

# NOVOS RUMOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

## *New routes of environmental taxation in Brazil*

Ana Maria Jara Botton Faria<sup>1</sup>

### RESUMO

A tributação vai muito além de uma mera prerrogativa legal do ente público, configura um importante instrumento de intervenção estatal no âmbito econômico, social e ambiental. O tributo deve ter um tratamento diferenciado quando o uso dos recursos ambientais causarem impactos menores na natureza. Os benefícios decorrentes justificam a aplicação de políticas públicas específicas e a aplicação de uma tributação ambientalmente orientada.

**Palavras-chave:** Tributo. Tributação ambientalmente orientada. Recursos ambientais. Incentivos.

### ABSTRAT

Taxation goes far beyond a mere legal prerogative of the public entity, it sets an important instrument of intervention for the state both for economic, social and environmental context. The tax must be treated differently when the use of environmental resources is causing less

---

<sup>1</sup> Professora Universitária. PHD (Doctor of Philosophy in Business Administration - FCU-Orlando- Florida EUA. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. anamjbf@gmail.com

impact on nature. The benefits justify the application of specific public policies and the application of environmentally oriented taxation.

**Keywords:** Tribute. Environmentally oriented taxation. Environmental resources. Incentives

## INTRODUÇÃO

O crescimento econômico e o uso adequado dos recursos ambientais configuram uma necessidade e já é realidade mesmo dentro dos atuais anseios capitalistas. Pacífico o entendimento que o esgotamento de bens decorrentes da natureza encarece ou até inviabilizam processos e produções. Todos perdem.

A conjugação das necessidades sociais, ambientais e econômicas, apesar de não ser tarefa fácil, é indispensável para a obtenção de um equilíbrio razoável entre tais ações.

A ordem econômica prevista na norma constitucional inclui as atividades econômicas, o pleno emprego, a livre iniciativa, o uso social da propriedade e a conservação do meio ambiente.

Tais direitos devem ser devidamente equalizados considerando que o seu conjunto é que fundamenta e formata o rol dos direitos fundamentais, condição essencial para a obtenção da Dignidade Humana.

O Estado em seu dever-poder instrumentaliza o tributo para que atenda as funções basilares fiscais, mas deve também aplicar a função extrafiscal sempre que for necessário.

A não-aplicação de forma concomitante dos princípios e dos instrumentos tributários pode gerar responsabilidade estatal por força do dever-poder do ente público no uso correto deles.

As políticas públicas atuais ainda não têm apresentado ações concretas para que ocorra a efetiva proteção ambiental no âmbito das atividades economicamente lícitas, desconsiderando o imenso valor econômico e social que os recursos ambientais possuem. Infelizmente tal processo, apesar de indispensável para a continuidade da vida e da produção de alimentos e outros bens, ainda não integra de modo efetivo e eficaz as políticas governamentais.

A comprovação visível dos danos ambientais, o aumento dos dados científicos acerca dos problemas que o futuro reserva e a crescente dúvida da capacidade humana em regenerar a maioria dos fatores produtivos naturais são questões que colocam em perigo o desenvolvimento sustentável, tanto no âmbito econômico como no social e lógico do meio ambiente.

A alteração do uso de algumas expressões tem um significado maior e buscam abranger e ampliar a sua aplicação. Como exemplo é possível mencionar a expressão recurso ambiental e não mais recurso natural.

Recurso natural pode ser entendido como toda matéria e energia que ainda não tenha sofrido um processo de transformação e que é usada diretamente pelos seres humanos para assegurar as necessidades fisiológicas, socioeconômicas e culturais, tanto individuais quanto coletivas (CORREDORES, 2015)

Já a expressão Recurso Ambiental buscou ampliar o conceito incluindo outros elementos que não integram o de recurso natural tais como a atmosfera, águas interiores, superficiais e subterrâneas, estuários, mar territorial, solo, subsolo, elementos da biosfera, como fauna e flora. (CORREDORES, 2015)

O aumento do custo do uso dos recursos ambientais já trouxe modificações na contabilidade. Atualmente os balanços financeiros das empresas consideram as questões inerentes ao meio ambiente integrando seu custo fixo. A gestão econômica requer a inclusão dos dispêndios com o uso e com a conservação dos recursos ambientais. Pode-se exemplificar de forma pontual o desembolso com o pagamento da água, da energia elétrica e dos combustíveis.

Um meio ambiente equilibrado e conservado deve ser visto e entendido como uma fonte de oportunidade para a obtenção de vantagens competitivas e não mais como um custo obrigatório e sem retorno.

O dano ambiental independentemente de quem o produz faz com que os prejuízos dele decorrente, ao final, passem a ser mais um encargo para o cidadão, para a coletividade. Este fato por si só já fere o princípio da igualdade e causa prejuízo a todos. O cuidado do meio ambiente traz benefícios para todos, sem exceção.

Tem-se assim, considerando a própria finalidade social do tributo, a função extrafiscal, que a norma ao prever a hipótese de incidência deve valorizar as atividades econômicas que adotem técnicas, formas, métodos e modos de produção que geram o uso sustentável dos recursos ambientais.

## **O TRIBUTO E A LEGISLAÇÃO ATUAL**

O entendimento da atividade estatal dentro do binômio dever-poder, fazendo uso da lição de Rui Barbosa de que “todo poder encerra um dever” indica que para a obtenção da Ordem Econômica necessário que exista uma tributação diferenciada da atualmente aplicada.

O tributo tem uma função muito maior que a da arrecadação, apesar de atualmente ser a que mais tem sido considerada, eles também podem ser instrumentos destinados a obtenção do bem-estar social.

A função social do tributo é aquela que faz com que a tributação represente mais do que uma fonte de recursos do Estado; exatamente para permitir o cumprimento das metas previstas no preâmbulo da Constituição Federal, os fundamentos da República Federativa do Brasil e os demais objetivos constitucionais, garantir a Cidadania e a qualidade de vida, com educação, saúde, segurança e trabalho, dentre outros.

Para que o cidadão possa entender o tributo como um ato decorrente da cidadania e não como uma mera obrigação o Estado tem o dever de aplicar de forma correta o tributo, desde o fato gerador até a correta aplicação dos valores arrecadados.

Cristóbal Barreto Moro traduz bem tal concepção:

La significación actual del tributo, en el marco del Estado social y democrático de Derecho, es muy distinta a la existente em épocas pasadas. As actividades públicas há conducido a um progresivo y coetáneo ensanchamiento del concepto de gasto público, provocando una clara ampliación de los mecanismos através de los cuales se financia esse gasto publico, que ya no se limitan a la mera obtención de recursos, sino que se encaminan al cumplimiento directo de los objetivos constitucionales. (MORO, 1999, p. 51)

Desta forma, a função extrafiscal do tributo passa a ter uma importância maior que a até agora a ela atribuída, pois além de regular o mercado também irá colaborar na manutenção e conservação dos recursos ambientais, matéria prima indispensável para a produção da grande maioria dos produtos e serviços.

Spagnol é taxativo quando analisa a questão:

Com este respaldo histórico, faz-se urgente que a atividade tributante atual ultrapasse os limites meramente fiscais e se converta em um instrumento de política sócio-econômica por parte do Estado. Tais tributos têm por função a garantia de recursos necessários à efetivação pelo Estado de uma série de direitos consagrados ao cidadão por força constitucional. (SPAGNOL, 2002, p. 17/18)

Alguns críticos da ampliação da aplicação de tal função nos tributos argumentam que haverá queda da arrecadação o que prejudicaria a

atividade estatal. Um grande equívoco. A aparente queda de arrecadação será devidamente compensada com a redução de gastos decorrentes da minimização dos desastres e danos ambientais.

Nabais, ao comentar a evolução do sistema tributário europeu, em especial o alemão, explicita:

[...] a actividade impositiva, quer vista em seu conjunto (sistema fiscal), quer vista nos seus elementos (os impostos), sofreu uma profunda alteração na sua função (instrumental). De um lado, há uma alteração quantitativa que se prende com um facto de a assunção de mais tarefas pelo estado – tarefas de direção global da economia e de conformação social- implicar mais despesas e, conseqüentemente, mais impostos, alargando-se deste jeito o domínio da fiscalidade. De outro lado, verifica-se uma alteração qualitativa traduzida no facto de, através dos impostos, poderem ser prosseguidos, directa e autonomamente, as tarefas constitucionalmente imputadas ao estado, sejam de ordenação econômica, sejam de conformação social. (NABAIS, 1998, p. 233)

Baleeiro reforça tal entendimento:

O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade. Prejudicadas ficam, dessa forma, as teorias de política econômica ou de política fiscal incompatíveis com o Estado Democrático de Direito. (BALEIRO, 2006, p. 11)

Já dizia Milton Friedman, economista norteamericano e Prêmio Nobel que não há “almoço grátis”. O que verificamos hoje que é que os valores arrecadados à título de tributos tem servido para reverter a degradação do meio ambiente ou seja, está sendo socializado os ônus e privatizado os bônus

Rosembuj coloca a questão da seguinte forma:

Em nuestro caso la Administración autoriza la realización de actividades que producen residuos. Es evidente que esta actividad consentida por la Administración (siempre que se den los requisitos que lo permitan, de acuerdo com la legislación de residuos aplicable, autorizar aquella actividad de producción de residuos) es perjudicial para el medio ambiente por sus consecuencias, por tanto, es perjudicial para la colectividad. Precisamente esta actividad dañosa perjudicial es la que grava

con esta “contribución negativa”. El criterio de cuantificación puede ser los costos de prevención o de restauración de los daños causados. (ROSEMBUJ, 1990, p. 71)

O empresário busca o lucro e o atendimento de no mínimo três funções, a sobrevivência, a continuidade e o crescimento da empresa. O consumidor mesmo que tenha uma preocupação com as questões sociais e ambientais, na maioria das vezes tem que atentar para a questão econômica imediata.

Desta forma, cabe ao Estado, por força normativa (art. 174 CF/88) na condição de agente normativo e regulador da atividade econômica, exercer as funções de fiscalização, planejamento e mais especificamente de incentivo tributário.

A proposta do tributo ambientalmente orientado é que o empresário e o consumidor recebam incentivos como forma de permitir que os produtos e serviços produzidos de forma menos danosa ao meio ambiente sejam beneficiados, atendendo diretriz contida no artigo 170, inciso VI da CF/88 “VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (BRASIL, 1988)

Uma ressalva, não se trata de relativizar ou minimizar as licenças e autorizações ambientais. O objetivo maior é que os empresários ofereçam aos consumidores produtos e serviços efetivados de forma ainda mais protetiva do que previsto nas leis específicas.

Espera-se que com tais incentivos ocorram estudos para a busca de novas formas e alternativas de uso de produtos, redução de desperdício, reuso, reciclagem, coleta seletiva, descarte adequado dentre outros.

O Estado, dentro do papel que a Constituição Federal lhe impõe tem o dever de aplicar o tributo ambiental. Mas, apesar de tal previsão até a presente data, de forma efetiva não temos espécies tributárias que produzam efeitos positivos acerca da conservação dos recursos ambientais.

Historicamente é possível perceber o descaso com as proibições contidas nas legislações ambientais, podendo tal fato ser observado desde o primeiro Código Florestal Brasileiro de 1934, as alterações de 1965 com o novo Código Florestal, modificações de 1996, de 2000 e finalmente a publicação da Lei Federal 12.651/2012 e alterações dadas pela Lei Federal 12.727/2012.

As últimas normas mencionadas trazem no artigo 41 a previsão de incentivos fiscais, alguns de natureza tributária, configurando o tributo ambiental.

Relevante para o tema em análise o conteúdo do artigo 41 da Lei Federal 12.651/2012:

Art. 41. É o Poder Executivo federal autorizado a instituir, sem prejuízo do cumprimento da legislação ambiental, **programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente**, bem como para adoção de tecnologias e boas práticas que conciliem a produtividade agropecuária e florestal, com redução dos impactos ambientais, como forma de promoção do desenvolvimento ecologicamente sustentável, observados sempre os critérios de progressividade, abrangendo as seguintes categorias e linhas de ação: (Redação dada pela Lei nº 12.727, de 2012). (BRASIL, 2012)

Dentre tais programas, o artigo ao longo de diversos parágrafos, incisos e alíneas elenca algumas formas de tributos ambientalmente orientados.

O principal objetivo de tais medidas é conceder aos produtores que adotem medidas protetivas e de conservação de áreas de proteção e das áreas degradadas incentivos que podem ser por intermédio de Pagamento de Serviços Ambientais; Taxas de Juros Diferenciadas e Tributárias.

Os incentivos tributários estão mais diretamente especificados no inciso II, letra 'f' da norma federal acima indicada. (Lei nº 12.727, de 2012) Tais benefícios decorrem da concessão de isenção de impostos na aquisição de insumos e equipamentos. Inicialmente a previsão é para fatos geradores do ICMS, mas também haverá possibilidade de aplicação para o IPI, II, IE dentre outros.

Na sequência a redação menciona outros processos de recuperação e manutenção que também poderão obter o incentivo tributário. Havendo a prestação de serviços elencados na LC 116/2003 poderá ser aplicada tal previsão também para o ISSQN.

Art. 41-

II - compensação pelas medidas de conservação ambiental necessárias para o cumprimento dos objetivos desta Lei, utilizando-se dos seguintes instrumentos, dentre outros:

f) isenção de impostos para os principais insumos e equipamentos, tais como: fios de arame, postes de madeira tratada, bombas d'água, trado de perfuração de solo, dentre outros utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito; (BRASIL, 2012)

Tem-se assim que os incentivos tributários na forma acima mencionada poderão ser utilizados pela União, os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Existe ainda a previsão na referida norma, acerca da possibilidade da dedução da base de cálculo do Imposto de Renda tanto da pessoa física como da pessoa jurídica, que esteja na condição de possuidor ou de proprietário de imóvel rural, de parte de valores utilizados para a recomposição das APPs e Reservas Legais.

Art. 41

§ 1º Para financiar as atividades necessárias à regularização ambiental das propriedades rurais, o programa poderá prever:

II - dedução da base de cálculo do imposto de renda do proprietário ou possuidor de imóvel rural, pessoa física ou jurídica, de parte dos gastos efetuados com a recomposição das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito cujo desmatamento seja anterior a 22 de julho de 2008; (BRASIL, 2012)

Aqui existe uma limitação temporal para a aplicação de tal incentivo, pois as atividades de recomposição devem ser aplicadas em áreas cujo desmatamento ocorreu antes de 22 de julho de 2008. Uma novidade em termos de incentivo às empresas atuantes na cadeia produtiva que comercializem ou industrializem produtos que tenham sido produzidos em locais que atendam os padrões exigidos e previstos na Lei 12.651/2012.

Art. 41

§ 2º O programa previsto no caput poderá, ainda, estabelecer diferenciação tributária para empresas que industrializem ou comercializem produtos originários de propriedades ou posses rurais que cumpram os padrões e limites estabelecidos nos arts. 4º, 6º, 11 e 12 desta Lei, ou que estejam em processo de cumpri-los. (BRASIL, 2012)

Tal previsão incentiva o produtor em todas as suas fases, tornando-se um bônus aos que preservam a vegetação nativa além de estimular e garantir a recuperação de áreas degradadas, permitindo um uso adequado para tais locais.

Verifica-se que a previsão normativa já existe, mas para que sejam efetivamente aplicados e validados os incentivos previstos na Lei Florestal 12.651/2012 necessária a regulamentação para a aplicação dos benefícios tributários. Tal providência infelizmente ainda não foi efetuada. (ao menos até janeiro de 2019).



Outra iniciativa legislativa que se encontra em tramitação é a PL 1465/2015, cuja ementa “Cria incentivos fiscais e creditícios a pessoas físicas e jurídicas que promovam a reposição florestal ou desassoreamento de rios, córregos, cursos de água ou nascentes e dá outras providências” e foi apresentada em data de 07 de maio de 2015, de autoria do Deputado Augusto Carvalho (SD/DF). Situação Atual: Aguardando Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT). (08/2018)

A PEC 353/2009 com proposta de uma reforma tributária ambiental, indicando modificação em alguns tributos, dentre eles: O IPTU e o ITR propondo a aplicação da progressividade e a seletividade socioambiental, imunidade para alguns serviços tais como serviços de saneamento ambiental, materiais reciclados, máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes e o IPVA com a proposição de alíquotas diferenciadas em razão do consumo energético e da emissão de gases poluentes. Situação atual da PEC 353/2009 – arquivada, lamentavelmente.

Quase todos os tributos podem ser utilizados com tal intuito. Atualmente os tributos que estão fazendo uso da função extrafiscal de modo mais efetivo são as taxas e o IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano (municipal) e o ITR – Imposto Territorial Rural (federal).

Outros tributos, em todas as esferas, podem fazer uso de tal função. No âmbito federal o IRPJ -Imposto de renda Pessoa Jurídica-IRPJ- Imposto de Renda Pessoa Física; IPI- Imposto sobre produtos industrializados. Da mesma forma o II- Imposto de Importação e o IE Imposto de Exportação podem reforçar a aplicação da função extrafiscal como o aspecto ambiental.

Nos Estados o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Nos municípios o ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A determinação constitucional necessita ter a devida aplicação o mais breve possível. O papel dos tributos obrigatoriamente deve ultrapassar o de simples arrecadação, tal instrumento serve para buscar reduzir as desigualdades e os danos ambientais. Cabe reforçar que com a proteção e conservação ambiental haverá redução de gastos públicos em especial nas áreas da saúde e da recuperação dos danos ambientais.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

De concreto temos uma determinação constitucional ainda não devidamente regulamentada, aplicada, ou seja, não existe ainda de

forma efetiva a aplicação de um tributo ambientalmente orientado em nosso País.

O mesmo Governo que no passado estimulou o desmatamento para a ampliação da fronteira agrícola brasileira, tem em suas mãos a possibilidade de utilizar o tributo ambiental como forma de incentivar a conservação e o uso adequado dos recursos ambientais.

O Estado dentro das atribuições constitucionais de normatizar, regulamentar e fiscalizar tem o dever de aplicar o tributo de forma diferenciada considerando o impacto ambiental dos produtos, serviços e processos de elaboração e prestação.

Legislação existe, basta a vontade política para que o tributo ambiental seja aplicado de forma mais efetiva e produtiva. As políticas públicas devem contemplar questões sociais, ambientais e econômicas, um instrumento para obtenção de tais fins é a tributação ambiental.

Hanna Arendt delimita bem a questão: “Se o mundo conter um espaço público, não pode ser construído apenas para uma geração e planejado somente para os que estão vivos: deve transcender a duração da vida de homens mortais”. As políticas públicas devem atender ao presente, as gerações atuais, até como forma de permitir que possa existir geração futura.

O tributo, quando aplicado na forma de incentivo, é um poderoso instrumento para auxiliar o meio ambiente, agregando ao produtor, ao fornecedor e ao consumidor. O bônus final é de todos.

## REFERENCIAS

ARENDDT, Hanna. **A Condição humana**. Rio de Janeiro: Forense Universitária.10.ed.2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. **Atividade Legislativa**. Disponível <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa>>. Acesso 20 jul 2015

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO FEDERAL**. Disponível <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso jul 2018

BRASIL. **LEI FLORESTAL**. Disponível <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-14/2012/Lei/L12651.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-14/2012/Lei/L12651.htm)>. Acesso jul 2018.

CORREDORES. **Conceitos**. Disponíveis em <<http://www.corredores.org.br/?pageId=faq#1344>>. Acesso 21 set.2015.

MORO. Cristóbal Barreto. **La tributación ambiental em España**. Madrid: Tecnos, 1999

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

ROSEMBUJ, Tulio. **Elementos de derecho tributário: renta personas físicas** Barcelona: PPU. 1990. v. 2.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.