

# UTILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS COMO MECANISMO PARA PROMOVER A SUSTENTABILIDADE ECOLÓGICA

*Pedro Ivo Soares BEZERRA\**

## RESUMO

O presente trabalho objetiva destacar a utilização da tributação como mecanismo apto a promover a sustentabilidade ecológica a partir da indução, por parte do poder público em relação aos particulares, de comportamentos ambientalmente orientados no sentido de proteger a biota. Destacar-se-á a relevância do Estado interventor na seara ambiental, com fundamento no princípio do poluidor-pagador, ressaltando, através da demonstração de casos concretos, a possibilidade de utilização direcionada, em consonâncias com as diretrizes valorativas da Constituição, dos tributos previstos no sistema tributário nacional.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Ambiental. Intervenção do Estado. Tributação. Sustentabilidade ambiental.

## Introdução

O presente artigo tem por escopo abordar a utilização da tributação como mecanismo apto a promover a sustentabilidade ecológica a partir da indução, por parte do poder público em relação aos particulares, de comportamentos ambientalmente orientados no sentido de preservar a biota.

---

\* Aluno do Curso de Mestrado da Área de Direito Econômico do Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal da Paraíba. Delegado de Polícia Civil do Estado da Paraíba. E-mail: pedroivosoares@gmail.com.

Fenômeno cada vez mais presente na legislação e nas práticas administrativas, o uso das exações com finalidade não meramente de auferir recursos financeiros, em especial voltada à proteção do ecossistema, é forte instrumento de intervenção do Estado na economia para a efetivação dos princípios estabelecidos na Carta Magna de 1988.

A preocupação com a sustentabilidade no uso dos recursos naturais é tema relativamente novo na história do Direito.

De fato, apenas com as recentes demonstrações de alteração da biota, fruto da crescente poluição e desmatamento, os Governos e entidades voltadas para a defesa e preservação do meio ambiente passaram a ter uma atuação mais efetiva no sentido de garantir a sustentabilidade no uso dos recursos naturais.

Nesse novel cenário, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 foi bastante lúcida ao, de maneira pioneira nesse país, elevar a nível constitucional a preocupação com a disciplina na utilização dos recursos naturais.

Pode-se afirmar que, diferentemente das Constituições brasileiras anteriores, a Carta da Cidadania traçou as diretrizes a serem adotadas pela legislação infraconstitucional e pela Administração Pública no que concerne ao meio ambiente.

Esse protagonismo ambiental da Norma Ápice induziu a manutenção, o surgimento e o crescimento de estruturas administrativas para a efetivação dos princípios ambientais.

As políticas públicas de crescimento econômico e urbanização passaram a obrigatoriamente ter que se adequar, sob pena de invalidade, ao que reza a Constituição, promovendo, se necessário, a penalização de agentes que causem danos à biota, bem como o reconhecimento, através de benesses legais, àqueles que adotem condutas favoráveis à proteção ecológica.

Nesse viés, a tributação é reconhecidamente um valoroso instrumento, notadamente devido ao poder de coerção que desempenha, na medida em que serve como ferramenta para a retirada de recursos materiais dos contribuintes, podendo ser intensificada e direcionada a exação para comportamentos não desejados pela Administração Pública, não obstante o tributo não poder ter natureza de sanção.

No Brasil, já pode ser percebido o uso da legislação tributária de maneira ambientalmente orientada, a exemplo do ICMS ecológico e IPVA ou IPI com redução de alíquota para automóveis que utilizem combustíveis menos poluentes, como o etanol, gás natural veicular (GNV) ou eletricidade.

Percebe-se a importância das políticas públicas tanto no sentido de promover a prevenção como também a proteção, reparação e a responsabilização dos agentes causadores da degradação ambiental.

Nesse contexto, a tributação se mostra como uma medida que pode servir como baliza indutora de comportamentos voltados à conservação dos recursos naturais, especialmente através de incentivos fiscais para os agentes que se adequem às diretrizes objetivadas pelo Estado.

Trata-se de uma tributação inteligente, que visa à utilização de incentivos tributários com o intento de prestigiar, através da indução de comportamentos, a utilização sustentável dos recursos naturais.

Com efeito, as diversas espécies tributárias podem ter seus fatos geradores direcionados a albergar interesses relacionados à sustentabilidade ambiental, por meio de indução tributária.

Serão estudadas diversas espécies tributárias e a sua utilização com finalidade extrafiscal e ambiental, destacando-se os exemplos de tributação ecológica já existentes na realidade nacional e analisando-se a possibilidade de ampliação dessa política fiscal.

## **1. Intervenção do Estado na economia em prol da proteção ambiental. O princípio do poluidor pagador**

A concepção de Estado interventor na economia, especialmente em prol da preservação ambiental, não ocorre concomitantemente ao surgimento do Estado liberal clássico, modelo inaugural da moderna estrutura de poder.

Com efeito, a ideário maior do liberalismo resumia-se a limitar a ação do Poder Público em relação às liberdades individuais e garantir um cenário econômico de livre iniciativa, formatando uma estrutura de poder limitada, que se circunscrevia a, basicamente, homologar as diretrizes do sistema liberal, como bem ressalta Bercovici:

A Constituição Econômica liberal existia para sancionar o existente, garantindo os fundamentos do sistema econômico liberal, ao prever dispositivos que preservavam a liberdade de comércio, a liberdade de indústria, a liberdade contratual e, fundamentalmente, o direito de propriedade.<sup>1</sup>

Ante a tímida participação política estatal, a concepção e execução de políticas públicas praticamente inexistiam no Estado liberal clássico. A Constituição era percebida como um documento meramente político, responsável pela estruturação do Estado e garantia da não interferência do Poder Público nas liberdades individuais.

Todavia, a experiência prática revelou que a concentração dos fatores de poder quase que exclusivamente no mercado ensejou o aparecimento de situações socioeconômicas não desejadas pelo próprio modelo teórico capitalista.

Com efeito, o surgimento, por exemplo, de monopólios econômicos, crises cíclicas e conflitos intensos entre as forças do capital e do trabalho, provocados pelos extremos desequilíbrios sociais, representados especialmente pela concentração de riquezas e exploração da mão de obra dos trabalhadores, comprometeu a higidez do modelo liberal clássico. Surge o Estado Social, cujos grandes símbolos são a Constituição de Weimar de 1919 e a Constituição mexicana de 1917.

Mas essa intervenção social não se mostrou apta a resolver problemas outros que surgiram. A exploração desmensurada dos recursos naturais, a liberação exagerada de gases tóxicos na atmosfera, a poluição das águas e reservas ambientais, a extinção de espécies - fruto, em especial, da industrialização do processo de produção na sociedade - alertou a sociedade para a necessidade de intervenção estatal na seara ambiental, em favor da preservação ecológica.

Emergem, como fruto desse cenário, os direitos de terceira geração, os quais não se destinam à proteção de pessoas ou grupos específicos, mas tutelam os interesses da espécie humana, sendo emergidos da evolução do pensamento a partir da reflexão sobre

---

<sup>1</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros. 2005, p. 32.

temas relativos ao desenvolvimento, à comunicação, à paz, ao *meio ambiente* e ao patrimônio comum da humanidade.

Segundo Bonavides, os direitos de terceira geração ou dimensão são:

Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade (...) e (...) não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Têm primeiro por destinatário o gênero humano, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta.<sup>2</sup>

Assim, mostra-se imperiosa a intervenção do Estado na seara ambiental, propulsionada por pressões de grupos ativistas de defesa ecológica organizados, da sociedade civil e, em última instância, como forma de garantir a proteção dos recursos naturais, outrora tidos como inesgotáveis.

Dentre os diversos mecanismos à disposição do Estado para intervir em favor da proteção ambiental, a tributação oferece especial destaque, na medida em que representa ferramenta tipicamente impositiva e coercitiva do Estado.

Nessa diapasão, o princípio do poluidor-pagador pode funcionar como supedâneo teórico-doutrinário para fundamentar o direcionamento da tributação em favor da sustentabilidade ecológica.

De fato, esse princípio retira sua validade da ideia de equidade, ou seja, aqueles que mais auferem lucros por utilizarem os recursos naturais devem arcar com os riscos, desvantagens e custos dessa exploração. Não se objetiva a mercantilização da natureza, mas evitar a ausência de reparação para dano ecológico e promover a internalização das externalidades negativas.

Nesse viés, lapidar a lição de Edis Milaré, *in verbis*:

O princípio do poluidor-pagador impõe a internalização dos custos decorrentes das externalidades negativas ambientais, isto é, dos efeitos nocivos resultantes do desenvolvimento de atividades humanas que,

---

<sup>2</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 569.

embora não sejam necessariamente voluntários, merecem igual reparação, uma vez que incidem sobre a qualidade do meio, em prejuízo de toda a sociedade.<sup>3</sup>

O uso dos recursos naturais representa ônus para a coletividade que não o utiliza ou o consome em menor escala. Por essa razão, aquele que deteriora com mais elevada intensidade os bens ecológicos, patrimônio comum de todos, deve ser responsabilizado e pagar os custos por prevenir e reparar.

O princípio do poluidor-pagador é expressamente previsto nos objetivos da lei que define a Política Nacional do Meio Ambiente (Lei 6.938/81), quando, em seu art. 4º, prevê que a referida política visará “à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.”<sup>4</sup>

Apesar de aparentemente o princípio ora debatido se restringir ao campo civil e administrativo, ele pode ser utilizado para promover a tributação, não obstante o CTN estabeleça que a exação não possa constituir sanção para to ilícito (art. 4º, Lei 5.172/66).

Ao direcionar a intensidade ou flexibilidade das alíquotas, bases de cálculo, obrigações acessórias etc. para determinados comportamentos, o legislador tributante não estará promovendo punição, mas apenas associando o poder de tributar aos princípios constitucionais que garantem a proteção do meio ambiente como direito fundamental, harmonizando-os.

A intervenção do Estado na economia em favor da preservação ambiental, tendo fundamento, dentro outros, o princípio do poluidor pagador pode servir, pois, como instrumento inteligentemente utilizado para a promoção ou coibição de comportamento, a depender de sua conotação favorável ou contrária à sustentabilidade no uso dos recursos naturais.

---

<sup>3</sup> MILARÉ. Edis. **Direito do meio ambiente**: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência e glossário. 6.ed. São Paulo: RT, 2009, p. 957.

<sup>4</sup> BRASIL. Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis /L6938 .htm> > Acesso em: 27 abr 2011.

É a tributação ambientalmente orientada, como ferramenta para a preservação do meio ambiente.

## **2. Utilização da tributação como ferramenta para a preservação do meio ambiente**

O Estado surge com a finalidade de promover a consecução do bem comum. Independentemente do perfil traçado para o Estado, este deve, mesmo que varie no tempo ou no espaço sua competência, buscar a consecução do interesse público. Sobre essa afirmação, pertinente a citação de lição do jurista Darcy Azambuja, *in verbis*:

[...] O fim do Estado é o objetivo que ele visa atingir quando exerce o poder. Esse objetivo, podemos antecipar, é invariável, é o bem público. A competência do Estado é variável, conforme a época e o lugar. Assim, o Estado pode chamar a si certos serviços ou permitir que os particulares os executem; mas, tanto quando amplia, como quando restringe a sua própria competência, o Estado visa realizar o bem público.<sup>5</sup>

Para a consecução de tal mister, o Estado possui a prerrogativa de exigir de seus cidadãos a adoção ou não de comportamentos, por meio de normas jurídicas.

A norma jurídica, segundo o professor paraibano J. Flóscolo da Nóbrega<sup>6</sup>, consubstancia-se na regra de conduta que estabelece uma obrigação, uma regra de “dever ser”, com o fito de atingir um determinado fim, consistente em conseguir ordem e segurança nas relações sociais.

Através da norma de direito, o Estado pode determinar coercitivamente a realização ou abstenção de determinada conduta. Por meio da norma, o Poder Público pode, igualmente, utilizar-se da indução, que é um mecanismo apto a influenciar a direção dos comportamentos dos seus súditos. Neste âmbito, a tributação indutora é fortemente adotada.

---

<sup>5</sup> AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 14. ed. São Paulo: Globo, 2001, p. 114-115.

<sup>6</sup> NÓBREGA, José Flóscolo da. **Introdução do Direito**. 8. ed. João Pessoa: Edições Linha d'Água, 2007, p. 45.

A utilização do tributo com a finalidade não meramente arrecadatória consiste no fenômeno batizado de extrafiscalidade. De acordo com Luís Eduardo Schoueri “[...] a idéia de extrafiscalidade traz em seu bojo todo o conjunto de funções da norma diversa da mera fiscalidade, i. e., da simples busca da maior arrecadação.”<sup>7</sup>

A extratrafiscalidade, na lição do supracitado autor, compreende as normas com finalidade indutora, desvinculadas da intenção arrecadatória, mas comprometidas com o impulsionamento econômico, e as normas que, não obstante sua função indutora, não se propõem a dar ênfase ao crescimento da economia.

Abordando a temática extrafiscalidade, Ruy Barbosa Nogueira explica a forma de ingerência do Estado através da tributação indutora. *Ipsis litteris*:

Esta intervenção, no controle da economia, é realizada pelo Estado sobretudo por meio de seu poder impositivo. É, pois, no campo da Receita, que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. O imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir necessidades financeiras do Estado.

É também, conforme o caso e o poder tributante, utilizado como instrumento de intervenção e regulamentação de atividades. É o fenômeno que hoje se agiganta com a natureza extrafiscal do imposto.<sup>8</sup>

A indução tributária pode ser realizada através de incentivos fiscais, que se caracterizam pela supressão ou redução no ônus do recolhimento do tributo, seja relacionado ao aspecto material, seja relativo às obrigações acessórias.

Os incentivos fiscais podem ser utilizados como uma poderosa ferramenta em prol da promoção de um uso racional e sustentável dos recursos naturais, entrelaçando, assim, o dever do Estado de arrecadar, de promover uma intervenção inteligente na economia e de defender a hígidez do meio ambiente.

---

<sup>7</sup> SCHOUERI. Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.32.

<sup>8</sup> NOGUEIRA. Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 200-201



De fato, o Estado tem por necessidade arrecadar recursos para a consecução dos interesses da coletividade. Utiliza-se, para isso, da retirada coercitiva de recursos dos particulares, seja sem ocorrer atuação estatal em contrapartida (impostos, contribuições especiais e empréstimos compulsórios) ou após uma atuação estatal em favor do contribuinte (taxa ou contribuição de melhoria).

Nada mais justificável e propício que o Estado associe os diversos princípios constitucionais na atividade tributante. Como exemplo, para ser mais específico ao que interessa no presente estudo, pode – e deve – o Poder Público utilizar a tributação como um mecanismo de promoção de um desenvolvimento sustentável, a partir da preservação e manutenção dos recursos naturais, comportamentos estes que podem ser induzidos a partir de concessões fiscais em favor de pessoas físicas ou jurídicas que ajam em consonância às diretrizes da Carta Magna.

Com efeito, o art. 225 da CF reza:

Art. 225. 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.<sup>9</sup>

Nesse dispositivo, a Constituição vigente outorga ao Poder Público e à coletividade a obrigação de velar por um meio ambiente ecologicamente equilibrado, apto a garantir os interesses não apenas das gerações presentes, mas, igualmente, das futuras.

Percebe-se, pois, que o Poder Público deve se guiar, em todas as suas ações, seja administrativas, jurisdicionais ou legislativas, com o intento de assegurar a sanidade ecológica.

Assim também deve ocorrer no fenômeno da tributação.

Passou-se a época, pelo menos em tese, em que o Estado tributava por tributar, no intuito simples e voraz de auferir recursos para a manutenção de sua estrutura funcional e promoção de políticas públicas.

---

<sup>9</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm) > Acesso em: 22 jul 2010.

O exercício da atividade fiscal deve ser balizada pelas premissas principiológicas emanadas do Texto Maior, independentemente de sua intenção arrecadatória.

Entre os princípios constitucionais da ordem tributária, em especial relacionados às limitações constitucionais ao poder de tributar, podem-se citar o princípio da legalidade, isonomia, anterioridade, não confisco.

Podem, igualmente, ser mencionadas as imunidades em relação a impostos concedidos em favor das entidades federadas (imunidade recíproca); templos de qualquer culto; patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; bem como livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Tais hipóteses representam balizas que o legislador constitucional inseriu como forma de limitar o exercício da atividade fiscal por parte do órgão legiferante ordinário, assegurando, assim, maiores garantias aos cidadãos.

Além das limitações ao poder de tributar, a atividade fiscal do Estado deve se coadunar com as demais diretrizes principiológicas perceptíveis a partir de uma leitura sistemática do Texto Maior.

Nesse sentido, verifica-se a necessidade de se atribuir um viés ecológico ao fenômeno da tributação, como forma de potencializar a ação do Poder Público na busca de defender a preservação dos recursos naturais.

Esse raciocínio é respaldado pelo escólio do professor Alexandre de Moraes. Veja-se:

O meio ambiente deve, portanto, ser considerado patrimônio comum de toda humanidade para garantia de sua integração proteção, especialmente em relação às gerações futuras, direcionando todas as condutas do Poder Público estatal no sentido de integral proteção legislativa interna e adesão aos pactos e tratados internacionais protetivos desse direito humano fundamental de 3º geração, para evitar prejuízo da coletividade

em face de uma afetação de certo bem (recurso natural) a uma finalidade individual. (p. 826-827).<sup>10</sup>

De fato, com a elevação do *status* constitucional atribuído ao meio ambiente a partir da emanção da Carta Magna de 1988, o que para alguns doutrinadores atribuiu a esse bem jurídico o nível de direito humano fundamental de terceira geração, bem como com a disposição expressa de que o Estado teria o dever de velar pela preservação dos recursos naturais, passou a haver uma obrigação mais veemente do Poder Público com a questão ambiental.

O Direito é uno. As disciplinas jurídicas existem apenas para se organizar de forma didática o estudo da ciência jurídica.

O Direito Tributário, como não poderia deixar de ser, tem relação direta com os demais ramos do Direito, a exemplo do Direito Administrativo, Constitucional, Financeiro, Penal, Civil, e, ao que nos interessa, Ambiental.

Consagrada e importante é a interação entre a área fiscal e ambiental, possibilitando o uso racional e inteligente da tributação em prol da garantia da sustentabilidade na utilização dos recursos naturais. Segundo a doutrina é:

(...) importante relação entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental se dá nos tributos ecológicos, ou ambientais. Desta maneira, notamos o Direito Tributário como instrumento de implementação de políticas econômicas e ambientais, o Estado através da tributação atuando em sua função extrafiscal. Neste caso, Estado induz comportamentos através de intervenções no meio social e econômico. Tal indução pode se dar na forma de estímulos ou incentivos, muitas vezes fiscais (isenções), ou de desestímulos, penalidades, algumas vezes pecuniárias.<sup>11</sup>

A utilização da tributação ambientalmente orientada caracteriza-se pelo “emprego de instrumentos tributários para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental, bem

---

<sup>10</sup> MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

<sup>11</sup> PACHECO FILHO. **Direito tributário na proteção ao meio ambiente**. Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm>>. Acesso em: 28 jun 2010.

como para orientar o comportamento do contribuinte à proteção do meio ambiente<sup>12</sup>.

Trata-se de um instrumento apto a implementar as diretrizes constitucionalmente estabelecidas para a defesa do meio ambiente, por meio do uso da finalidade extrafiscal das exações.

Para a utilização da tributação indutora em relação às demandas ambientais não se necessita da criação de novos tributos. Podem-se – e recomenda-se, posto que já excessivamente elevada a carga fiscal no Brasil – utilizar as exações já existentes, adaptando-as através de alterações legislativas que possibilitem a persuasão dos contribuintes a adotar comportamentos comprometidos com a sustentabilidade ambiental.

A Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (Eco 92) apresentou debates acerca da criação de uma política fiscal voltada para a preservação ecológica. Nessa Conferência foram definidos critérios que seriam aptos a um tributo como realmente eficiente.

De acordo com esse entendimento, um tributo para possuir tal característica deveria ter quatro pressupostos.

Primeiramente, deveria existir a eficiência ambiental, ou seja:

A imposição tributária efetivamente deve conduzir a resultados positivos do ponto de vista ambiental, sendo eficiente no plano da prevenção aos danos ambientais e exploração desequilibrada dos recursos naturais, mediante a instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributo já existente esse caráter<sup>13</sup>

Igualmente, seria necessária a eficiência no tributo, que deveria ter baixo impacto econômico, não obstante ser direcionado à indução de comportamentos por parte dos contribuintes.

---

<sup>12</sup> COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil**. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 313.

<sup>13</sup> JACCORD. Cristiane Vieira. **Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente**. Disponível em: <[http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_cristiane\\_v\\_jaccourd.pdf](http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_cristiane_v_jaccourd.pdf)>. Acesso em: 28 jul 2010.

Um terceiro pressuposto para a tributação eficiente seria a administração barata e simples, consistente na não imposição de ônus desarrastados para a máquina pública, que deveria utilizar-se de poucos recursos administrativos para apuração dos tributos.

Por fim, como quarto requisito, não poderia haver efeitos comprometedores ao ciclo de consumo, de modo a repercutir negativamente na seara econômica.

Os tributos ambientais podem ser classificados em tributos ambientais em sentido estrito e tributos com função ambiental em sentido amplo.

No primeiro caso, a hipótese de incidência seria o próprio comportamento poluente, enquanto no segundo seria a tutela do meio ambiente se revela especialmente como finalidade extrafiscal, por meio da indução de comportamentos no sentido de desencorajar condutas danosas aos recursos naturais e promover as condutas que ensejem a defesa do meio ambiente.<sup>14</sup>

## **2.1 Função ambiental fiscal e tributos ecológicos**

Como dito, a função ambiental fiscal caracteriza-se pela sua finalidade remuneratória. Como exemplo de tributo que se enquadre nessa classificação, podemos citar a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA que, instituída pela Lei nº 10.165/00, alterou a Lei 6.938/81.

O fato gerador da referida taxa é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

Outro exemplo de tributação fiscal ambiental é a previsão da contribuição para o Seguro Acidente de Trabalho – SAT, prevista no inciso II do art. 22 da Lei 8.212/91. A alíquota é graduada em razão

---

<sup>14</sup> CAMPOS. Carlos Alexandre de Azevedo. **Tributação e tutela do meio ambiente**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14288&p=2>>. Acesso em: 28 jul 2010.

do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

## 2.2 Função ambiental extrafiscal e tributos ecológicos

O campo mais propício e onde se revelam as mais importantes hipóteses de utilização ecológica da tributação é a função ambiental extrafiscal. Nesse setor, podem ser trabalhados os tributos já existentes no ordenamento jurídico, adequando-os às diretrizes constitucionais que objetivam a preservação dos recursos naturais.

Ademais, é notável a capacidade que o Poder Público tem de agir no sentido de tutelar os recursos ecológicos através da indução de condutas por meio da atividade fiscal. Nesse viés, devem sempre ser seguidas as premissas do princípio do poluidor-pagador.

Como exemplo dessa tributação ambientalmente orientada, pode-se citar a previsão existente no art. 182, § 4º da CF/88, *in verbis*:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm) > Acesso em: 22 jul 2010.

Nesse caso, a subutilização do imóvel engloba possíveis riscos ao meio ambiente, a partir, *v. g.*, do depósito de substâncias que possam causar infiltração de materiais tóxicos no solo, em lençóis freáticos, nos rios, lagos ou mares.

No mesmo sentido é a norma constitucional que possibilita a desapropriação de terras rurais para fins de reforma agrária, em que se leva em consideração o cumprimento da função social da propriedade agrária. Veja-se:

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

I - aproveitamento racional e adequado;

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

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

IV - exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.<sup>16</sup>

Nesse caso, a preservação do meio ambiente é expressamente citada como requisito para a aferição do cumprimento da função social da propriedade rural. O legislador, nesse caso, estabeleceu uma punição, apesar de não tributária, para o proprietário que não zelar pela preservação dos recursos naturais.

### **2.3 Aplicabilidade da tributação ecológica. Espécies de tributos e utilização ambientalmente orientada da exação.**

De início, cumpre destacar que a utilização de uma espécie tributária com a finalidade diversa da mera arrecadação – ou seja, com objetivos extrafiscais e indutores – não acarreta um tratamento diferenciado para esse tributo, tendo em vista que o legislador tem a obrigação de se manter nas diretrizes constitucionalmente estabelecidas para a espécie tributária que objetiva utilizar com caráter extrafiscal.

---

<sup>16</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm) > Acesso em: 22 jul 2010.

Modifica-se somente a finalidade no uso da exação, mantendo-se integralmente o regime jurídico regente. Assim se posiciona a doutrina, *e.g.*:

Em sendo a extrafiscalidade a aplicação de uma fórmula jurídico-tributária pelo Estado que intenta ingerir-se na conjuntura política, econômica ou social, com finalidade outra além do provimento de recursos para o seu próprio custeio, deve ser essa atividade orientada pelas mesmas diretrizes próprias das demais exações tributárias.<sup>17</sup>

Logo, o legislador não pode, exemplificativamente, invadir a competência tributária de outro ente sob a justificativa de implementar exação que objetive a preservação ambiental. Igualmente, o regime jurídico das espécies tributárias não pode ser desrespeitado para fins de promoção de tributos ambientalmente orientados.

Pela exegese da Carta Magna vigente, observa-se que existem cinco espécies tributárias, quais, sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Interessante analisar, em separado, a possibilidade de utilização ambientalmente orientada da tributação em cada das espécies acima mencionadas.

### 2.3.1 Impostos.

Nos termos do art. 16 do Código Tributário Nacional “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”<sup>18</sup>

Trata-se de tributo não vinculado, isto é, aquele cujo fato gerador não implica numa atuação estatal, na clássica classificação de Geraldo Ataliba.

---

<sup>17</sup> BADR. Fernanda Matos. **Tributação e a proteção e preservação do meio ambiente**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14342>>. Acesso em: 02 ago 2010.

<sup>18</sup> BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm> > Acesso em: 23 jul 2010.



Por atuar diretamente sobre o patrimônio do contribuinte, os impostos constituem excelente instrumento para a consecução de objetivos relacionados à sustentabilidade ambiental.

A competência legislativa para a instituição, majoração e redução de alíquota ou base de cálculo encontra-se taxativamente delimitada na Constituição Federal. É indelegável a referida atribuição legislativa. Segundo Sacha Calmon:

O art. 7º [do CTN] fixa a regra da *indelegabilidade da competência tributária*, vez que esta é de atribuição constitucional, mas admite que as funções de arrecadas e fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária podem ser transferidas de uma para outra pessoa de Direito Público, incluindo as garantias e privilégios processuais das pessoas delegantes (§ 1º), podendo a delegação ser unilateralmente revogada. De observar, também, que é possível incumbir a pessoas de Direito Privado, naturais e jurídicas, a função ou o encargo de arrecadar tributos, nesta última hipótese contra a vontade da própria pessoa, sem que esta atribuição ou cometimento constitua delegação de competência, poder este exclusivo dos órgãos estatais legislativos (princípio da legalidade).<sup>19</sup>

A indelegabilidade da competência legislativa tributário é marca de todos os tributos existentes na Carta Magna, como corolário do princípio federativo e da separação dos poderes do Estado.

Em relação aos impostos, a CF/88 foi mais detalhista. Não apenas estabeleceu a competência para instituição destes, como também delimitou especificamente quais impostos competia a que ente da federação.

Para a União, a Carta Magna expressamente outorgou a competência para a instituição dos seguintes impostos<sup>20</sup>: i) importação de importação de produtos estrangeiros (II); ii) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); iii) renda e proventos de qualquer natureza (IR); iiiii) produtos industrializados (IPI); iiiiii) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos

---

<sup>19</sup> COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 502.

<sup>20</sup> Cf art. 153, CF/88.

ou valores mobiliários (IOF); iiiiii) propriedade territorial rural (ITR) e iiiiii) grandes fortunas, nos termos de lei complementar (IGF).

À exceção do último, todos os impostos já foram implementados pela União. De ressaltar que a possibilidade de utilização para finalidade extrafiscal ambiental dos referidos impostos é veemente.

No caso dos Impostos de Importação e de Exportação, ambos possuem, pela sua própria natureza, forte cunho extrafiscal, na medida em que servem como instrumento para regulação do comércio internacional.

Podem ser utilizados, igualmente, com a finalidade extrafiscal ambiental, induzindo comportamentos, quando, por exemplo, se eleva a alíquota de produtos cujo processo de produção esteja em dissonância com as diretrizes ambientalmente adequadas.

Nesse seara, o II e o IE podem servir não apenas como ferramenta para regular a balança comercial entre os países, mas também como instrumento capaz de motivar a adoção de mecanismos sustentáveis de produção, a partir do estabelecimento de carga fiscal menos severa sob produtos que obedeçam a tais diretrizes. Por outro lado, poder-se-ia adotar alíquota mais elevada de II e IE para produtos ambientalmente degradantes.

No caso do imposto de renda, principal fonte de receita da Administração Pública Federal, visualiza-se exemplo de aplicação ecológica da tributação na Lei nº 5.106/66.

Na referida norma, de acordo com seu art. 1º, as importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil.

Induz-se, a partir de incentivos fiscais consistentes no abatimento do imposto sobre a renda, comportamentos consistentes em promover o plantio de espécies da flora.

Exemplo similar ocorreu na tributação via IPI, quando o Decreto Federal nº 755, de 19 de fevereiro de 1993, reduziu as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes sobre veículos automotores movidos a etanol, os quais, notadamente,

poluem menos do que os veículos movidos a combustíveis derivados de petróleo.

Da mesma forma, o IPI pode ter alíquota reduzida pela União para produtos industrializados a partir de procedimentos que otimizem o consumo de energia ou mesmo utilizem fontes alternativas e limpas de energia, que promova pouca emissão de poluentes. Interessante, igualmente, a concessão de redução do ônus do IPI para contribuintes que reciclem o material descartado do processo de produção industrial.

Ainda no âmbito federal, há exemplo de utilização ecologicamente orientada do Imposto Territorial Rural (ITR) pela Lei 9.393/96, a qual isenta de tributação as áreas do imóvel rural: 1) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989 (art. 10, § 1º, II, “a”, Lei 9.393/96); 2) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na hipótese anterior (art. 10, § 1º, II, “b”, Lei 9.393/96) e; 3) “cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração” (art. 10, § 1º, II, “e”, Lei 9.393/96).

Importante destacar que a União possui competência residual para a instituição de impostos suplementares e extraordinários, na forma dos incisos I e II do art. 154 da Carta Magna. A União também possui essa mesma competência residual em relação às contribuições para a seguridade social (art. 195, § 4º, CF/88).

Nada impede que, caso se utilize dessa prerrogativa, a União adote um viés fiscal para a tributação via esses impostos excepcionais.

Na esfera estadual e distrital, há competência para a instituição dos seguintes impostos: a) de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); c) propriedade de veículos automotores (IPVA).

No caso do IPVA, podem ser citadas a existência de leis estaduais que distingam a alíquota do referido imposto de propriedade com base no combustível utilizado pelo veículo, favorecendo o contribuinte que possuir automóvel que utilize combustível menos poluente, a exemplo de etanol, gás natural veicular (GNV) ou eletricidade.

Exemplo desta última hipótese é a Lei Estadual de São Paulo nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, a qual, em seu art. 9, inciso III, estabeleceu alíquota reduzida a três por cento para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar a álcool (etanol), GNV ou eletricidade.

Em relação ao ITCMD, para se promover uma utilização ambientalmente orientada desse imposto, poder-se-ia reduzir a alíquota em relação aos imóveis e móveis considerados de interesse ambiental, o que incluiria bens do patrimônio histórico, artístico, estético e cultural, promovendo-se, assim, a facilitação da transferência de propriedade dos referidos bens.

Por fim e ainda no âmbito estadual e distrital, é de se destacar a importância do ICMS, maior fonte de receita para estes entes. Bastante comentado, o ICMS ecológico caracteriza-se por apresentar um critério de distribuição aos Municípios do montante arrecadado a título de ICMS tomando por base parâmetros sociais e ambientais, observados os limites e critérios técnicos previstos na Constituição e leis para a distribuição das receitas tributárias.

Com o ICMS ecológico promove-se uma:

Maior destinação de parcela do que foi arrecadado com o ICMS aos Municípios que estejam mais bem adequados aos níveis de preservação ambiental e de melhoria de qualidade de vida, como, saneamento básico, sistemas de tratamento ou disposição final de resíduos sólidos ou esgotos sanitários, conservação de nascentes, existência de unidades de conservação, dentre outros.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> JACCOUND. Cristiane Vieira. **Tributação ambientalmente orientada:** instrumento de proteção ao meio ambiente. Disponível em: <[http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_cristiane\\_v\\_jaccound.pdf](http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_cristiane_v_jaccound.pdf)>. Acesso em: 28 jul 2010.

Trata-se de um mecanismo moderno, inteligente e eficaz no sentido de promover a indução de comportamento ambientalmente adequados pelas administrações municipais, a partir da concessão de benesses em repasses para aquelas que se mostrarem mais eficazes nesse propósito.

Segundo o portal ICMSecológico.org, os Estados de São Paulo, Paraná, Rio Grande do Sul, Mato Grosso do Sul, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Mato Grosso, Tocantins, Rondônia, Acre, Amapá, Pernambuco, Piauí e Maranhão já adotam a política do ICMS ecológico.<sup>22</sup>

Interessante que essa maneira de distribuição desse importante e rentável tributo seja difundida para todos os Estado da federação, bem como para o Distrito Federal.

Na seara municipal e distrital, compreendem-se os seguintes impostos: a) sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); b) sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); c) serviços de qualquer natureza, não compreendidos aqueles tributados via ICMS, os quais estão definidos em lei complementar (ISS).

O IPTU pode ser utilizado com finalidade ambientalmente orientada. Como dito, por força do que consta previsto no § 4º do art. 182 da Carta Magna, o Município ou o Distrito Federal pode utilizar o IPTU como instrumento para evitar a não edificação, não utilização ou subutilização de imóveis. O Estatuto das Cidades, Lei 10.257, de 10 de julho de 2001, em seu art. 7º, corrobora o referido mandamento constitucional.

Terreno que não esteja cumprindo requisitos mínimos de proteção ambiental em área urbana pode sofrer essa tributação orientada, como forma de induzir comportamento de defesa da sustentabilidade dos recursos naturais.

---

<sup>22</sup> ICMS ECOLÓGICO. <[http://www.icmsecologico.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=61&Itemid=74](http://www.icmsecologico.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=61&Itemid=74)> Acesso em: 02 ago 2010.

Assim, o solo urbano que esteja, v.g., acumulando lixo, infiltrando materiais tóxicos no solo, servindo como mecanismo de degradação da fauna ou flora podem sofrer incidência exacerbada de IPTU.

Por outro lado, os imóveis tidos como ecologicamente corretos - a exemplo daqueles construídos com materiais sustentáveis, como tijolos ecológicos, madeiras de reflorestamento e com fontes de energia limpas e renováveis, reuso da água, captação de água de chuva - poderiam gozar de redução de alíquotas do IPTU.

No que tange ao ITBI, da mesma forma do que foi mencionado em relação ao ITCMD, a Fazenda Pública Municipal ou Distrital pode reduzir a alíquota em relação aos imóveis considerados de interesse ambiental, o que abarcaria aqueles de interesse do patrimônio histórico, artístico, estético e cultural, promovendo-se, assim, a facilitação da transferência de propriedade dos referidos bens.

Em relação ao ISS, pode, igualmente, ser atribuído um viés ecológico à mencionada tributação. De fato, assim como no ICMS ecológico, os serviços tributáveis via ISS podem ser definidos de forma a prestigiar aqueles que estejam em consonância com as diretrizes de proteção e sustentabilidade dos recursos da natureza.

Exemplo interessante consta na Lei Complementar 150/2010, de 20 de janeiro de 2010, do município de Campo Grande, Mato Grosso do Sul. Na referida norma, por meio da supracitada Lei, autoriza-se a concessão de benefício tributário, consistente na redução do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU e ISS - Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, às pessoas físicas e jurídicas proprietárias de imóveis residenciais e comerciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente.

### **2.3.2 Demais espécies tributárias.**

As demais espécies tributárias que não os impostos, quais sejam também podem se utilizar da diretriz ecológica como forma de induzir comportamentos ambientalmente corretos dos contribuintes.

As taxas e as contribuições de melhoria são caracterizadas como tributos vinculados, pois são exações que exigem como requisitos para a sua instituição a atuação estatal em favor do contribuinte.

Nos termos do art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição<sup>23</sup>.

Para a contribuição de melhoria, o CTN regulamenta:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.<sup>24</sup>

Pela que se verifica da leitura de ambos os dispositivos, a atuação estatal é premissa para a utilização destas exações. As taxas podem ser cobradas a partir do exercício regular do poder de polícia ou pela prestação ou disponibilização de um serviço público específico e divisível para o contribuinte, enquanto as contribuições de melhoria derivam da realização de obras públicas de que decorram valorização imobiliária.

Como se percebe, a competência para instituição das taxas e contribuições de melhoria é comum entre os entes federados, competindo àquele que executar o poder de polícia, prestar ou disponibilizar o serviço ou executar a obra que promova valorização patrimonial.

As taxas representam a utilização do princípio retributivo e do poluidor-pagador no âmbito do Direito Tributário, na medida em que estabelecem, respectivamente, certa equivalência entre o custo da prestação do Estado e o valor da taxa, bem como exações mais elevadas através de taxas para aqueles contribuintes que se utilizem de

---

<sup>23</sup> BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm> > Acesso em: 23 jul 2010.

<sup>24</sup> BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm> > Acesso em: 23 jul 2010.

atividades ou produtos mais comprometedores da inteireza ambiental.

Segundo Ligia Maria Lopes Rodrigues Ribas, as taxas ambientais são possíveis em relação a:

Atividades resultantes do custo de licenciamento e fiscalização ambiental, bem como dos serviços públicos de limpeza e recuperação ambiental de caráter individual, equivalentes ao custo de sua realização, prestados ou postos à disposição do contribuinte, cujas atividades sejam efetiva ou potencialmente poluidoras ou relativas à extração, produção, transporte e comercialização de produtos potencialmente perigosos ao meio ambiente e produtos e subprodutos da fauna e da flora.<sup>25</sup>

Assim, as taxas ambientais servem como um poderoso mecanismo de retribuição da atuação estatal na fiscalização de atividades potencialmente poluidoras. Podem, igualmente, induzir comportamentos no sentido da preservação ambiental.

As contribuições de melhoria, por sua vez, também podem assumir uma função ecológica. De fato, podem ser cobradas contribuições de melhoria de imóveis que hajam obtido valorização venal a partir da realização de empreendimentos governamentais ambientalmente orientados, tais como arborização de ruas e praças, criação e ampliação de parques e jardins botânicos, entre outros.

Nesse caso, o custo para a realização da obra ambientalmente correta seria rateado entre os proprietários de imóveis da região que obterão ou tenham obtido valorização.

No que concerne às contribuições especiais, definidas especialmente nos art. 149 e 149 A da Carta Magna, podem, também, adquirir conotação ambiental as suas incidências.

Segundo Ricardo Alexandre<sup>26</sup>, as contribuições especiais são classificadas da seguinte maneira: A) contribuições sociais, que compreendem: *i*) seguridade social; *ii*) outras contribuições sociais;

---

<sup>25</sup> RIBAS. Ligia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 700.

<sup>26</sup> ALEXANDRE. Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3.ed. São Paulo: Método, 2009. p. 73.



*iii)* contribuições sociais gerais; B) contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE); C) contribuições corporativas; D) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP).

Sem dúvida, qualquer dessas subespécies de contribuições especiais podem, e devem, se adequar às diretrizes constitucionais para a defesa e proteção de meio ambiente, através do incremento por parte do ente tributante de mecanismos de promoção de um despertar ecológico no contribuinte, tornando a incidência da exação uma ferramenta apta a proporcionar a sustentabilidade ambiental.

No que tange aos empréstimos compulsórios, estes apenas podem ser decretados pela União e instituídos por Lei Complementar. São taxativas as suas hipóteses, nos termos do art. 148 da CF/88:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.<sup>27</sup>

Ainda que adotado e admitido em situações extremadas, os empréstimos compulsórios podem ser adotados com viés ecológicos, de maneira a prestigiar a defesa do meio ambiente.

## **Conclusão**

Como conclusão do presente estudo, podemos atestar quão positiva, válida e eficiente é a utilização da tributação para a promoção da sustentabilidade ambiental, esta tão valorada pela Carta Magna de 1988.

Todas as espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos

---

<sup>27</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm) > Acesso em: 22 jul 2010.

compulsórios, podem ter seus fatos geradores direcionados a induzir comportamentos dos contribuintes no sentido da sustentabilidade no uso dos recursos naturais.

Já são evidentes exemplos de diplomas legislativos com viés ecológico nos diversos entes federativos, podendo se destacar os incentivos fiscais no imposto de renda para empreendimentos que promovam florestamento ou reflorestamento, o ICMS ecológico, o IPI e o IPVA com alíquotas reduzidas para veículos automotores que sejam movidos a combustíveis menos poluentes.

É notória a eficiência da utilização instrumental da tributação como forma de assegurar a proteção ambiental. Deve ser ampliada essa atividade indutora estatal, possibilitando a elevação de experiências exitosas nas diversas esferas da Administração Pública.

Interessante que as Administrações com maior estrutura forneçam ferramentas técnicas para que, especialmente, os Municípios menores possam ter condições de implantar a tributação ecológica em sua gestão fiscal.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3.ed. São Paulo: Método, 2009.

AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 14. ed. São Paulo: Globo, 2001.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BADR, Fernanda M. **Tributação e a proteção e preservação do meio ambiente**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14342>>. Acesso em: 02 ago 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)

htm> Acesso em: 22 jul 2010.

BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>> Acesso em: 23 jul 2010.

BRASIL. Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6938 .htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6938.htm)> Acesso em: 27 abr 2011.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **Tributação e tutela do meio ambiente**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14288&p=2>>. Acesso em: 28 jul 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil**. In TORRES, Heleno T (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 313.

ICMS ECOLÓGICO. <<http://www.icmsecologico.org.br/index>.

php?option=com\_content&view=article&id=61&Itemid=74> Acesso em: 02 ago 2010

JACCOUND. Cristiane Vieira. **Tributação ambientalmente orientada:** instrumento de proteção ao meio ambiente. Disponível em: <[http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_cristiane\\_v\\_jaccound.pdf](http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_cristiane_v_jaccound.pdf)>. Acesso em: 28 jul 2010.

NÓBREGA. José Flóscolo da. **Introdução do Direito.** 8. ed. João Pessoa: Edições Linha d'Água, 2007.

NOGUEIRA. Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

MACHADO. Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro.** 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MILARÉ. Edis. **Direito do meio ambiente:** a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência e glossário. 6.ed. São Paulo: RT, 2009

MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional.** 23 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PACHECO FILHO. **Direito tributário na proteção ao meio ambiente.** Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm>>. Acesso em: 28 jun 2010.

RIBAS. Ligia Maria L. R. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In TORRES, Heleno T. (Org.). **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

SCHOUERI. Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

**Recebido em 22/11/2010 - Aprovado em 02/05/2011**