perseguidos - sociais, culturais e ecológicos - e os meios tributários predispostos a alcançá-los. O vínculo instala-se de maneira tal que o emprego dos estímulos fiscais deve, ao menos em tese, ter como resultado a promoção desses valores e interesses, por intermédio da conduta dos particulares. É nesse sentido que se afirma que os benefícios fiscais apresentam uma lógica semelhante à pertinente às despesas; a diferença é que, em vez de o Estado arrecadar o tributo para depois empregar as receitas geradas em favor da comunidade, simplesmente deixa de cobrá-lo ou o faz de forma menos gravosa para o constituinte, a fim de permitir que ele mesmo possa alcançar tais finalidades, sem a atuação estatal direta.<sup>52</sup>

#### 4.4.2. *Incentivos fiscais* lato sensu e stricto sensu

A nosso ver, a definição de incentivos não tem, necessariamente, de se ligar à redução ou eliminação da obrigação tributária. Há outras maneiras de empregar a tributação com finalidades promocionais, sem que se reduza a carga fiscal. Pode-se, por exemplo, permitir formas de pagamento mais vantajosas para o contribuinte, autorizando parcelamento de débitos ou concedendo prazos mais dilatados, ou ainda, reduzir o número de deveres instrumentais (burocráticos) que devem cumprir certos contribuintes. Decerto, medidas como essas podem representar um grande benefício para a atividade do particular. Então, por que não se pode enquadrá-las na definição de incentivo fiscal?<sup>53</sup>

Na verdade, embora haja traços comuns aos incentivos fiscais nos mais diversos ordenamentos, essa é uma definição jurídico-positiva. Suas características são contingentes, como as normas que os veiculam, e variam conforme o ordenamento jurídico pesquisado.<sup>54</sup> Tratar dos aspectos essenciais da definição de incentivo

<sup>51</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Imposto sobre Produtos Industrializados: as Inconstitucionalidades, Ilegalidades e Invalidades das Disposições que criaram Três Alíquotas em Relação ao Mesmo Fato Gerado”, In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo: Dialética, 1998, p. 273.

<sup>52</sup> CATÃO, Marcos A. V. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*, Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 31; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 9ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 279.

<sup>53</sup> Guilherme W. D'Oliveira Martins defende posição assemelhada, ao afirmar que “Apesar de corporizarem, como modalidades técnicas, a causa de despesa fiscal, os benefícios fiscais nem sempre implicam a criação desta.” (*A Despesa Fiscal e o Orçamento do Estado no Ordenamento Jurídico Português*, Coimbra: Almedina, 2004, p. 93)

<sup>54</sup> Juan Manuel Terán divide os conceitos jurídicos em duas classes: conceitos jurídico-lógicos e conceitos jurídico-positivos. Nesta classe, inserem-se as definições que se baseiam no direito vigente em

fiscal é, fundamentalmente, debruçar-se sobre certo ordenamento para verificar como nele está delineada a noção. No nosso caso, o ordenamento brasileiro.

Na Constituição Federal de 1988 e na legislação brasileira vigente, podemos observar que a noção de incentivo fiscal é utilizada com conotações diversas. Algumas vezes, usa-se a expressão em sentido amplo, para designar quaisquer *normas de Direito Tributário que excepcionem regras ordinárias de tributação, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público*. Nessa definição, estariam compreendidas não só as modalidades de exoneração tributária, como outras formas de favorecimento do contribuinte que não diminuem a carga fiscal, como o parcelamento, mencionado, por exemplo, no art. 10 da LC nº 24/75.

Numa segunda acepção, menos ampla, definem-se incentivos fiscais como *normas de Direito Tributário que reduzem a carga fiscal, mediante alteração da regra-matriz ou da obrigação principal, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público*. Nesse caso, apenas as formas de exoneração ou redução tributária, concedidas com base na extrafiscalidade, seriam consideradas verdadeiros incentivos fiscais.

Em qualquer dos dois sentidos, a noção de incentivo fiscal deve reunir todas as características antes alinhavadas. A única diferença entre uma e outra definição é o mecanismo de favorecimento tributário de que se vale o legislador. Enquanto na primeira acepção compreende-se qualquer forma de derrogação na lei tributária posta em favor do contribuinte, com base na extrafiscalidade, na segunda, somente são levados em consideração instrumentos que ensejem redução da carga fiscal, como a isenção, redução de alíquota ou base de cálculo.

#### 4.4.3. Modalidades mais comuns de incentivo fiscal em matéria ambiental

Em sede de tutela ambiental, o tratamento tributário diferenciado justifica-se pela importância que a atividade tem na defesa do meio ambiente. O mais comum é o uso de incentivos fiscais *stricto sensu*, isto é, incentivos que implique diminuição da carga tributária.

A idéia é que essa forma de estímulo possa privilegiar atividades não poluidoras, bem como o desenvolvimento de tecnologias “limpas”, que eliminem ou reduzam a emissão de poluentes. É claro que, nessas hipóteses, pressupõe-se a existência de diversos agentes econômicos atuando em regime de concorrência, de tal sorte que aqueles que invistam em técnicas sustentáveis tenham vantagem concorrencial, em virtude do tratamento tributário diferenciado. Em regimes de monopólio é difícil observar a mesma eficácia, uma vez que o custo do tributo, com ou sem incentivo, será repassado integralmente para o consumidor.

No Brasil, a concessão de incentivos fiscais tem se mostrado freqüente em matéria ambiental. Há exemplos de sua utilização nos três níveis de governo.

No âmbito federal, a União já permitiu, por meio da Lei nº 5.106/66 às pessoas físicas “abater da renda bruta as importâncias comprovadamente aplicadas em

certo local e época e que são, por conseguinte, mutáveis, como as próprias normas jurídicas; naquela, estão as definições que provêm da lógica e que se aplicam a toda e qualquer ordem jurídica, em qualquer tempo, independentemente das variações do direito positivo (*Filosofía del Derecho*, 14ª ed., México: Porrúa, 1998, pp. 81-86).

florestamento ou reflorestamento e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o imposto for devido”, conforme conta do seu art. 1º, parágrafo 1º. E às pessoas jurídicas permitiu “descontar do imposto de renda que devam pagar, até 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento”, aí compreendidas essências florestais, árvores frutíferas e árvores de grande porte. No tocante ao ITR, a Lei nº 9.393/96 isenta as florestas em regime de conservação permanente, bem como as florestas plantadas para fins de exploração madeireira, como essências nativas (art. 5º, da Lei nº 5.868/72).

Nos Estados, a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS encontra obstáculo no regramento nacional que se aplica ao tributo. É preciso deliberação unânime de todos os Estados, reunidos no Confaz, para que o benefício possa ser concedido validamente. O IPVA, no entanto, não encontra o mesmo impedimento.

No nível municipal, cite-se a Lei nº 5.428/99, do Município de Guarulhos, em São Paulo, que concede benefícios fiscais em matéria de ISS e IPTU aos empresários que façam investimentos em obras de infra-estrutura urbana, equipamentos comunitários e meio ambiente. Na mesma linha, a Lei nº 691/84, do Município do Rio de Janeiro, isenta do pagamento de IPTU imóveis de interesse ecológico, áreas declaradas pelo Poder Público como reserva florestal e os terrenos com área acima de 10.000 m<sup>2</sup> cobertos por florestas.

## 5. Conclusão

É bem provável que o Direito Tributário não se apresente como a solução única e definitiva para todas as questões ambientais. Talvez nenhum instrumento jurídico tenha esse condão, atuando de forma isolada, muito menos o tributo. Ainda assim, o Direito Tributário pode ser um importante aliado nesta batalha.

As particularidades de cada instituto tributário fazem com que sua utilização tenha de ser cuidadosamente sopesada, considerando-se, de um lado, as restrições legais ao seu emprego, e, de outro, os efeitos econômicos e ambientais que são capazes de gerar. Nenhum mecanismo jurídico é, por si só, melhor do que outro. Os potenciais é que são diversos.

Mais importante do que escolher este ou aquele instrumento tributário, de forma exclusiva, é inserir a preocupação ambiental no sistema tributário, como um todo, expressando uma mudança na relação entre Direito Tributário e Direito Ambiental. E mudar implica compreender que o tributo não é neutro e que mesmo a omissão é uma decisão política com reflexos econômicos.

Criar ou não “ecotributos”, conceder ou não incentivos fiscais ecológicos são decisões que, de uma forma ou de outra, terão efeitos econômicos e sócio-ambientais. O importante é saber qual decisão se vai tomar e que efeitos ela pode produzir na sociedade.