

Tributação e Meio Ambiente

Raquel Cavalcanti Ramos Machado

*Mestra em Direito pela UFC. Doutoranda em Direito Tributário pela USP. Advogada.
Professora de Direito Administrativo, Tributário e Financeiro. Coordenadora da Pós-graduação
em Direito Tributário da Faculdade Sete de Setembro.*

Resumo

No presente trabalho, faz-se uma análise das relações entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, relevantes em função da influência que o tributo pode ter na consecução dos objetivos almejados pelo segundo. Examinam-se os princípios do Direito Ambiental e sua relação com a tributação, a exemplo do princípio do poluidor pagador e do princípio da capacidade contributiva. No plano internacional, analisa-se a necessidade de coordenação entre os diversos ordenamentos, não só para evitar problemas para a competitividade das empresas, mas porque a questão ambiental é essencialmente de interesse global. Procede-se a estudo do uso da tributação como forma de corrigir externalidades, diferenciando-se o uso do tributo com função extrafiscal, ligada ao meio ambiente, da aplicação de receitas tributárias em finalidades ambientais. Afere-se, ainda, a relação entre o princípio da isonomia e o uso de critérios ligados ao meio ambiente para orientar a atribuição de tratamentos diferenciados aos contribuintes que, em princípio, têm capacidade contributiva equivalente, demonstrando-se que a capacidade contributiva não é o único critério de discrimen a ser observado pelo legislador. É avaliada, ainda, a possibilidade de se utilizarem na defesa do meio ambiente as espécies tributárias já existentes no Brasil, a exemplo do ICMS e do IPI. Finalmente, o trabalho efetua análise do mercado de carbono e sua tributação e procede a análise da tributação ambiental no Brasil à luz do Direito Comparado.

Abstract

The aim of this paper is to analyze the relationship between tax law and environmental law, which is relevant because of the influence that the first may have in achieving the desired goals of the latter. It examines the principles of environmental law and its relation with taxation, such as the polluter pays principle and the principle of ability to pay. It explores also the need for coordination between different juridical orders, not only to avoid problems for the competitiveness of enterprises, but because the environment is essentially a global concern. The paper proceeds to the study, equally, of the use of taxation as a means to correct externalities, and differentiate the inducing effect of some taxes from the application of tax revenues for environmental purposes. The relationship between equality and the use of a criteria linked to the environment is also examined, to demonstrate that ability to pay is not the only criterion to be observed by tax law when treating unequally taxpayers in unequal situation. It also evaluates the possibility of using the existing taxed in Brazil with

environmental protection purposes, such as ICMS and IPI. Finally, the paper performs an analysis of carbon markets and its taxation, and proceeds to an analysis of environmental taxation in Brazil in the light of comparative law.

“É triste pensar que a natureza fala e que o gênero humano não a ouve.”
Victor Hugo

“A natureza é um livro de conteúdo valioso em todas as suas folhas.”
Goethe

1. Introdução

Considerando a História do Direito, pode-se dizer que é recente o ramo do Direito Ambiental e mais recente ainda o estudo interdisciplinar do Direito Ambiental com o Direito Tributário.

O pouco amadurecimento dessa relação, porém, é inversamente proporcional à sua importância, tanto diante do elevado valor do equilíbrio ecológico para a sociedade atual e as gerações futuras, como porque o Direito Tributário aplicado ao meio ambiente¹ pode levar a sua eficiente proteção. Isso, principalmente, considerando-se que a proteção ambiental é realizada com vistas ao desenvolvimento econômico, tanto que a defesa do meio ambiente é princípio a ser observado pela Ordem Econômica (CF, art. 170, VI).

Exatamente por se tratar de estudos recentes, as técnicas que podem oferecer em sua inter-relação ainda não foram devidamente desenvolvidas. Há, porém, inúmeras possibilidades e tentativas de se utilizar o tributo para propiciar a defesa ambiental, tanto em relação à função fiscal, como extrafiscal. Com efeito, do ponto de vista fiscal, o tributo pode ser utilizado para custear medidas governamentais de proteção ao meio ambiente, e em sua feição extrafiscal, pode estimular a prática de condutas compatíveis com a busca de desenvolvimento saudável do ecossistema.

No presente trabalho, examinar-se-ão alguns exemplos da experiência brasileira e de outros países, bem como o tratamento a ser dispensado nas relações globalizadas, sobretudo, tendo em vista não só a maior interação econômica entre os países, mas a própria natureza abrangente do bem jurídico que se quer resguardar. Alteração do ambiente em pequeno povoado pode causar desequilíbrio global. Esforço conjunto dos países é não só recomendável, mas indispensável, para que o objetivo de cada um dos ordenamentos seja alcançado com maior eficácia.

¹ Meio ambiente é termo que possui conceito legal e doutrinário. A Lei nº 6.938/91 conceitua-o como “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”. A lei enfatiza, sobretudo, o meio ambiente natural. Como a natureza, porém, não é o único meio em que o homem se desenvolve, aponta-se ainda, no plano doutrinário, que o meio ambiente pode ser natural, artificial (cenários urbanos), laboral e cultural. Assim, pode-se dizer que meio ambiente é o conjunto de elementos e espaços que possibilita ao homem desenvolver suas potencialidades, considerando a chance de alcançar uma vida digna. As normas tributárias ambientais têm preocupação maior, porém, com o meio ambiente natural, motivo pelo qual é a ele que se atará o presente trabalho.

2. Evolução Histórica

Pode-se dizer que a preocupação com o meio ambiente tornou-se mais aguda a partir da década de 1970², com a percepção da escassez e, portanto, da preciosidade dos recursos naturais. Além disso, as explorações espaciais revelaram a fragilidade do equilíbrio de elementos que propiciam a vida na Terra. O meio ambiente passou assim a ser objeto de estudo frequente e organizado da Economia³ e do Direito⁴, a fim de se tentar diagnosticar e disciplinar uso mais racional e equânime. O meio ambiente natural passou a ser visto como bem que não mais podia ser usado inesgotavelmente por todos, mas que deveria ser compartilhado de forma equilibrada, preservando-o ainda para as gerações futuras.

Diante dessa tomada de consciência, os países começaram também a realizar conferências com a finalidade de promover a cooperação global, em que se anunciaram desde princípios relevantes à proteção ambiental até limites de poluição e condutas protetivas mais concretas.

Dentre essas conferências, destacamos três, em cuja análise observaremos a relação do meio ambiente com o Direito Tributário: Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente; Conferência Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento e Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças do Clima - 1992, em face da qual posteriormente foi firmado o Protocolo de Quioto.

A primeira grande conferência ambiental foi a das Nações Unidas sobre o meio ambiente, realizada em 1972, em Estocolmo. Sua importância reside na conscientização de que a questão ambiental deve ser enfrentada de forma cooperativa entre países. Historicamente, já se podia apontar alguma preocupação ambiental⁵, mas que não havia sido vislumbrada ao mesmo tempo de forma tão transfronteiriça e cooperativa entre países, e ainda de modo geral ou principiológico, para abranger as atividades desenvolvidas em uma dada sociedade como um todo. A ideia então germinada na Conferência de Estocolmo e que se relaciona com o Direito Tributário é, sobretudo, a de que o meio ambiente deve ser preservado possibilitando, ao mesmo tempo, o desenvolvimento econômico. Realmente, o princípio oitavo da Declaração de Estocolmo reconhece que o “desenvolvimento econômico é indispensável para assegurar ao homem um ambiente de vida e trabalho favorável”. Em outros termos, a proteção ao meio ambiente deve ser implementada, tendo em vista a importância também da economia de mercado, motivo pelo qual se pode

² Em 4 de junho deste ano, o STJ publicou notícia que resume a legislação ambiental no Brasil e refere como marco inicial o Regimento do Pau-brasil, Lei de 1605 com a finalidade de proteção das florestas. A preservação do meio ambiente, porém, tinha outro núcleo, distinto da dignidade humana e de preocupações com a escassez total (Cf. http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=97547&tmp.area_anterior=44&tmp.argumento_pesquisa=ambiental. Acesso em 20.6.2010).

³ Que por excelência é o estudo de como a sociedade lida com a escassez (Cf. MANKIOW, Nicholas Gregory. *Principles of Economics*. 5ª ed. South-Western College Pub, 2008, p. 4; KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. *Introdução à Economia*. Tradução de Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, pp. 5-6).

⁴ Como informa Herrera Molina, várias constituições europeias, dentre elas a grega (1975), a portuguesa (1976) e a espanhola (1978) passaram a contemplar expressamente preocupação com a defesa do meio ambiente. E em 1975, o italiano Andrea Amatucci publica o trabalho “Qualidade de Vida, Interesse Difuso e Capacidade Contributiva” (MOLINA, Pedro Herrera. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 19). No Brasil, Fábio Nusdeo, também ainda em 1975, publica o livro *Desenvolvimento e Ecologia*, em que revela preocupação com o tema.

⁵ Por exemplo art. 20 do GATT 47.

concluir que o tributo ambiental não deve impedir a realização de atividades lícitas economicamente relevantes para o desenvolvimento do homem em sociedade⁶.

Ainda no ano de 1974, certamente por conta dessa tomada de consciência, a OCDE recomendou a seus países-membros a observância do princípio do poluidor pagador⁷. Com isso, o direito de poluir passa a ter dimensão econômica mais clara e começa-se a refletir sobre sua relação com o Direito Tributário, que se vale de realidades econômicas.

A possibilidade de convívio da proteção ambiental com o desenvolvimento econômico passa a ser maturada e então se desenvolve o princípio de desenvolvimento sustentável, expressamente utilizado em 1987, no relatório Brundtland, elaborado pela Comissão Mundial da ONU sobre o Meio Ambiente.

Na Conferência Eco-92 Rio, cogitou-se explicitamente da relação entre Direito Tributário e meio ambiente, tendo-se concluído que os tributos ambientais podem representar forma adequada de defesa do meio ambiente desde que, a um só tempo, se atente à eficiência ecológica, econômica, administrativa e ainda ao fluxo das transações comerciais⁸. Ou seja, o tributo ambiental deve ser arquitetado de forma tal que evite a prática de atos nocivos ao meio ambiente, em atenção aos princípios da precaução e prevenção. Além disso, e exatamente por conta de tais princípios, deve ter por fim não o aumento da arrecadação, mas a indução de condutas ecologicamente menos gravosas, ponto ao qual este trabalho retornará mais à frente. Importa ainda que não exija um dispêndio demasiado da máquina administrativa e não interfira no comércio interno ou externo. Afinal, sua finalidade não é criar barreiras ao desenvolvimento de atividades, mas exigir que se desenvolvam em atenção ao ótimo ambiental.

Na evolução das pesquisas científicas e do próprio Direito Ambiental, passou-se a constatar não só a escassez de recursos exploráveis, mas o malefício dos dejetos da industrialização, dentre os quais a emissão de gases de efeito estufa, apontada como uma das causas do aquecimento global. Nesse cenário, foi realizada em 1994 a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças do Clima, em que se buscou estabelecer metas para redução desses gases. Somente em 1997, porém, na Conferência das Partes 3, foram estabelecidas metas mais precisas para conduzir à redução da emissão de gases poluentes.

A instituição de tributo ambiental que teria como hipótese de incidência a emissão de gases poluentes foi considerada nos debates que precedem ao Protocolo⁹. Em estudo publicado em 1996, antes da reunião em Quioto (1997), Parthasarathi Shome defendeu a tributação global do carbono (*carbon tax*)¹⁰, cujos valores arre-

⁶ Como se verá mais adiante, há formas adequadas de proibir a prática de condutas consideradas ilícitas (comando-controle).

⁷ Recomendação C(74)223 de 14 de novembro 1974 - Disponível no site da própria OCDE: <http://webnet.oecd.org/oecdacts/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=11&InstrumentPID=9&Lang=en&Book=>. Acesso em 19.6.2010.

⁸ NUNES, Cleucio Santos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 145.

⁹ Cf. ESTRADA, Iñaki Bilbao. "El Gravamen de las Emisiones Atmosféricas en la Unión Europea (UE) y la Lucha contra el Cambio Climático: una Reflexión sobre la Necesidad de Coordinación entre Instrumentos Económicos". *XXV Jornadas Latinoamericanas y XXXIV Colombianas de Derecho Tributario: Foros y Debates*. Cartagena de Indias, Colombia, 14-19 de febrero de 2010, pp. 45-76, p. 46.

¹⁰ O termo *carbon tax* é utilizado, porque o carbono é, dentre todos, o que se considera mais gravoso, por ser o principal responsável pelo efeito estufa e, com ele, o aquecimento global e todo o desequilíbrio daí decorrente, com efeitos devastadores sobre o planeta.

cadados deveriam ser destinados a fundos financiadores de atividades de interesse global, tais como o combate à pobreza, incremento das explorações espaciais, ou serem divididos entre os países para objetivos ambientais individuais¹¹. Terminou-se por entender, porém, que seria mais eficiente, do ponto de vista ecológico global, a adoção de medidas econômicas flexíveis, ao invés de medidas de natureza tributária. Optou-se, em outros termos, por se fixarem metas de redução da emissão de gases poluentes, estimular a criação de mecanismos de desenvolvimento limpo, possibilitando a captação desses gases da atmosfera, e, como consequência, possibilitar a comercialização dos respectivos créditos de carbono. O tributo ambiental até poderia ser instituído, como o foi por alguns países, mas não como decorrência do tratado.

Em face do protocolo de Quioto, do qual o Brasil é signatário¹², o art. 170, inciso VI, da Constituição Federal foi alterado pela Emenda Constitucional nº 42/2003 para fazer constar a expressão “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Apesar de não ter previsto expressamente medidas de natureza tributária, o protocolo de Quioto guarda relação com o Direito Tributário, na medida em que, ao possibilitar o surgimento de nova relação comercial no âmbito internacional (comercialização de crédito de carbono), impõe-se a reflexão sobre a tributação a incidir sobre a mesma, com inúmeros reflexos para a economia nacional¹³. Voltar-se-á a essa questão no item 5, *infra*.

2.1. Princípios ambientais e Direito Tributário

A própria doutrina do Direito Ambiental diverge quanto à enumeração de princípios aplicáveis na regulamentação do meio ambiente¹⁴. Alguns, porém, pela sua relevância são acolhidos de forma mais pacífica, tais como o do desenvolvimento sustentável, do poluidor pagador, da responsabilidade, da prevenção e da precaução, e da função social da propriedade. Dentre esses, serão colhidos três para exame um pouco mais detido aqui, por se entender que sua relação com o Direito Tributário é mais estreita, quais sejam: o do desenvolvimento sustentável, o do poluidor-pagador e o da função social da propriedade.

Quanto ao princípio do desenvolvimento sustentável, sua relação evidente, como se disse acima, decorre do reconhecimento das atividades econômicas para o bem-estar do ser humano, assim, a tributação ambiental até pode ser utilizada para dificultar, mas não para impedir o desenvolvimento de atividades consideradas lícitas, ainda que nocivas. Deve-se, evidentemente, considerar o direito das gerações futuras de também poderem explorar atividades econômicas. Tal consideração há de ser feita numa atuação conjunta de normas de Direito Administrati-

¹¹ SHOME, Parthasarathi, “The Tax Base: a 21st Century Global Carbon Tax”. *Bulletin for International Fiscal Documentation*. Nov./dec., 1996, pp. 481-489.

¹² O Decreto Legislativo nº 144/2002 aprovou o texto do tratado, e o Decreto nº 5.445/2005 promulgou-o.

¹³ Isso porque há, entre as empresas brasileiras, grandes vendedoras de créditos de carbono.

¹⁴ Cf. TRENNENPOHL, Terence Dornelles. *Fundamentos do Direito Ambiental*. 2^a ed. Salvador: JUS-Podivm, 2007, p. 36.

vo e de Direito Tributário. Para as condutas vislumbradas como prejudiciais, as normas de Direito Administrativo devem incidir para criar limites e as de Direito Tributário apenas para, dependendo do caso, desestimular a sua prática. Não pode do tributo diretamente decorrer a vedação a seu desenvolvimento. Na verdade, esse impedimento decorre, no Brasil, de limitações constitucionais tributárias, mais precisamente da vedação do confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal). Caso entenda que determinada conduta economicamente mensurável e ao mesmo tempo degradante do meio ambiente é inadmissível, o legislador deve qualificá-la como ilícita, e não a considerar como lícita para sujeitá-la a tributação exacerbada. A última postura seria espécie de subterfúgio, violador ainda do princípio da livre iniciativa, como observa, com precisão, Luís Eduardo Schoueri¹⁵.

O princípio do poluidor pagador, por sua vez, decorre claramente da compreensão do meio ambiente como elemento da economia. Ou seja, sendo o meio ambiente um bem de uso comum do povo, economicamente mensurável, aquele que se beneficia em proveito próprio de seu uso, deve também economicamente compensar a sociedade. Alguns doutrinadores, como Herrera Molina, identificam-no com o princípio da equivalência, fundamento para o dimensionamento do valor a ser cobrado a título de taxas¹⁶. Entendemos, porém, que o princípio do poluidor pagador pode guardar relação também com o princípio da capacidade contributiva, como vemos ao tratarmos da possível hipótese de incidência do tributo ambiental. Importa ainda ressaltar, como observa José Marcos Domingues de Oliveira, que o princípio do poluidor pagador pode ter sentido impositivo ou seletivo¹⁷. No primeiro caso, o agente poluidor é ordenado a colaborar com a sociedade por conta de atividades contaminantes ou potencialmente contaminantes que realize, e se realiza no Direito Tributário, sobretudo, através da fiscalidade. Já no sentido seletivo, o Estado utiliza o tributo para induzir a prática de condutas ecologicamente corretas, graduando a tributação.

A função social da propriedade é princípio que vem sendo desenvolvido desde o início do século XX, constando inclusive de forma expressa da Constituição mexicana de 1917 e da Constituição de Weimar. Ao longo do tempo, porém, assim como ocorreu em relação à evolução dos direitos fundamentais, sua dimensão vem sendo ampliada, e atualmente a propriedade rural só cumpre sua função social caso atenda ao requisito de “utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente” (art. 186, II, da Constituição Federal). Além disso, de acordo com o Estatuto da Cidade, a política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante, dentre outras diretrizes, “ordenação e controle do solo urbano, de forma a evitar a poluição e a degradação ambiental” (art. 2º, VI, g, da Lei nº 10.257/2001). De forma a permitir a coerência do sistema fiscal, quanto aos tributos patrimoniais, há regras tributárias atribuindo tratamento diferenciado às propriedades que cumpram a função social ambiental.

¹⁵ “Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. V. 1, São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 235-256, p. 250.

¹⁶ MOLINA, Pedro M. Herrera. *Derecho Tributario Ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 52.

¹⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 33-34.

3. O Meio Ambiente na Constituição: Dignidade Humana, Ordem Social e Ordem Econômica

A Constituição de 1988, em sintonia com a tendência global, e ainda, em atenção à visão holística dos direitos fundamentais, e de seu núcleo, qual seja a dignidade da pessoa humana, dedicou capítulo inteiro ao meio ambiente, na parte em que trata da Ordem Social (Capítulo VI, art. 225, da CF/88), tendo afirmado que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

Nesse âmbito, como se vê, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado relaciona-se com o próprio direito à vida, que somente pode ser entendida enquanto vida digna, saudável, que possibilite ao homem o desenvolvimento de suas potencialidades. O meio ambiente, portanto, é conservado para a própria preservação do ser humano, numa visão antropocêntrica.

O *caput* do art. 225 da Constituição revela ainda, de forma até óbvia, que Estado e sociedade têm o dever de atuar na defesa do meio ambiente. Essa solidariedade na proteção ambiental possui relevantes efeitos na relação do Direito Tributário com o Direito Ambiental, na medida em que o Estado deve estimular ou induzir, na máxima medida possível, a colaboração dos agentes da sociedade.

Seja como for, estando também o Estado obrigado a atuar, deve evidentemente dispor de receita tributária para realizar atividades de fiscalização e conservação direta do meio ambiente.

A par desse capítulo dedicado inteiramente ao meio ambiente, a Constituição inseriu a defesa do meio ambiente como um dos princípios da Ordem econômica (art. 170, VI, da CF/88), ao lado, dentre outros, da função social da propriedade, que também somente se considera atendida com o respeito às regras de preservação ambiental, como afirmamos acima.

Sendo assim, quanto mais os agentes econômicos agredirem o meio ambiente na realização de suas atividades, maior deve ser a intervenção estatal para garantir a observância do princípio.

Importa, diante desse cenário, refletir sobre a forma mais adequada de se utilizar a tributação na defesa do meio ambiente.

3.1. Comando-controle, fiscalidade e extrafiscalidade ambiental

Não sendo seu papel detalhar a forma de concretizar os princípios que enumera, a Constituição, evidentemente, não anuncia todas as medidas tributárias que podem ser adotadas para proteção do meio ambiente. Nem mesmo na parte em que traça as competências tributárias há menção expressa a alguma realidade ecológica como hipótese de incidência tributária ou como critério de tributação diferenciada. Mas, nesse último caso, a omissão talvez não se deva a um agir proposital do legislador. O possível uso do tributo como eficiente forma de proteção ambiental somente tem se tornado mais evidente nos últimos anos, em que se tem atentado mais à relação entre economia, tributo e outros valores constitucionalmente relevantes.

Atualmente, mais do que em qualquer outro momento, deve-se pensar na gama de medidas tributárias a serem implementadas, até porque o Brasil possui

inúmeras riquezas naturais. As existentes hoje são ainda tímidas manifestações. Por outro lado, não se pode perder de vista a necessidade de manter o Brasil como atrativo lugar de investimento econômico, motivo pelo qual tais medidas devem ser pensadas à luz do Direito Comparado, mas também considerando as peculiaridades da realidade brasileira.

Aliás, a coordenação dos Ordenamentos Jurídicos quanto a exigências ambientais, tanto tributárias, como administrativas, é problema a ser considerado, seja em face da necessidade de se proteger o mercado interno do ponto de vista econômico seja para proteger o meio ambiente, num cenário internacionalizado, em que não apenas as empresas competem para se manterem atrativas, mas também o próprio país. Essa preocupação, como notícia Iñaki Bilbao Estrada, já foi manifestada pelos Estados-membros da Comunidade Europeia, sobretudo, quando se considera a aplicação conjunta de medidas administrativas e tributárias para induzir condutas ecologicamente corretas. Em suas palavras, “es necesaria una adecuada coordinación entre los mismos para evitar problemas de competitividad de las empresas comunitarias frente a otros países”¹⁸. A Corte de Justiça Europeia, julgando exigência feita pela Dinamarca quanto a embalagens importadas que não se enquadrariam nos padrões de proteção ambiental, entendeu que tal exigência somente poderia ser feita nos limites de Diretiva aplicável a todos os Estados-membros¹⁹.

Em vários países da Europa, há tributos verdes²⁰, preexistindo, inclusive, previsões para uma mudança mais genérica nos fatos sobre os quais recai a carga. Poder-se-ia tributar menos fatos socialmente mais relevantes e tributar, com mais intensidade, atividades poluentes que se encontram no limite da licitude²¹. No Brasil, porém, o que se há de ponderar é se a criação de novos tributos ambientais apenas não daria oportunidade para aumento da carga, sem o correspondente aumento da eficiência na proteção ambiental²².

Tendo em vista essa problemática, a função do tributo, e o papel dos membros da sociedade e do Estado na proteção do meio ambiente, importa analisar a fiscalidade e a extrafiscalidade, a fim de considerar qual a forma mais adequada de concretizar tais medidas, ou seja, o melhor uso do tributo na defesa ambiental.

¹⁸ ESTRADA, Iñaki Bilbao. “El Gravamen de las Emisiones Atmosféricas en la Unión Europea (UE) y la Lucha contra el Cambio Climático: una Reflexión sobre la Necesidad de Coordinación entre Instrumentos Económicos”. *XXV Jornadas Larinoamericanas y XXXIV Colombianas de Derecho Tributario: Foros y Debates*. Cartagena de Indias, Colombia, 14-19 de febrero de 2010, pp. 45-76, p. 47.

¹⁹ Caso nº 246/99.

²⁰ Assim entendidos aqueles tributos que têm por hipótese de incidência situações ecologicamente indesejáveis. Serão examinados com mais detalhamento a seguir.

²¹ É o caso da proposta dinamarquesa, que, como relata Paulo Caliendo, permitiria “ampliar a proteção ambiental e a indução ao emprego ao mesmo tempo” (“Tributação e Mercado de Carbono”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. V. 1. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 872-894, p. 875). Herrera Molina relata planejamento semelhante, ainda em 1988, do Instituto do Meio Ambiente e Prevenção de Heidelberg, a fim de reduzir a carga dos tributos diretos e criar e aumentar os tributos ambientais (Ob. cit., p. 2).

²² “But taxes once invented, are stubborn and are unlikely to die completely. This everlasting truth proved its strength very soon.” (BRYCE, James D.; GROSSFELD, Bernhard. “Brief Comparative History of the Origins of the Income Tax in Great Britain, Germany and the United States”. *Am. J. Tax Pol’y* 211 (1983), p. 219)

O ponto inicial a considerar é que a defesa do meio ambiente é, ao mesmo tempo, dever do Estado e da coletividade, numa típica manifestação do Estado subsidiário, da sociedade de risco²³.

Para realizar suas atividades, o Estado evidentemente carece de recursos e os obtém, sobretudo, através da tributação. Assim, uma das formas de utilizar o tributo na defesa do meio ambiente é vinculando o valor arrecadado na realização de medidas protetivas. José Marcos Domingues de Oliveira chegou, inclusive, a sustentar a possibilidade de reforma constitucional para possibilitar a destinação de receitas de impostos a questões ambientais²⁴. Entendemos, evidentemente, que, com a evolução que as contribuições de intervenção no domínio econômico vêm sofrendo, sobretudo por conta de seu trato pela jurisprudência, tal reforma não seria mais necessária.

Seja como for, a atribuição de uma finalidade aos valores arrecadados, conquanto adequada, talvez não seja a mais eficiente forma de usar o tributo na defesa ambiental²⁵. Realmente, mesmo sem considerar os limites existentes, no Brasil, quanto à vinculação de receitas tributárias, dois pontos podem ser levantados.

O primeiro diz respeito a falhas na própria ideia de um fundo, de uma destinação orçamentária específica. Além de haver possibilidade de desvios de verba, ou de haver um engessamento na escolha de políticas públicas²⁶, pode-se considerar ainda a dubiedade quanto ao que sejam medidas de defesa ambiental. O fundo poderia ser igualmente usado para gastos com reflorestamento ou com *show* de artista famoso em praça pública que tenha por fim conscientizar a população sobre a importância do meio ambiente?

Em outros termos, o uso maior da fiscalidade poderia implicar mero aumento da carga, sem a correspondente proteção ambiental.

O segundo diz respeito ao fato de que, se o mais importante é a proteção ambiental, e um dos princípios que norteiam o Direito Ambiental é o princípio da precaução²⁷, melhor do que munir o Estado de recursos para restaurar o meio de-

²³ Como observa Ricardo Lobo Torres “o Estado subsidiário é o Estado da Sociedade de Risco, assim como o Estado do Bem-estar Social foi o Estado da Sociedade Industrial, que entrou em crise pela voracidade na extração de recursos financeiros da sociedade para financiar as políticas desenvolvimentistas e o pleno emprego” (TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 227).

²⁴ “Meio Ambiente - Tributação e Vinculação de Impostos”. *RDT* nº 56, pp. 84-91.

²⁵ Regina Helena da Costa, no mesmo sentido, após analisar as duas funções, afirma que “é preciso que se sobreleve o aspecto extrafiscal” (“Mesa de Debates ‘C’ - Tributação, Ecologia e Meio Ambiente”. *Revista de Direito Tributário* nº 78. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 68-89, p. 73).

²⁶ Como observam Dieter Birk y Rolf Eckhof referido por Juan Manuel Esteban, uma das vantagens, do ponto de vista das Finanças Públicas, do imposto em relação à contribuição especial, que exige vinculação de verbas a um fim, decorre exatamente do fato de que como aquele independe de atuação estatal permite “*al Estado la necesaria movilidad e independencia en la financiación de las tareas públicas. El legislador presupuestario tiene a su disposición en el marco de la constitución la libertad para decidir libremente sobre las prioridades de su actuación, y el impuesto pone a su disposición los medios económicos necesarios.*” (ESTEBAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid: CEPC, 2002, p. 111)

²⁷ Como observa Edis Milaré, “tal princípio enfrenta a incerteza dos saberes científicos em si mesmos. Sua aplicação observa argumentos de ordem hipotética, situados no campo das possibilidades, e não necessariamente de posicionamentos científicos claros e conclusivos. Procura instituir procedimentos capazes de embasar uma decisão racional na face de incertezas e controvérsias, de forma a diminuir os custos da experimentação.” MILARÉ, Edis. *Direito do Ambiente: A Gestão Ambiental em Foco*. 5ª ed. São Paulo: RT, 2007, pp. 767 e 768).

gradado, é estimular os agentes econômicos a não degradarem, ou a poluírem menos, até porque alguns danos ambientais são irreversíveis²⁸. Além disso, considerando a eficiência administrativa, não há motivo justificável, para em matéria ambiental, ter-se uma fiscalidade elevada, com a criação de inúmeros órgãos responsáveis pela implementação de medidas ecologicamente corretas, quando se pode de forma mais célere, direta e barata induzir o cidadão a defender o meio ambiente. Assim, deve-se atentar, sobretudo, à extrafiscalidade.

Em relação a tributos já existentes a questão pode parecer de somenos importância, tendo em vista o duplo dividendo do tributo, ou seja, todo tributo pode, ao mesmo tempo, gerar receita para o Estado, e ainda ser elemento capaz de influenciar o contribuinte na tomada de suas decisões. Mas em relação a novos tributos, como a possível criação de novas Cides com a finalidade de formação de fundos, torna-se relevante atentar para a preponderância da extrafiscalidade, para evitar, como já dissemos, o mero aumento da carga, sem benéficos efeitos ambientais imediatos.

A questão pode ser mais bem compreendida, tendo em vista a noção de externalidades, internalização de custos e de ganhos ofertada, pela Ciência Econômica. Num mercado ideal, há a perfeita alocação de recursos. O prestador do serviço e o industrial, por exemplo, entregam para a sociedade exatamente o bem de que esta precisa e, em retribuição, esta entrega o preço justo. A realidade, porém, revela que nem sempre há adequada alocação de recursos. Em não havendo, ter-se-á uma externalidade ou falha de mercado, que pode ser negativa ou positiva, a depender de como repercutirá perante a sociedade. Seja como for, tratar-se-á de falha, corrigível pelo Estado.

Para desenvolver sua indústria, o empresário pode obter lucro, com prejuízos que serão suportados não apenas por ele, mas pela sociedade, como ocorre quanto à poluição. O industrial produz, lucra, mas quem suporta elevado ônus de sua atividade é toda a coletividade, gerando uma externalidade negativa. Por outro lado, pode ser que, ao contrário da generalidade, use equipamentos ecologicamente corretos, porém mais caros, e assim, apesar de estar igualmente competindo no mercado, suportará ônus maior em positiva.

Tanto em um como em outro caso, o Estado pode intervir, agravando com tributos ou implementando medidas administrativas restritivas para aquele que pratica condutas indesejadas, e beneficiando aquele que, em favor da sociedade, suporta maior ônus que seus concorrentes. O Estado estará, assim, fazendo um convite a que particulares pratiquem condutas desejadas, tendo em vista um critério que é o cerne da atividade econômica, o maior ou o menor custo da produção. Como o tributo representa inegável custo, o seu manejo para realizar princípios da ordem econômica é claramente aconselhável.

²⁸ Em regra, mesmo para quem, como José Casalta Nabais, aponta a importância da fiscalidade, com o fim de obter verbas específicas para o patrocínio de ações governamentais na área ambiental, reconhece a necessidade de se usar o tributo na relação ambiental de forma extrafiscal. Em suas palavras “no respeitante ao suporte financeiro da acção estatal do estado em matéria de protecção do ambiente, defende-se e propõe-se a instituição de tributos ou taxas ambientais que para além de constituírem um suporte financeiro da acção do estado nessa área, tem também por objectivo a orientação dos comportamentos dos indivíduos e das empresas no sentido da defesa ambiental” (*O Dever Fundamental de pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 201).

Em outros termos, quem polui mais deve pagar mais tributo e quem polui menos deve receber incentivos. Seria a aplicação do princípio do poluidor pagador ao Direito Tributário.

O Projeto de Lei Complementar nº 73, de 2007, que, expressamente, tem por fim regulamentar o art. 146-A da Constituição Federal, vai mais longe e considera que a tributação diferenciada em matéria ambiental é decorrência do dever do Estado de prevenir desequilíbrios da concorrência²⁹. Em seu art. 2º, o Projeto dispõe que:

“Art. 2º Todo produto, mercadoria e serviços, em cuja produção, uso e consumo, o balanço de emissões de gases de efeito estufa for mais favorável, ou quando causem menor degradação ambiental em razão dos processos produtivos ou dos insumos utilizados, devidamente certificados, comparados aos produtos, mercadorias e serviços concorrentes ou que se lhes possam substituir, farão jus à redução nas alíquotas dos tributos e contribuições sociais e econômicas incidentes no seu processo produtivo de no mínimo 30% (trinta por cento) em relação à carga tributária incidente sobre os produtos, mercadorias e serviços similares ou concorrentes, inclusive o imposto sobre renda e outros tributos e contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita da linha de produtos, mercadorias e serviços comercializados e que se enquadrem na previsão deste artigo, redução esta que será estabelecida em patamares segundo a redução obtida na degradação da qualidade ambiental que sua produção ou prestação proporcione, conforme estabelecido em regulamento.”

Já em seu art. 3º o Projeto prevê a criação de Cide, cuja hipótese de incidência é o ato de poluir.

“Art. 3º Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide por emissão de gases de efeito estufa, com incidência sobre todas as atividades econômicas produtivas e de responsabilidade de seus agentes produtores, pela emissão ou geração de gases de efeito estufa em qualquer estágio ou fase do ciclo produtivo.”

Pode-se, porém, suscitar o problema de que como o tributo é o preço da cidadania no Estado Fiscal, o poluidor sujeito a maior carga tributária poderia se sentir legitimado a poluir mais. Poderia, realmente, desenvolver o seguinte raciocínio: já que disponho de dinheiro para suportar tributos mais elevados, tenho o direito de poluir mais.

Esse raciocínio é exatamente o inverso do que a Constituição pretende desenvolver. Realmente, não se deve se sentir no direito de poluir, mas sim no dever de não poluir.

Edis Milaré pondera, porém, que se trata de deturpação do princípio do poluidor pagador. Na verdade, o agente não tem direito de poluir porque paga, mas

²⁹ Não é necessária lei complementar para que haja tributação diferenciada, como se poderia pensar diante da ideia de que, de acordo com o art. 146-A, somente lei complementar pode estabelecer critérios para prevenir desequilíbrios na concorrência. No caso, a lei complementar justifica-se apenas na medida em que se trata não do uso de tributo já existente para proteger o meio ambiente, através da função extrafiscal, mas da instituição de Cide, cuja hipótese de incidência tributária pode ser o próprio ato de poluir.

paga porque polui. Importa considerar o que se apresenta como causa e consequente. Arremata afirmando que a escrita do termo, quando invertida, revela a procedência de seu raciocínio: o princípio é o do poluidor pagador e não o do pagador poluidor.

Apesar da coerência lógica do raciocínio do professor, na prática, o mesmo apenas se aplica para quem possui consciência ecológica. Agentes econômicos preocupados precipuamente com a lucratividade dos negócios, irão apenas considerar o que sai mais em conta, pagar o tributo ou realizar a atividade em respeitando as regras ambientais.

Assim, importa que, ao lado da tributação indutiva, o Estado disponha de mecanismos como o comando-controle, que consistem na imposição de limites à prática de condutas, que, uma vez ultrapassados, sujeitarão o agente ao pagamento de multa e à obrigatoriedade de cessar sua atividade.

Um e outro não são suficientes para, por si, representarem verdadeiro estímulo à observância de condutas ecologicamente corretas. O tributo por conta da questão levantada anteriormente, relacionada à psicologia da libertação para poluir diante do pagamento. O comando-controle diante do fato de que até chegar ao limite do ilícito, o agente não teria qualquer estímulo para agir de forma diversa³⁰. Empregá-los em conjunto (comando-controle + tributo com efeito ambiental e função extrafiscal), com proporcionalidade, talvez permita o alcance mais eficiente da proteção ambiental.

4. Hipótese de Incidência e Espécies de Tributo, na Tributação Ambiental

4.1. O uso do tributo como uma das ferramentas econômicas

O tributo, evidentemente, aparece na relação ambiental como mais uma ferramenta de que dispõe o Estado para garantir o equilíbrio ecológico. Ao lado dele, dispõe o Estado ainda da aplicação de multas, da concessão e comercialização de licenças ambientais, dos subsídios e do depósito-retorno³¹. Atualmente, o Estado pode, inclusive em licitações, usar o vetor ambiental como critério para aquisição de bens.

Quanto às figuras referidas na primeira frase, é importante distinguir cada uma delas, a fim de compreender o regime jurídico aplicável. Por exemplo, enquanto diante da instituição de um tributo, deve-se atentar de forma mais imediata aos princípios da capacidade contributiva ou da equivalência, em relação à aplicação de sanções, a preocupação mais evidente é com a proporcionalidade.

A concessão de licenças ambientais é medida de natureza administrativa, de controle e fiscalização de atividades que possam repercutir na alteração do ambien-

³⁰ “Economists also argue that Pigovian taxes are better for the environment. Under the command-and-control policy of regulation, factories have no reason to reduce emission further once they have reached the target of 300 tons of glop. By contrast, the tax gives the factories an incentive to develop cleaner technologies, because a cleaner technology would reduce the amount of tax the factory has to pay. Pigovian taxes are unlike most other taxes.” (MANKIWI, Nicholas Gregory. *Principles of Economics*. 5ª ed. South-Western College Pub, 2008, p. 217).

³¹ As três últimas aliadas ao tributo são apontadas por José Marcos Domingues de Oliveira como ferramentas econômicas para defesa do meio ambiente (Cf. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 9).

te. Depósitos-retorno e subsídios são medidas de Direito Financeiro, que consistem na entrega de valores por parte do Estado para o desempenho de atividades socialmente desejadas. Aqui nos deteremos na distinção entre tributo e multa ambiental, que se mostra relevante, sobretudo, quando se considera o chamado tributo ecológico ou tributo verde, já que tanto em um como em outro caso a hipótese de incidência pode contemplar condutas socialmente indesejáveis.

Antes de seguirmos na distinção entre tributo ambiental e sanção por descumprimento de normas ambientais, importa deixar claro que o termo tributo ambiental pode ter uma significação ampla e outra mais restrita. Neste texto já fazíamos referência aos termos “tributo verde”, “tributação com efeito ambiental”, sem distinguir um do outro. Torna-se necessário, agora, dar maior precisão à linguagem para fazer essa diferenciação, que é relevante.

4.2. *Tributo ambiental e tributação com efeito ambiental*

Em sentido amplo, o termo tributo ambiental engloba tanto o tributo cuja hipótese de incidência é atividade diretamente relacionada à defesa do meio ambiente, como os tributos já existentes, com as mais diversas hipóteses de incidência, que podem ser graduados para concretização de valores ambientais.

Exemplo de tributo enquadrável na primeira acepção seria um imposto ou uma contribuição de intervenção no domínio econômico cuja norma tributária tivesse por hipótese de incidência a emissão de determinada quantidade de gases poluentes.

Já na segunda, podemos tomar como exemplo a aplicação da seletividade ao IPI, com a imposição de diferentes alíquotas, em que a essencialidade varia de acordo com a relevância ambiental de bem industrializado.

Como destaca Iñaki Bilbao Estrada em relação aos tributos que gravam a emissão de gases poluentes, cabe

“distinguir, dentro de los denominados genéricamente gravámenes sobre emisiones atmosféricas, aquellos que someten a tributación directamente a las citadas emisiones, frente aquellos que las gravan de forma indirecta y que son conocidos como impuestos sobre producto o consumo” (“El Gravamen de las Emisiones Atmosféricas em la Unión Europea (UE) y la Lucha contra el Cambio Climático: una Reflexión sobre la Necesidad de Coordinación entre Instrumentos Económicos”. *XXV Jornadas Latinoamericanas y XXXIV Colombianas de Derecho Tributario: Foros y Debates*, Cartagena de Indias, Colombia, 14-19 de febrero de 2010, p. 46).

Somente no primeiro caso é que se têm tributos ambientais propriamente ditos (*eco tax*), também conhecidos como tributos verdes³². No segundo, o mais apropriado é referir-se à existência de tributação com efeito ambiental. A distinção é relevante não só para precisão da linguagem, mas porque, quando se trata da criação de novo tributo, exatamente o tributo ambiental, a compreensão quanto à possível e válida hipótese de incidência da norma tributária é mais problemática do que a simples elevação e isenção quanto a tributos já existentes.

³² Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 63.

4.3. *Tributo ambiental e sanção*

Imagine-se tributo ambiental que tenha por hipótese de incidência a maior e gradativa emissão de gás carbônico na atmosfera. Poder-se-ia argumentar que tributo dessa natureza não seria juridicamente viável, considerando o art. 3º do CTN, segundo o qual tributo não é sanção de ato ilícito. Realmente, a distinção entre a hipótese de incidência da norma que institui tributo, e da que institui multa, reside no fato de que a primeira é sempre a descrição de um ato-fato lícito, enquanto a segunda consiste em um ilícito. Assim, poder-se-ia considerar que, como se trata de tributo cujo valor a ser pago aumentaria na proporção em que o contribuinte pratica ato degradante do ponto de vista ecológico, tal tributo teria feição sancionatória.

Esse raciocínio, porém, não procede. A tributação ambiental tem seu limite até o ponto em que o desenvolvimento de uma atividade, apesar de não ser o ecologicamente ideal, ainda não é proibido pelo ordenamento. Por exemplo, em matéria ambiental, sobretudo após o protocolo de Quioto, países europeus fixam limites de emissão de gases poluentes. A multa é aplicada em relação às emissões que extrapolam esse limite. Nas faixas anteriores, a emissão seria lícita apesar de indesejável. Seria esse o parâmetro adotável pela hipótese de incidência da norma tributária.

No julgamento da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, o STF expressamente acolheu a ideia de que é possível graduar a tributação com base na maior potencialidade poluidora do contribuinte. Nas palavras de Sacha Calmon, acolhidas no voto do Min. Carlos Velloso:

“Ora, é razoável supor que a receita bruta de um estabelecimento varie segundo seu tamanho e a intensidade de suas atividades.

É razoável ainda pretender que empreendimentos com maior grau de poluição potencial ou de utilização de recursos naturais, requeiram controle e fiscalização mais rigorosos e demorados da parte do Ibama.”³³

Em referido recurso, o que estava a ser examinado não era valor a ser cobrado pela prática de danos já ocorridos, vale dizer, pela prática de infrações; mas sim a mensuração de quantia a ser cobrada pela fiscalização de atividade lícita, mas potencialmente poluidora. É nessa zona de licitude indesejada que deve atuar o legislador tributário.

4.4. *Igualdade tributária, diferenciação da tributação por questões ambientais e capacidade contributiva*

Outro argumento que poderia ser levantado neste ponto relaciona-se à possível violação ao princípio da igualdade tributária, ou até mesmo à inexistência de manifestação de capacidade contributiva que justifique a tributação de condutas ecologicamente indesejáveis. Tal raciocínio, porém, também não procede.

Aqui, mais uma vez, é preciso retornar à análise do princípio do poluidor-pagador que, como se vê, possibilita diferentes abordagens no Direito Tributário.

Quanto à igualdade tributária, importa lembrar que igualdade não significa identidade. Há identidade quando todos os elementos comparativos entre um

³³ STF, Pleno, RE nº 416.601, Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 10/08/2005, DJ de 30/9/2005, p. 5.

e outro ser são os mesmos. Ou seja, a identidade é absoluta. Já a igualdade requer um critério de comparação. Como regra, em relação ao Direito Tributário, a capacidade contributiva é o critério utilizado como parâmetro, para diferenciação. Aquele que revela capacidade contributiva é chamado a contribuir e o que não a tem, evidentemente, não está obrigado a tanto. Daí, porém, não se deve concluir que a capacidade contributiva é o único parâmetro de aferição para uma tributação diferenciada. O que se exige é que, no mínimo, aquele que paga, tenha capacidade contributiva.

Mas a relevância de inúmeros valores constitucionais pode levar o legislador a tributar de forma distinta pessoas que detêm a mesma capacidade contributiva. Tais valores são exatamente os acolhidos pela Ordem Econômica (art. 170 da CF/88): soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente...

Assim é que, por exemplo, em relação à função social da propriedade, duas pessoas que possuam propriedades rurais de mesmo valor, mas que as utilizem de forma diversa, porque a terra de uma é produtiva e a da outra não, pagarão distinto valor de ITR. Nem por isso se pode dizer que restou violado o princípio da igualdade, nem muito menos o da capacidade contributiva que foi interpretado à luz de outro valor igualmente relevante para a Constituição. Assim é que concordamos inteiramente com Luís Eduardo Schoueri quando afirma que “a igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos”³⁴.

Quanto à possível inexistência de capacidade contributiva que justifique a criação de tributos ambientais em sentido estrito, realmente, como bem observa Celso de Barros Correia Neto, “não será qualquer comportamento poluidor que poderá ser tributado, é preciso que ostente relevância econômica direta”³⁵.

Daí, porém, entendemos que não se pode concluir, como faz o autor, que seria “lícito tributar a industrialização de produtos não biodegradáveis ou certos insumos, mas talvez não a pura e simples emissão de poluentes na atmosfera”³⁶.

Se, por um lado, realmente, é preciso cuidado com a relevância econômica da realidade a ser colhida pela norma ambiental, por outro lado, cada vez mais, atos poluentes ganham, por si, dimensão econômica. A emissão pura e simples de poluentes na atmosfera, por exemplo, tem mensuração econômica que justifica a tributação, como ocorre na Espanha com o imposto sobre a contaminação atmosférica da comunidade autônoma da Galícia.

De fato, na medida em que nos ordenamentos jurídicos contemporâneos protetores do meio ambiente um dos princípios fundamentais é o do poluidor pagador, pode-se considerar que poluir o meio ambiente é, em alguns casos, dado revelador de capacidade contributiva.

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. V. 1, São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 235-256, p. 247.

³⁵ CORREIA NETO, Celso B. “Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental”. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 22. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 140-160, p. 140.

³⁶ Ob. cit., p. 150.

José Domingues, a propósito, observa com bastante propriedade que a pertinência da base de cálculo do tributo ambiental deve estar atrelada “ao impacto ambiental gerado pelo agente econômico, que é o que se pode contabilizar como absorção ou capitalização do meio ambiente em seu proveito, índice de enriquecimento ou de capacidade contributiva específica”³⁷.

Realmente, o direito de poluir, dentro dos limites fixados pela Administração, é atualmente economicamente mensurável e valioso, tanto que títulos representativos do mesmo, no caso da emissão de gases de efeito estufa, podem ser negociados em bolsas de valores.

Como dissemos ao início, ao examinarmos o princípio do poluidor pagador, é comum sua análise atrelada ao princípio da equivalência, que justifica a cobrança de taxas. Assim, o fundamento do princípio estaria mais ligado ao dever do agente de retribuir à sociedade pelo uso de um bem, que recebeu individualmente, em seu detrimento.

Há inúmeros autores, realmente, que dissociam os dois princípios (do poluidor pagador e da capacidade contributiva) e por conta disso não admitem a tributação ambiental, através do uso de impostos. Essa visão, porém, não é compatível com o cenário globalizado atual.

Ricardo Lobo Torres³⁸, por exemplo, entende que “o princípio da capacidade contributiva, típico dos impostos (art. 145, § 1º, CF), tem escassa importância na tributação ambiental, que não se exerce entre nós pela instituição daquele tipo de tributo (...). Demais disso, entraria em conflito com o princípio do poluidor pagador, que independe da situação econômica do contribuinte.”³⁹ No mesmo estudo, dá notícia, porém, de que “a doutrina italiana, pela voz de Amatucci, é que começou a defender a possibilidade de tributação ambiental fundada na capacidade contributiva”⁴⁰.

Mesmo que se entenda não ser possível a instituição de impostos ambientais em sentido estrito, não se pode abrir mão do princípio da capacidade contributiva em matéria ambiental, até para proteção do contribuinte, quando se tratar da tributação com efeito ambiental, na graduação da alíquota de tributos já existentes. A aplicação do princípio do poluidor pagador não está desvinculado, de forma absoluta, do princípio da capacidade contributiva.

³⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 66.

³⁸ Roberto Ferraz adota posicionamento semelhante. Apenas, para tanto, utiliza a expressão capacidade contributiva com significação mais ampla, justificadora da cobrança de todos os tributos. Em suas palavras “é tão falso afirmar que o princípio da capacidade contributiva não se aplica a todos os tributos, quanto afirmar que se aplica uniformemente a todos os tributos”. No conjunto, porém de suas ideias, pode-se perceber claramente o entendimento de que a relação que faz entre poluidor pagador e capacidade contributiva não justifica a possibilidade da instituição de impostos, mas de contribuições. Figura também relacionada ao princípio da equivalência a que não se refere (FERRAZ, Roberto. “O Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação Ambientalmente Orientada”. In: FERRAZ, Roberto (org). *Princípios e Limites da Tributação*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, pp. 519-562).

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. “Princípios e Teoria Geral do Direito Tributário Ambiental”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. V. 1. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 21-54, p. 29.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Ob. cit., 2005, p. 30.

Seja como for, se o princípio do poluidor pagador somente fosse associável ao princípio da equivalência, como observou Celso de Barros Correia Neto, realmente não seria possível a tributação com base simplesmente na emissão de gases poluentes decorrente do processo produtivo. Não é, porém, o que se observa na Europa, em que, cada vez mais tais realidades são colhidas como hipótese de incidência das mais diversas espécies tributárias, sobretudo, impostos. Com efeito, em muitos casos, a oportunidade para poluir revela capacidade econômica, como é exatamente o caso do detentor de títulos representativos de crédito de carbono em países europeus.

Para extremar a tese e testar sua viabilidade, podemos considerar a seguinte situação: Determinado industrial que vende enfeites de Natal produziu inúmeros bens e no processo produtivo emitiu gases poluentes. Como seus produtos, porém, somente têm interesse em determinada época do ano, passou determinado período sem nada vender. Seria possível, mesmo assim, exigir o tributo, mais precisamente um imposto, diante da simples emissão? Entendemos que sim, caso se considere que, a partir do momento em que a emissão é economicamente mensurável, a cada mês em que poluiu, mesmo sem vender, é como se tivesse comprado um determinado bem, e a tributação, então, equivaleria a um tributo sobre o consumo. Esse raciocínio, porém, não justificaria tributação no Brasil, uma vez que aqui não existem as mesmas limitações e o mesmo mercado existente na Europa, decorrente, em verdade, do fato de se tratar dos países do Anexo I do Protocolo de Quioto.

4.5. *Espécies tributárias e tributação ambiental*

As potencialidades do Direito Tributário em relação ao uso do tributo na defesa do meio ambiente são elevadas. Praticamente todas as espécies tributárias podem, de alguma forma, ter relação com atividades que interfiram no meio ambiente. Assim, impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais podem ser utilizadas para fins ambientais.

Os impostos podem ser utilizados tanto tendo por hipótese de incidência diretamente um comportamento que interfira no meio ambiente⁴¹, como podem ser graduados levando em consideração a necessidade de corrigir externalidades negativas e positivas⁴². Assim, é possível, por exemplo, graduar a alíquota do IPI e do ICMS, levando em conta a essencialidade do bem para o meio ambiente: quanto mais poluente, maior a alíquota. Da mesma forma, pode-se dar isenção para atividades ou a produção de bens ecologicamente corretos.

As taxas podem ser cobradas mediante o exercício do poder de polícia para controlar atividades que interfiram no ambiente, como é o caso da função exercida pelo Ibama e Secretarias Estaduais e Municipais ambientais na fiscalização de empreendimentos e atividades que possam ter impacto ecológico. Podem ainda ser cobradas na prestação de serviço específico e divisível relacionado à sadia qualidade de vida, como é o caso da coleta de lixo residencial.

⁴¹ Nesse ponto, devem-se considerar as ressalvas feitas no item anterior, 4.4, de que doutrina abalizada não aceita a instituição dos chamados impostos verdes. Esse, porém, não é o entendimento que se defende no presente texto, como também revelado no item anterior.

⁴² KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. *Introdução à Economia*. Tradução de Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, pp. 396 e ss.

Contribuições de melhoria poderiam ser cobradas ante a valorização imobiliária pela criação de espaços verdes pelo Poder Público. Poder-se-ia questionar se a criação de tais espaços seria enquadrável no conceito de obra pública, o que dependerá em cada caso da análise do dispêndio de material empregado para a transformação do ambiente, não sendo cabível, evidentemente, a cobrança em se tratando de mera manutenção de ambiente verde já existente.

Contribuições especiais, que se caracterizam por possuírem finalidade e referibilidade, podem ser instituídas com a finalidade de destinar o valor da arrecadação ao financiamento de atividades ecológicas pelo Estado, ou ainda tendo por hipótese de incidência uma ação relacionada ao meio ambiente, ou, assim como quanto aos impostos, graduando-as de acordo com externalidades positivas e negativas, através de isenções e alíquotas mais reduzidas ou agravamentos na cobrança. Tendo em vista que contribuições especiais são gênero, no qual se incluem contribuições sociais, contribuições no interesse de categoria e contribuições de intervenção no domínio econômico, a espécie que mais adequadamente pode atuar para a defesa do meio ambiente certamente é a contribuição de intervenção no domínio econômico. E assim é tanto porque a defesa do meio ambiente é princípio da ordem econômica, como porque a função fiscal e extrafiscal são, com igual intensidade, realizáveis através da sua cobrança.

Até mesmo o empréstimo compulsório poderia ser utilizado para fins ambientais, no caso, por exemplo, de calamidade pública que justifique a sua cobrança (art. 148, I da CF/88) ou ainda de investimento público de caráter urgente e interesse nacional (art. 148, II, da CF/88) que estivesse relacionado a uma agressão ao meio ambiente.

Diante da grande potencialidade do uso dos tributos em matéria ambiental, pode-se mesmo considerar a necessidade de uma reforma do Sistema Tributário a fim de ampliar os casos em que o meio ambiente é considerado como critério diferenciador da tributação.

4.6. Estrutura da norma tributária ambiental e limites à tributação

A defesa do meio ambiente exige um esforço contínuo da ciência e do aparelho normativo e administrativo do Estado, além da atuação dos membros da coletividade. Assim, seja diante do rápido e inesperado efeito da interferência do homem no ambiente, seja por conta dos avanços dos estudos científicos que permitem novas constatações quanto ao equilíbrio ambiental e ainda a descoberta de novos materiais menos agressivos ao ecossistema, não se pode ignorar que normas tributárias ambientais para serem eficazes e atuais devem guardar certa abertura à mudança dos fatos. Não fosse assim, correriam o risco de, logo após a sua entrada em vigor, já estarem desatualizadas.

Dessa forma, é comum à norma tributária ambiental o uso ou de conceitos indeterminados ou de cláusulas gerais, como por exemplo, se dá na Lei nº 5.106/66, que admite que importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas. Realmente em seu art. 2º dispõe a lei:

“Art. 2º As pessoas físicas ou jurídicas só terão direito ao abatimento ou desconto de que trata êste artigo desde que:

(...)

c) o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à *conservação do solo* e dos regimes das águas.”

O que significa conservação do solo? Quem ou que norma infralegal irá declarar esse significado?

Por outro lado, sabe-se que a norma que institui o tributo, nos termos do art. 97 do CTN, necessariamente, há de conter todos os elementos necessários para que se saiba quem deve e quanto se deve pagar de tributo. Esse, aliás, é um mandamento que decorre da legalidade tributária, desde há muito consagrada no corolário “no taxation without representation”. Além disso, a atividade administrativa tributária é plenamente vinculada.

Importa, assim, tentar conciliar essa abertura ou aparente abertura da norma tributária ambiental, com a legalidade tributária.

Na verdade, a abertura da norma diante de conceitos indeterminados não significa necessariamente discricionariedade da Administração⁴³. Diante de cada novo contexto social, há uma ideia para o termo que deverá ser a acolhida pela norma tributária, mas essa ideia existe e sobre ela não há indeterminação. A indeterminação do termo decorre das limitações da linguagem. Seria mesmo impossível uma língua que contemplasse único termo para cada ideia existente. O conceito indeterminado apenas permite adaptação a novas realidades, mas não indefinição. A ciência permite a descoberta da melhor compreensão quanto ao que seja poluente ou não, degradante do meio ambiente ou não. Pode-se ainda, com base no princípio da prevenção, alargar um pouco, a margem das atividades que se consideram poluentes. Mas a Administração, uma vez dispondo desses conhecimentos, não pode livremente escolher o tratamento tributário a ser dispensado. Se há indicações de que duas atividades são poluentes, com igual risco, não poderá escolher dar tratamento tributário diferenciado a qualquer delas, enquadrando-a em rol diferente, sob pena de agir com desídia e de violar o princípio da igualdade. Considerando, por exemplo, o termo utilizado pela Lei nº 5.106/66 “conservação do solo”, não se pode considerar que há atividades que, pelas próprias características, podem ora causar dano ao solo, ora não causar. Como bem observa Luís Eduardo Schoueri, portanto, “nem se diga que as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados levam a conferir à Administração a possibilidade de exercício do poder discricionário de tributar”⁴⁴. Além disso, diante de atuação vinculada da lei pela Administração, será sempre possível ao Poder Judiciário controlá-la. Nesse sentido, José Marcos Domingues conclui que “na aplicação do conceito indeterminado o intérprete proclama no caso concreto a única vontade da lei e, por força do princí-

⁴³ Há autores, como Germana de Oliveira Moraes (*Controle Jurisdicional da Administração Pública*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 64), que invocando as lições de Otto Bachof, entendem que há dois tipos de conceitos indeterminados: aqueles que assim o são diante da imprecisão da linguagem ou de sua contextualização (doença incurável, produto poluente), e aqueles que além de “contemplarem um tipo aberto, encerram um conflito axiológico” (interesse público, boa-fé). Os primeiros seriam indeterminados vinculados e os segundos não vinculados. Mesmo considerando essa corrente doutrinária, os conceitos indeterminados utilizados pela norma ambiental se enquadrariam no primeiro caso.

⁴⁴ Ob. cit., p. 241.

pio da proporcionalidade, submete-se ao crivo judicial por este ensejado, compatibilizando-se assim com o princípio formal da legalidade tributária”.

Sendo assim, o uso de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados nas normas ambientais não deve ser visto como um risco à legalidade tributária, nem mesmo uma flexibilização, mas apenas como uma técnica de manter o sistema aberto aos avanços e descobertas da Ciência.

5. Mercado de Carbono e sua Tributação

Como afirmado acima, na Convenção de Quioto, diante da qual foi elaborado o Protocolo de Quioto, previu-se a comercialização de créditos de carbono. Discutiu-se, então, a possibilidade de se instituir *carbon tax*, mas se entendeu que a comercialização de créditos concretizaria com mais facilidade o princípio do desenvolvimento sustentável.

Trata-se não de medida de natureza tributária, mas de natureza econômica. Seu estudo, porém, cabe no presente trabalho, como se disse, na medida em que, enquanto bem econômico comercializável, gerador de receitas e despesas, pode estar sujeito à tributação. E esta, evidentemente, deve guardar congruência com a finalidade pela qual a comercialização de créditos de carbonos foi imaginada no mundo jurídico, qual seja, a defesa do meio ambiente.

Para compreender a natureza jurídica, importa fazer breves comentários sobre o procedimento de comercialização.

Como se afirmou acima, diante da fixação de limites de emissão de gás carbônico, e da impossibilidade de que países desenvolvidos reduzissem desde logo seu nível de emissão, foi-lhes facultada a compra de crédito de carbono gerada por países em desenvolvimento, através de projetos de Mecanismos de Desenvolvimento Limpo. Evidentemente, para que haja a comercialização em nível global, é necessário que órgão internacional certifique a validade do projeto de MDL desenvolvido nos países em desenvolvimento e da conseqüente geração de crédito de carbono. Tal órgão é o Secretariado da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima em Bonn, na Alemanha. Em cada país, órgãos são credenciados para emitir o que se chama espelho do crédito de carbono. Após a certificação pelo órgão internacional, é que se tem o crédito de carbono integralmente considerado. Na prática, porém, as transações comerciais são realizadas ainda com os espelhos, em bolsas de valores, tudo de forma eletrônica.

Seja como for, o que importa é que a comercialização desses créditos gera receita para a pessoa que o comercializa e, como regra, através de operações internacionais. Importa analisar sua natureza jurídica, pois, para saber como será contabilmente classificado e tributado.

O mercado brasileiro é distinto dos mercados europeu e norte-americano. Lá, existem, sobretudo, compradores de crédito de carbono. Aqui, vendedores de crédito, através da realização de Mecanismos de Desenvolvimento Limpo, e da posterior captura de carbono, com conseqüente obtenção das Reduções Certificadas de Emissão (documento representativo dos títulos de carbono). Em relação ao mercado europeu, num momento inicial, é entregue gratuitamente pela Administração um limite para emissão de gases. Ultrapassado esse parâmetro, o agente deve dispor de crédito. Se, por um lado, a entrega de limite inicial é gratuita, por outro, deve-se considerar a possibilidade de comercialização do excedente não utili-

zado por alguns agentes. Como se vê, portanto, o crédito de carbono no mercado europeu pode ter classificação jurídica⁴⁵ bem mais ampla do que no Brasil, até porque aqui não há a necessidade de autorização inicial. Tal ressalva é importante, para que, ao se utilizar das lições de Direito Comparado quanto à classificação e tributação dos créditos de carbono, tenha-se em vista as restrições que aqui devem ser feitas.

Entendemos que a classificação mais adequada é a de ativo intangível, entendimento também defendido por Haroldo Machado Filho e Bruno Kerlakian Sabbag⁴⁶, já que se trata de valor que será incorporado ao patrimônio do agente que cria o projeto, e cuja comercialização, dá-se toda de forma eletrônica, sem sequer haver uma representação documental de papel que represente a operação. No caso, de MDL de reflorestamento, por exemplo, o que se contabiliza é, evidentemente, não a quantidade de árvores plantadas, mas o crédito representado por cada tonelada de carbono que se pode retirar da atmosfera referente a esse projeto específico. Esse crédito é cedido a agente que se localiza no exterior.

Na Europa, exatamente considerando a ressalva feita acima, como observa Juan Inacio Gorospe Oviedo⁴⁷, deve atentar-se para a finalidade com que se comercializam os créditos. Sim, pois, realmente a classificação poderá ser distinta considerando uma empresa cuja comercialização de créditos é seu objeto (ou parte dele), de uma empresa que revende crédito não utilizado adquirido anteriormente no mercado de carbono, ou mesmo deixa de utilizar o direito de emissão no limite do que administrativamente se considera tolerável (essa faixa inicial decorre de licenças e é entregue gratuitamente pela Administração, apesar de poder ser revendida). No primeiro caso, poder-se-ia qualificá-lo como ativo intangível, mas no segundo tratar-se-ia da comercialização de título.

Quanto à tributação no Brasil, Hugo Netto Natrielli faz análise ampla, considerando alguns tributos que poderiam incidir na operação, tais como o IOF, caso se viesse a considerar as RCEs títulos de crédito, o Imposto de Renda, o PIS e a Cofins, e ainda o ISS. Quanto a este último desde logo defender sua impossibilidade, uma vez que do ponto de vista jurídico cessão de crédito não é serviço⁴⁸.

⁴⁵ Nas palavras de Juan Inacio Gorospe Oviedo “en torno a su naturaleza jurídica, hay que distinguir la autorización inicial de la negociacion de los derechos (...) En quanto a la calificación jurídica de las operaciones realizadas con los derechos de emision, dependera del regime legal aplicable en cada Estado miembro, pues la Directiva no determina la naturaleza de los mismos” (“La Fiscalidad de los Derechos de Emisión en Espana”. *XXV Jornadas Latinoamericanas y XXXIV Colombianas de Derecho Tributario: Foros y Debates*. Cartagena de Indias, Colombia, 14-19 de febrero de 2010, pp. 80-81).

⁴⁶ Segundo Haroldo Machado Filho e Bruno Kerlakian Sabbag, “para fins do Direito Brasileiro, advoga-se a classificação ‘lato sensu’ da natureza jurídica da RCE como ativo intangível, transacionável por meio de contratos de cessão. No presente estágio evolutivo do ordenamento jurídico pátrio, faz-se desnecessária e até mesmo descabida a definição ‘stricto sensu’ da natureza jurídica da RCE, como tem sido aventado por alguns doutrinadores, como ‘commodity’ (mercadoria), título/valor mobiliário, prestação de serviço etc, desde que sejam concedidas as isenções tributárias que serão propostas a seguir.” (“Classificação da Natureza Jurídica do Crédito de Carbono e Defesa da Isenção Tributária Total às Receitas Decorrentes da Cessão de Direitos de Carbono como Forma de Aprimorar o Combate ao Aquecimento Global”. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/32123/31356>. Acessado em 6.6.2010)

⁴⁷ Ob. cit., pp. 81-82 e 103-104.

⁴⁸ NATRIELLI, Hugo. “Créditos de Carbono - Natureza Jurídica e Tratamento Tributário”. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7307>. Acessado em 6.6.2010.

Como observam Fernando Rodrigues Marques e Gerusa Magalhães⁴⁹, não há definição, quanto ao tema, pelas autoridades brasileiras, já tendo sido afirmado, porém, pela Comissão de Valores Mobiliários, no Parecer nº RJ 2009/6.346, exatamente que não se trata de valores mobiliários, seja porque não se cuida de derivativo, nem tampouco de contrato de investimento coletivo. Noticiam ainda que a Receita Federal, através da Solução de Consulta nº 59/2008 firmou o entendimento de que se trata de cessão de direitos para o exterior. Sendo assim, não incidem a Confins e o PIS, mas a receita correspondente pode integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Quanto à tributação, o entendimento da Receita Federal, referido no parágrafo anterior, de certa forma resume a possível tributação da receita decorrente da comercialização dos créditos.

Há quem defenda a isenção total da receita decorrente da comercialização de crédito de carbono, como Haroldo Machado Filho e Bruno Kerlakian Sabbag, que, inclusive, com bastante lógica argumentativa, sustentam que a isenção atende à extrafiscalidade própria da tributação ambiental, e não viola a responsabilidade fiscal do ente tributante, na medida em que o valor que se não arrecada equivale a atuações estatais que deixam de se fazer necessárias no futuro e que acarretariam despesas públicas⁵⁰.

Da forma como se encontra a legislação atual (CTN, art. 111), porém, sem expressa isenção da receita decorrente da comercialização, entendemos que o valor correspondente deve ser considerado na apuração do lucro, para fins de cálculo do imposto de renda. Mesmo tendo em vista norma isentiva futura, entendemos que não necessariamente a isenção precisa abranger todo o lucro, mas parte dele, restando igualmente atendida assim a função extrafiscal da tributação ambiental, desde que diferenciada.

6. Tributação Ambiental Brasileira num Cenário Internacionalizado e Exemplos do Direito Comparado

Considerando a tributação ambiental de outros países, pode-se afirmar que a legislação brasileira, no plano infraconstitucional, encontra-se pouco desenvolvida, apesar da existência de inúmeros projetos de lei.

Enquanto em diversos países, já existem tributos verdes, no Brasil, o exemplo mais próximo, é a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental.

No Direito Comparado, realmente, inúmeros são os exemplos de tributação ambiental, tanto em atenção à fiscalidade, como à extrafiscalidade.

Como afirmamos acima, não necessariamente os benefícios trazidos pela instituição de tributos verdes em outros países serão observados no Brasil, onde a consciência política, sobretudo, quanto ao sistema tributário, não é elevada. Seja como for, a simples existência de sistemas tributários mais preocupados com efeitos am-

⁴⁹ “Isenção Tributária para os Créditos de Carbono”. *Valor Econômico*, SP, Legislação & Tributos, 29.4.2010.

⁵⁰ Segundo os autores, “Entende-se que a renúncia fiscal ora defendida pode ser considerada mínima se comparada aos custos futuros de adaptação que o Brasil arcará caso não combata ativamente a mudança global do clima.”

bientais presta-se, no mínimo, a uma reflexão, e, diante de inúmeros projetos de leis nesse sentido no Brasil, podem servir de parâmetro.

Quanto ao Direito Comparado, examinaremos alguns exemplos na legislação da Colômbia, dos Estados Unidos, da Espanha, da Alemanha e da França.

Como relata Juan Pablo Godoy Fajardo, a legislação tributária ambiental da Colômbia, apesar de não possuir impostos ambientais⁵¹, contempla contribuições ambientais parafiscais relacionadas à reestruturação do sistema energético (Lei nº 633/2000)⁵², além de existirem, como no Brasil, taxas ambientais para remunerar a atividade estatal de controle de dejetos nocivos (Decreto nº 2.811, de 1974), bem como para compensar os danos nocivos de atividades econômicas contaminantes (Lei nº 99, de 1993)⁵³. Quanto aos incentivos tributários, a legislação colombiana, tal qual no Brasil, prevê a dedução no imposto de renda de valores gastos com reflorestamento (Decreto nº 2.053, de 1974), depreciação acelerada de bens do ativo ecologicamente corretos (Lei nº 6, de 1992) e ainda certificados de incentivo florestal (Lei nº 139, de 1994)⁵⁴.

Os Estados Unidos, apesar de serem um dos países que mais emitem CO₂ na atmosfera e apesar de não terem aderido ao protocolo de Quioto, possuem alguns exemplos de tributação ambiental, tanto quanto à formação de fundos⁵⁵ para financiar atividades públicas de proteção ao meio ambiente, como quanto à consideração de emissão de poluentes como hipótese de incidência⁵⁶, além de incentivos a atividades ecologicamente adequadas. Realmente, há tributos que incidem especificamente em relação a atividades cujo desenvolvimento oferece maior risco ao equilíbrio ambiental, como é o caso das refinarias de petróleo e das indústrias químicas⁵⁷.

A França destaca-se por ter sido um dos primeiros países do mundo a tributar a emissão de gases poluentes. Há também tributo sobre a propriedade urbana, cujo valor é destinado à construção de áreas verdes⁵⁸. Além disso, concede incentivo por meio da depreciação acelerada de equipamentos do ativo que têm por fim evitar ou diminuir a poluição, como filtros e maquinários menos poluidores e justifica “com base no argumento de que esses não constituem investimentos produtivos e, portanto, devem ser deduzidos rapidamente do balanço das empresas”. Atualmente, porém, talvez esses equipamentos até possam constituir investimentos produtivos, na medida em que podem gerar economia de energia e de insumos utilizados no processo produtivo, diante de máquinas tecnologicamente mais avan-

⁵¹ FAJARDO, Juan Pablo Godoy. “Tributos y Instrumentos Económicos Ambientales”, *XXV Jornadas Larinoamericanas y XXXIV Colombianas de Derecho Tributario: Foros y Debates*. Cartagena de Indias, Colombia, 14-19 de febrero de 2010, pp. 115-135, p. 117.

⁵² Ob. cit., pp. 120-121.

⁵³ Ob. cit., p. 122.

⁵⁴ Ob. cit., p. 126.

⁵⁵ Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Meio Ambiente - Tributação e Vinculação de Impostos”. *RDT* nº 56, pp. 84-91, p. 86.

⁵⁶ Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 67.

⁵⁷ Cf. COSTA, Regina Helena. “Mesa de Debates ‘C’ - Tributação, Ecologia e Meio Ambiente”. *Revista de Direito Tributário* nº 78. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 68-89, p. 75.

⁵⁸ Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Ob. cit., 2007, p. 62.

çadas, mas ainda assim incentivar sua aquisição, através de incentivo fiscal, é um estímulo a mais que ao influenciar no preço do maquinário ecologicamente adequado, por via indireta, promove a defesa do meio ambiente.

A Espanha, como informam Pedro Herrera Molina e Pablo Chico de La Camara, conta com inúmeros exemplos de tributos sobre a emissão de gases atmosféricos. Dentre eles, colhemos especificamente um, tanto por ser paradigmático, como por ser imposto ambiental, figura que como vimos não é admitida por alguns doutrinadores na tributação ambiental, por suposta violação ao princípio da capacidade contributiva. Trata-se do imposto sobre a contaminação atmosférica da comunidade autônoma da Galícia. Segundo os autores de natureza real, por incidir sobre o domínio de focos/propriedades emissores de gases poluentes, cuja hipótese de incidência é a emissão na atmosfera de composto oxigenado de enxofre e nitrogênio, e cuja base de cálculo é a soma da quantidade de cada uma das substâncias emitidas, medidas em toneladas e sobre a qual se aplica alíquota específica progressiva⁵⁹.

A Alemanha chegou a instituir tributo sobre veículos que não possuíssem catalisadores⁶⁰. Dado o avanço da indústria automobilística, porém, este tributo tem relevo apenas do ponto de vista histórico, por denotar preocupação ambiental. Atualmente, isenta os lucros advindos da produção de energia ecologicamente correta em até 50%⁶¹. Além disso, possui tributo de natureza compensatória em relação à obrigação de restaurar o meio ambiente, quando o agente econômico o tenha degradado. Apesar de essa obrigação ter natureza semelhante à da responsabilização civil e não do pagamento de tributo, segundo José Marcos Domingues de Oliveira, o Tribunal Federal do Contencioso administrativo alemão qualifica-a como tributo⁶².

No Brasil, ainda não existem impostos verdes, ou mesmo contribuição de intervenção no domínio econômico que tenha como hipótese de incidência o exercício de atividades poluentes.

Há taxas instituídas por conta do exercício do poder de polícia sobre atividades potencialmente poluentes, como é o caso da taxa de preservação ambiental para o arquipélago de Fernando de Noronha (Lei nº 11.305/95), e, no âmbito federal, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA - Lei nº 10.165/2000), cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo, mas bastante questionada pela doutrina, dentre outros motivos porque sua base de cálculo é dimensionada pela receita do potencial poluidor, o que poderia equivaler à base de cálculo própria de imposto. O STF, porém, como se afirmou acima, acolheu o entendimento de que quanto maior a receita, maior é a presunção de que exerça atividade mais intensa, lógica semelhante à aplicada nos casos da taxa do lixo e de seu dimensionamento com base no tamanho do imóvel.

⁵⁹ “La Fiscalidad de las Emisiones Atmosféricas en España”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário Ambiental*. V. 1, São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 820-871, p. 822.

⁶⁰ COSTA, Regina Helena; BOTTALLO, Eduardo Domingos; et al. “Mesa de Debates ‘C’ - Tributação, Ecologia e Meio Ambiente”. *Revista de Direito Tributário* nº 78. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 68-89, p. 75.

⁶¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Ob. cit., 2007, p. 61.

⁶² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Ob. cit., 2007, p. 61.

A par disso, há ainda tímida tributação com efeito ambiental. E dizemos tímida, considerando exemplos de outros países, tentativas frustradas de ampliá-la no Brasil e ainda a existência de alguns incentivos meramente simbólicos, como é a possível dedução da base de cálculo do Imposto de Renda quanto a despesas com florestamento e reflorestamento. Realmente, apesar de autorizada legalmente a dedução (Lei nº 5.106/66), como se exige a aprovação dos projetos por autoridades administrativas (o que se fez através dos decretos regulamentadores da lei), o trâmite extremamente burocrático passou a representar desestímulo.

Quanto ao Imposto de Renda, podem ser considerados outros ajustes na apuração do lucro real, por conta de condutas ambientais. A multa ambiental, por exemplo, não é dedutível de acordo com o Parecer Normativo CST nº 61/79. E não o é não apenas por não se configurar como despesa necessária, como porque seria uma contradição o Estado aplicar multa, a fim de sancionar, e permitir seu abrandamento através da dedutibilidade⁶³.

Tributos que poderiam ser eficientes indutores de condutas ecologicamente corretas, como o IPI e o ICMS também não são utilizados de forma adequada. A seletividade, aplicável a ambos os tributos, poderia considerar a essencialidade ambiental de bens, como critério para aplicação diferenciada de alíquotas. Eduardo Bottallo, inclusive, entende que o tratamento diferenciado “não é uma opção do legislador, mas um imperativo, uma imposição constitucional, decorrente do princípio da seletividade do IPI, que produtos industriais que estejam relacionados com a proteção do meio ambiente (...) sejam minimamente ou não tributados pelo IPI”⁶⁴.

Além disso, poder-se-ia conceder crédito presumido em relação à aquisição de lixo reciclável como insumo. A MP nº 75/2002 tentou implementar essa sistemática para o IPI, mas não foi convertida em lei. Pode-se invocar o mesmo raciocínio para o ICMS, dada a sua não cumulatividade. No tópico a seguir trataremos especificamente desse tema, por considerá-lo de grande relevância prática para a proteção ambiental e indevidamente trabalhado na atualidade.

Na prática, assim, tal tratamento diferenciado tendo em vista a seletividade ambiental ainda não existe, a não ser de forma pontual. O Decreto nº 3.777/2001 elevou a alíquota do IPI, para embalagens plásticas. O TRF da 5ª Região⁶⁵ reconheceu sua validade exatamente tendo em vista a “majoração da alíquota de IPI de embalagens elaboradas com resinas plásticas para 15%, promovida pelo Decreto n. 3.777/2001, com a manutenção do benefício de alíquota zero para aquelas

⁶³ A vedação à dedutibilidade de multas parece ser regra na legislação tributária brasileira, não dizendo respeito apenas às multas ambientais. Pode-se questionar, porém, que a vedação à dedutibilidade da multa da base de cálculo do imposto sobre a renda pode configurar o uso deste (do IRPJ) como sanção por ato ilícito, o que violaria o art. 3º do CTN. Por outro lado, se o lucro foi maior justamente por conta da prática da infração (v.g., da maior emissão de poluentes sem preocupação com o meio ambiente), o pagamento da multa poderia, sim, ser considerado despesa necessária. Confira-se, a propósito, MACHADO, Hugo de Brito. *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, *passim*.

⁶⁴ “Mesa de Debates ‘C’ - Tributação, Ecologia e Meio Ambiente”. *Revista de Direito Tributário* nº 78. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 71.

⁶⁵ Ac. da 2ª Turma do TRF da 5ª Região, AMS nº 91.766/SE, Apte: Plásticos Aracaju S/A, Apda: Fazenda Nacional. Rel. Des. Fed. Leonardo Resende Martins/convocado.

fabricadas com papel ou celulose, constitui uma modalidade absolutamente legítima de tributação ambiental, que consiste na utilização do tributo como instrumento jurídico-econômico de estímulo a um padrão de consumo ambientalmente mais adequado”.

O chamado ICMS ecológico, na verdade, não é figura do Direito Tributário, mas do Direito Financeiro. Realmente, não se trata de critério diferenciado para cobrança do tributo, mas de critério para repasse do ICMS a Municípios.

Impostos patrimoniais, como o IPTU e o ITR, são utilizados com efeito ambiental. A ambos se aplicam alíquotas progressivas variáveis de acordo com a função social da propriedade que, como afirmado acima, só é atendida quando respeita normas ambientais. Além disso, a Lei nº 9.393, disciplinadora do ITR, concede isenção para áreas de preservação permanente, Reservas Particulares do Patrimônio Natural (RPPN), reserva ambiental e áreas de interesse ecológico para proteção do meio ambiente.

Por fim, podemos ainda referir-nos à Cide do petróleo (Lei nº 10.336/2001), que expressamente vincula parte da receita arrecadada ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

Há projetos de lei alterando a tributação para induzir condutas ecologicamente corretas, podendo ainda muito ser feito no Brasil para utilizar o tributo na defesa do meio ambiente.

7. Conclusão

O Direito Tributário tem importante papel a cumprir na proteção do meio ambiente, seja através da formação de fundos específicos, seja através do uso do tributo como instrumento indutor de condutas ecologicamente corretas.

Considerando que o poder público é menos eficiente no gerenciamento de dinheiro público do que como agente regulador, e que motivos econômicos, dentre os quais uma tributação diferenciada, representam forte fator na realização de condutas positivas por particulares, as normas de Direito Tributário aplicadas ao meio ambiente podem ser mais eficazes se direcionadas à extrafiscalidade. Nesse campo, realmente, a preocupação não deve ser tanto a arrecadação, mas a indução de condutas ecologicamente corretas.

Além disso, a prática demonstra que a simples existência de parâmetros de condutas ambientais proibidas, através da técnica do comando-controle, não é suficiente para, por si só, implementar a defesa do meio ambiente. O uso da tributação para a indução de condutas ecologicamente corretas, no âmbito das atividades lícitas, mas ainda assim poluidoras, é relevante instrumento de que dispõe o Estado para concretizar o princípio da Ordem Econômica, anunciado no art. 170, VI, da Constituição Federal.

O sistema constitucional tributário comporta que o legislador infraconstitucional adote inúmeras medidas de estímulo à proteção ambiental, sobretudo através dos tributos já existentes. Apesar de ser possível a criação de tributos ambientais em sentido estrito, é preciso atentar ao aumento da complexidade do sistema, da carga tributária e da própria máquina administrativa, o que contraria as conclusões da Eco-92 quanto às diretrizes da tributação ambiental.