

# TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO: CONSIDERAÇÕES SOBRE A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

## ENVIRONMENTAL TAXING IN ECONOMICAL DEVELOPMENT: SOME CONSIDERATIONS ON THE SOCIAL FUNCTION OF TAXES

Maria de Fátima RIBEIRO<sup>1</sup>

Daniela Braga PAIANO<sup>2</sup>

Sérgio CARDOSO<sup>3</sup>

---

**RESUMO:** Trata-se de estudo que envolve tributação, políticas públicas, desenvolvimento econômico e meio ambiente, passando pela análise dos aspectos arrecadatórios ou de interesses extrafiscais. Quanto à função social do tributo, o primeiro ponto que deve ser observado é saber qual o papel do tributo e qual a sua função no contexto econômico-social, especialmente no tocante ao desenvolvimento sustentável. Além da competência legislativa estabelecida na Constituição Federal, os entes políticos poderão estabelecer políticas de incentivos fiscais, de isenções de tributos entre outras que possam contemporizar questões que, conseqüentemente, venham contribuir para o meio ambiente saudável, sem deixar de arrecadar valores para os cofres públicos. Ao tratar da tributação ambiental, devem ser consideradas as propostas de Reforma Tributária que tramitam no Congresso Nacional. Dessa forma, o uso do Imposto de Renda, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do Imposto so-

---

1 Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP, Professora do Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR e do Curso de Direito da Faculdade de Ciências Gerenciais de Dracena – SP. Presidente do Instituto de Direito Tributário de Londrina.

2 Mestre em Direito pela Universidade de Marília-SP, Professora da UNOPAR em Londrina.

3 Mestre em Direito pela Universidade de Marília – SP, Professor e Coordenador do Núcleo de Prática Jurídica do Curso de Direito e de Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Gerenciais de Dracena – SP.

bre Circulação de Mercadorias e Serviços, do Imposto sobre Serviços, entre outros, podem ter características de impostos ambientais, bem como as taxas e demais contribuições tributárias. Como a carga tributária brasileira é altamente elevada, mais um tributo traria outras consequências negativas em termos de aceitação popular, de competitividade e de retorno social. **UNITERMOS:** desenvolvimento econômico; função social do tributo; tributação ambiental.

---

**ABSTRACT:** The present study involves taxes, public policies, economic development an environment, boarding the aspects to get taxes and not fiscals interests. Concerning the social function of tax, the first point to be observed is to know which are its role and its social function in the social-economic context, especially about the reasonable development. Besides the legislative competence established in the Federal Constitution, the political partners can establish policies that stimulates taxes or that prevents one from paying the taxes etc. which could help a better environment without letting to get money to the public account. When the issue is environment taxes, Tax Reform which has been studied by the Congress must be considered. So, the use of Income tax, Import and Export Taxes and Tax on Manufactured Products, Circulation of Goods and Services Tax, and so on, can have characteristics of environmental taxes as well as the other constructive taxes. Once Brazilian tax is very high, another tax would bring negative consequences because of population acceptance, competitiveness and social return. **UNITERMS:** economic development; environmental tax; social function of tax.

---

## **Introdução**

O tema envolve tributação, políticas públicas, desenvolvimento econômico e meio ambiente, passando pela análise dos aspectos arrecadatários ou de interesses extrafiscais.

Quanto à função social do tributo, o primeiro ponto que deve ser observado é saber qual o papel do tributo e qual a sua função no contexto econômico-social, especialmente no tocante ao desenvolvimento sustentável.

A Constituição Federal, ao estabelecer a questão ambiental e de desenvolvimento de uma maneira abrangente foi rica em disposições, normas e princípios voltados para dignidade da pessoa humana, qua-

lidade de vida, bem-estar social, acesso ao trabalho, política do meio ambiente, política de desenvolvimento, política agrária, política tributária, entre outros. Tais disposições são prescrições constitucionais que dependem da efetivação por meio de políticas públicas.

A Carta Política dispõe sobre a competência legislativa dos entes políticos sobre meio ambiente. Esse ente poderá, dentro das disposições que lhe são pertinentes, estabelecer políticas de incentivos fiscais, de isenções de tributos, entre outras que possam contemporizar questões que, conseqüentemente, venham contribuir para o meio ambiente saudável, sem deixar de arrecadar valores para os cofres públicos.

A exploração indiscriminada dos recursos naturais renováveis provoca frequentemente prejuízos ambientais com acentuados lucros na exploração econômica, onerando os contribuintes, consumidores e a sociedade. A garantia ambiental constitucional brasileira é uma das mais modernas internacionalmente quanto à qualidade de vida e à proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado para o presente e futuras gerações (artigo 225).

Ao tratarmos da tributação ambiental, devem ser consideradas as propostas de Reforma Tributária que tramitam no Congresso Nacional. Dessa forma, o uso do Imposto de Renda, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, do Imposto sobre Serviços, entre outros, podem ter características de impostos ambientais, bem como as taxas e demais contribuições tributárias.

Como a carga tributária brasileira é altamente pesada, mais um tributo traria outras conseqüências negativas em termos de aceitação popular, de competitividade e de retorno social.

## **1. A correlação Função Social do Tributo e Desenvolvimento Econômico**

Enquanto a economia se preocupa com a lei da oferta e da procura e a busca de novos mercados, no meio ambiente o comportamento humano, muitas vezes, pode gerar um impacto ambiental provocado pelo desenvolvimento de determinada atividade econômica, se não forem observados os cuidados com a proteção ambiental.

O desenvolvimento sustentável exige três situações: crescimento econômico, qualidade de vida e justiça social para sua adequação, que podem ser aliadas ao crescimento econômico. Porém:

[...] deve-se procurar alternativas e formas de crescimento econômico que não sejam degradadoras do meio ambiente, que não sejam impactantes, e, se o forem, devem ser procuradas fórmulas a fim de neutralizar os efeitos nocivos para que o crescimento econômico continue, proporcionando as duas outras situações acima mencionadas: Qualidade de vida e Justiça social. E qualidade de vida e justiça social só se conseguem com a garantia do direito a cidades sustentáveis.<sup>4</sup>

O desenvolvimento econômico equilibrado implica dispor de uma política ambiental que deve ser determinada pelo país e que organiza e põe em prática, diversas ações que visam à preservação e ao melhoramento da natureza e, conseqüentemente, da vida humana.

É preciso ter em conta que a tributação ambiental, repressiva ou de preservação, deve estar associada a outros procedimentos administrativos e fiscalizadores.

Bem sucedida será a política pública se vier acompanhada de ações conjuntas da sociedade no controle e preservação ambiental, incluindo ações como a educação ambiental no ensino fundamental e médio, conforme já mencionado no item anterior, além de ações de toda a sociedade com políticas de iniciativas privadas, de forma

---

4 KIRZNER, Vânia. *Plano Diretor de desenvolvimento urbano* (Estatuto da Cidade Lei 10.257/01) disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto>. Acesso em: 26 abr.2004.

que o desenvolvimento sustentável seja implementado no sentido do desenvolvimento humano.

Encontrar o equilíbrio entre a preservação do meio ambiente e o desenvolvimento é um dos grandes desafios que estão sendo enfrentados pela sociedade contemporânea.

A relação entre os interesses privados de produção e os interesses coletivos de preservação ambiental deve resguardar o lucro e salvaguardar o meio ambiente. Por outro lado, no mercado, a consciência ecológica poderá incentivar o consumo de produtos ecologicamente corretos e pontuais. Os incentivos fiscais poderão servir como estímulo, reduzindo o custo da atividade econômica afinada ao meio ambiente, obedecida a legislação aplicável.

A política econômica que compreende toda a atividade produtiva cedeu lugar à política financeira, que se ocupa do direito público e deu origem à política tributária que passou a se ocupar exclusivamente das atividades estatais relativas aos tributos.<sup>5</sup> A política fiscal discrimina diferentes espécies econômicas de renda e de capital para sofrerem diferentes incidências econômicas de tributação, no intuito de alcançar seus objetivos econômicos e sociais.<sup>6</sup>

A relação entre o Estado e o contribuinte foi caracterizada, durante muito tempo, como relação de poder e de coerção.

Em termos constitucionais, destacam-se os princípios que visam delimitar a atuação estatal, a qual se insere no contexto da política tributária. Tem-se então que a política tributária é o processo que deve anteceder a imposição tributária. É, portanto, a verificação da finalidade pela qual será efetivada ou não a imposição tributária.

Deve ser ressaltado que a política tributária, embora consista em instrumento de arrecadação tributária, necessariamente não

---

5 RODRIGUES, Rafael Moreno. *Intributabilidade dos gêneros alimentícios básicos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 7.

6 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 458. Neste mesmo sentido merecem destaque os escritos de Aliomar Baleeiro quando ressalta que são duas as acepções de política fiscal: a primeira como sendo um conjunto de medidas financeiras, empregado pelo Governo para comando da conjuntura econômica e a segunda como sendo o estudo quer axiológico quer técnico dessas medidas à luz da teoria econômica e financeira. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 42.

precisa resultar em imposição. O governo pode atuar em termos de política tributária, utilizando-se de mecanismos fiscais por meio de incentivos fiscais e isenções, entre outros instrumentos que devem ser considerados com o objetivo de conter o aumento ou estabilidade da arrecadação de tributos.<sup>7</sup>

A política tributária poderá ter caráter fiscal e extrafiscal. Entende-se como política fiscal a atividade de tributação desenvolvida com a finalidade de arrecadar, ou seja, transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos. O Estado busca a obtenção de recursos financeiros. Boa parte destes recursos é obtida mediante a arrecadação de tributos, devendo, portanto, retornar à sociedade através da prestação de serviços públicos de interesse da mesma.

Por meio da política extrafiscal, o legislador fiscal poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, por meio de uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais. Pode-se dizer que, por meio desta política, a atividade de tributação tem a finalidade de interferir na economia, ou seja, nas relações de produção e de circulação de riquezas.<sup>8</sup>

Misabel Derzi ensina que não é fácil distinguir as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação. Seus limites são imprecisos. Entende a professora que a extrafiscalidade somente deverá ser reconhecida para justificar carga fiscal muito elevada, quando se ajustar

---

7 Gustavo Miguez de Mello assevera que a política tributária deve ser analisada pelos seus fins, pela sua causa última, pela sua essência. Na medida em que o poder impositivo deve questionar: Por que tributar? O que tributar? Qual o grau de tributação? Atendendo as perspectivas e finalidades do Estado estar-se-á executando política tributária. MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária in *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*, Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro. Rio de Janeiro: Mapa Fiscal Editora 1978, p. 5.

8 VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: *Tributação, justiça e liberdade*. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Edison C. Fernandes Curitiba: Ed. Juruá, 2005, p. 659.

ao planejamento, definido em lei, fixadora das metas de política econômica e social.<sup>9</sup>

A política fiscal poderá ser dirigida no sentido de propiciar a evolução do país para objetivos puramente econômicos, como seu desenvolvimento e industrialização, ou também para alvos políticos e sociais, como maior intervenção do Estado no setor privado. A determinação do objeto da política fiscal integra as políticas governamentais.

A Constituição Federal estabelece quais as espécies e as competências tributárias de cada ente político. Assim, os tributos estabelecidos na Carta Política devem ser instrumentos indicados para alcançar a arrecadação preconizada pela política financeira, sem contrariar os objetivos maiores da política econômica e social que orientam o destino do país.<sup>10</sup>

O professor José Carlos Graça Wagner escreveu que o clamor da sociedade a respeito da excessiva presença do Estado na Economia e do conseqüente nível da carga tributária, como também a indagação de qual deve ser o segmento da sociedade que deve pagar a maior parte dos tributos leva à discussão da própria filosofia do sistema tributário.<sup>11</sup>

É no campo tributário que as implicações atingem toda a sociedade e definem a estrutura econômica da nação. A política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve-se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza integralmente, considerando as dimensões individual e familiar. Devem ser pesquisados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as razões de justiça em relação à oneração do tributo.

De igual modo, o Estado poderá atender suas finalidades por meio da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais,

---

9 DERZI, Misabel. Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco.. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, 1989, v. 32, p. 153.

10 VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. Op. cit.

11 WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação social do trabalho e do capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 5-6.

políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária e não necessariamente pela imposição tributária. Por isso, é necessário repensar o papel do Estado na função arrecadatória e na prestação de serviços aos jurisdicionados.

A dificuldade de se estabelecer a justa medida e as razões particularistas, tanto dos indivíduos como do Estado e de seus manipuladores, estão na raiz dos conflitos tributários e dos descompassos na justa distribuição dos encargos sobre os diversos segmentos da sociedade.<sup>12</sup>

No que consiste a tributação social? Não se trata apenas atender as necessidades mais elementares da população; é mais do que isso. A tributação deve respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte.

Sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório. Será desmedida também a tributação se os governos pretenderem arrecadar tributos, ultrapassando a soma necessária de dinheiro para o atendimento das necessidades sociais. Tal tributação provoca a transferência de valores dos contribuintes para o fisco, sem finalidade social.

Enfim, é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis de incentivo ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

---

12 WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação social do trabalho e do capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 19.



O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica, e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, de combate ao desemprego e à inflação, entre outros aspectos.

A Reforma Constitucional Tributária deverá promover, prioritariamente, a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social. Uma reforma tributária, além de guardar respeito à Constituição Federal, deve representar os anseios da sociedade brasileira, observando como objetivos a promoção da justiça tributária, valendo-se da função social do tributo, que se presta a redistribuir a renda e diminuir a desigualdades sociais e regionais; da desoneração da carga tributária, sobretudo das incidências sobre a produção e a atividade econômica; da simplificação e busca da eficiência do sistema tributário; da preservação do pacto federativo e da salvaguarda do estatuto do contribuinte, com respeito aos princípios constitucionais e aos direitos fundamentais. Em síntese, a proposta de reforma constitucional desejável é aquela formatadora de um Sistema Tributário Nacional justo e eficiente<sup>13</sup>, e, que contemple condições de desenvolvimento, tendo como meta o meio ambiente saudável.

Além da fundamental importância dos ditames das políticas tributária e social, deve ser destacado que o sistema tributário justo é aquele que contempla a sua implementação com base nos princípios constitucionais tributários, norteadores da conduta pública.

A defesa do meio ambiente é um valor constitucional fundamental inerente à dignidade da pessoa humana e também ao desenvolvimento econômico e social.<sup>14</sup>

---

13 MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no Seminário sobre Reforma Tributária, promovida pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em março de 2003, Fortaleza-CE, mimeo.

14 O Ministério do Planejamento, através do IPEA, apresentou em 2000 uma proposta para incluir o princípio do poluidor pagador na forma de tributação ambiental. O objetivo deste documento foi discutir alguns aspectos conceituais da proposta, bem como questões concretas sobre a viabilidade de sua efetiva implementação no país. Desta forma, a proposta tem por

Desta forma, não é possível considerar o meio ambiente como um valor isolado. Ele integra um conjunto de valores, ou seja, está inserido na política econômico-financeira tributária do Estado.

O desenvolvimento econômico equilibrado implica em dispor de uma política ambiental determinada pelo país, que organiza e efetiva diversas ações destinadas à preservação e melhoramento da natureza e, conseqüentemente, da vida humana.

Dentre as Diretrizes da Política Nacional de Meio Ambiente está a compatibilização da proteção ambiental com o objetivo de desenvolvimento socioeconômico. Em um primeiro momento, pode ocorrer colisão entre as políticas de proteção ambiental e as políticas de desenvolvimento econômico, como já exposto anteriormente.

A Lei nº 6.398/81, em seu artigo 4º, determina como meta da Política Nacional do Meio Ambiente a compatibilização do desenvolvimento econômico e social com a preservação da qualidade do meio ambiente e do equilíbrio ecológico.

No entanto, no Brasil, pode ser observado que as políticas públicas no sentido de incentivo à proteção ambiental precisam ser intensificadas, mesmo considerando o meio ambiente positivamente inserido na ordem social. Qualquer política ambiental deve estar integrada com o planejamento urbanístico, com a saúde pública, com o desenvolvimento, entre outros aspectos.

Assim, é necessário que o governo, em todos os seus segmentos, disponha de política econômica, financeira e tributária que faça com que haja, efetivamente, esse desenvolvimento sustentado, destacado no artigo 225 da Constituição Federal. Embora a Constituição brasileira determine que o Estado e a sociedade sejam responsáveis pela preservação ambiental, poucos são os mecanismos para que essa preservação se efetive.

Merecem aqui especial atenção as atividades do Poder Público nesse processo. A atuação do Estado é, antes de tudo, uma atividade

---

objetivo final que, se devidamente aplicados, os instrumentos tributários permitirão reduzir os conflitos entre crescimento econômico e proteção ambiental. Cf. Texto Para discussão n. 738 – Proposta de Tributação Ambiental na Atual Reforma Tributária Brasileira – Ronaldo Seroa da Motta, José Marcos Domingues de Oliveira, Sérgio Margulis. Rio de Janeiro: IPEA, 2000.

política de intervenção no domínio econômico, de modo a orientá-lo e a reconduzi-lo aos valores informadores da atividade econômica e da propriedade privada eleitos pela Constituição Federal.

## **2. Tributação Ambiental e sua relevância**

Tributação ambiental pode ser entendida como o emprego de instrumentos tributários com finalidades de geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente.

Assim, ao referir-se em tributação ambiental pode se destacar dois aspectos: um sendo de natureza arrecadatória ou fiscal e outro a de caráter extrafiscal ou regulatório que tem como objetivo conduzir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a adotar condutas que estejam em sintonia com a ideia de preservação ambiental.

A Constituição Federal é minuciosa ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional. Referido Sistema demonstra os artigos que limitam as ações de ordem econômica. Isto porque, entre os tributos existentes, nenhum prevê qualquer forma de tributação mais expressiva sobre atividades destruidoras do meio ambiente, ou ainda, agressivas aos recursos naturais não renováveis.

Neste ponto, constata-se que alguns tributos têm incidências aleatórias sobre situações que podem ensejar o desenvolvimento de atividades econômicas com consequências ambientais. Desta forma, a seletividade de alíquota nos tributos sobre circulação, produção e consumo deveria ser não somente em função de sua essencialidade, mas também em consonância com os artigos ambientalistas antes referidos (artigos 5º, XXVII, 170 e 225 da Constituição Federal), em razão da degradação do meio ambiente, da retirada de recursos não renováveis ou mesmo do tempo de duração do produto.

A adoção de medidas de intervenção serve para implementação de políticas ambientais, não apenas como forma de arrecadar tributos e gerar receitas, mas principalmente como instrumento para

a promoção de condutas ambientalmente adequadas. Essas políticas devem encontrar um equilíbrio entre os custos da poluição e os custos de seu controle. O Estado, seja pela imposição de tributos, seja pela concessão de subsídios, pode incrementar as políticas públicas de preservação ambiental.

Diversas propostas sobre a implantação de tributos ambientais no Brasil estão em discussão no Congresso Nacional, com vistas à reforma constitucional tributária. Assim, vale destacar a implantação do IVA – Imposto sobre o Valor Agregado seletivo. Referido tributo tem sua aplicação relacionada ao nível de degradação do agente econômico e incidirá somente sobre bens e serviços.

Há proposta para instituir a tributação ambiental por meio da cobrança de taxas que, algumas vezes, poderá conflitar com outros tributos, vez que as bases que se pretende tributar certos bens e serviços.

A contribuição de intervenção ambiental de competência da União é uma outra proposta de criação de um tributo com cunho ambiental. Esta contribuição pretende produzir fatos geradores diferenciados em razão do grau de utilização ou degradação dos recursos ambientais ou da capacidade de assimilação do meio ambiente.

No Sistema Tributário vigente, com ajustes da legislação atual, poderão ser viabilizados mecanismos de controle ambiental com estímulos e desestímulos fiscais, principalmente no Imposto sobre a renda das pessoas físicas, que poderão abater de suas declarações de rendimentos o que fosse empregado em reflorestamento; as pessoas jurídicas poderiam descontar um percentual do valor do imposto também daquilo que fosse aplicado nessas atividades. No caso do IPI, o Decreto Federal 755/93 estabeleceu alíquotas diferenciadas para veículos movidos a gasolina e a álcool. Através do ITR (Imposto Territorial Rural), com relação às áreas de reserva legal, de preservação permanente, de RPPNs (Reservas Particulares do Patrimônio Natural) e às áreas de servidão florestal, a Lei 9.393/96 isentou essas áreas da incidência do imposto. Os impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação) podem atuar como eficazes instrumentos de política ambiental, principalmente com a possibilidade da alteração das alíquotas pelo Poder Executi-

vo. O mesmo procedimento pode ser verificado junto aos Estados, principalmente com o ICMS ecológico e o IPVA atuando na atividade ambiental, este último podendo dispor de alíquotas diferenciadas para veículos a gasolina, a álcool e a gás natural. O Imposto sobre Transmissão de Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos poderá incluir, na legislação, tratamento diferenciado, incluindo patrimônio histórico ou cultural conforme sua relevância. Em sede de Direito Municipal o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) pode ser um grande instrumento de desenvolvimento de políticas públicas, por força do artigo 182 aliado ao artigo 156 da Constituição Federal, com vistas às atividades previstas no Plano Diretor por meio das recentes determinações do Estatuto da Cidade, valendo-se da progressividade de alíquotas para os imóveis subutilizados ou não utilizados. Ainda, o município poderá contar com o ISS (Imposto sobre serviços) de qualquer natureza, que, ao lado das taxas e da contribuição de melhoria, poderão contribuir para o planejamento municipal, com possibilidades de viabilizar a preservação do meio ambiente mediante uma tributação mais ostensiva ou de estímulo, dependendo das políticas e das características locais. A legislação das contribuições sociais poderia ser revista no sentido de vislumbrar-se também algumas situações que contemporizem a redução das mesmas diante da possibilidade de preservação ambiental ou de melhoria da qualidade de vida. Estes são apenas alguns exemplos colhidos dos tributos existentes, mas dependendo do interesse do ente tributante. Outras alternativas tributárias poderão ser viabilizadas, sem a necessidade de criar um novo tributo.

A maioria das propostas de implantação de tributos ambientais está proporcionando a concentração desses tributos na competência tributária da União, que pode, com isso, centralizar o poder de controle de fiscalização e arrecadação dessa receita. No entanto, poderão ser atribuídas competências tributárias ambientais aos estados e municípios, já que os ditames constitucionais exaltam a responsabilidade de todos os entes do governo e da sociedade quanto às questões ambientais.

No processo de reforma constitucional tributária, ora em discussão, contempla-se também a proposta para introduzir o Princípio do Poluidor Pagador na forma de tributação ambiental. Segundo o professor Ronaldo Seroa da Motta, se devidamente aplicados, estes instrumentos tributários permitirão reduzir os conflitos entre crescimento econômico e proteção ambiental.<sup>15</sup>

Os aspectos técnicos fundamentais que balizaram a formulação da proposta foram os seguintes:

- A Constituição Federal de 1988 possui um capítulo tributário com vistas a disciplinar a criação de tributos. Dessa forma, a criação de um tributo ambiental terá que obedecer estes parâmetros constitucionais;
- A tributação ambiental teoricamente desejável deve: 1) atender a objetivos extra-fiscais (visar mudança de comportamento dos poluidores e não prioritariamente a arrecadação); 2) ter fato gerador e as bases de cálculo de tipologia aberta (flexíveis no tempo e no espaço); 3) ser de competência dos três níveis de governo, salienta o professor Seroa da Motta.<sup>16</sup>

O Princípio do Poluidor Pagador, ao nosso ver, levaria à instituição de um tributo novo, provavelmente uma contribuição social que incidiria sobre atividades industriais ou sobre a prestação de serviços quando o industrial, ou prestador do serviço, provocar um dano ao meio ambiente. Ao poluir ele pagaria uma tributação em escala mais ou menos elevada, dependendo da situação do dano apurado. Esta situação poderia trazer algumas consequências que seriam irreversíveis quando não for possível reflorestar, por exemplo, ficando sem condições de reparar o dano causado.

---

15 Texto sobre a Proposta de Tributação Ambiental na Reforma Tributária Brasileira apresentada por Ronaldo Seroa da Motta - Coordenador de estudos ambientais do IPEA e professor da Universidade Santa Úrsula, disponível em: [www.ambientebrasil.com.br/compos](http://www.ambientebrasil.com.br/compos) .

16 Id. Ibidem.

Pela proposta mencionada, se for introduzido o princípio do poluidor pagador na Constituição Federal, indicando qual o tributo ambiental, será necessária uma legislação específica considerando os princípios constitucionais e as especificidades que devem ser delineadas para evitar conflitos com as espécies tributárias existentes.

Deve ser salientado que não há necessidade de se criar novos tributos, mas de distribuir melhor os recursos arrecadados previstos no Sistema Tributário Nacional vigente, aplicados à implementação de políticas públicas em todos os níveis de governo que devem oferecer condições de compatibilizar o direito ao desenvolvimento com a proteção do direito ambiental (meio ambiente), sendo ambos direitos garantidos constitucionalmente.

### **3. Tributação Ambiental e Desenvolvimento Econômico Sustentável**

Na Conferência da Organização das Nações Unidas para o Meio Ambiente, realizada no Rio de Janeiro em 1992, foi elaborada uma declaração final sobre o tema, constando uma proposta para a adoção, nos países que participaram da conferência em questão, de um sistema de tributos ambientais.

Atualmente é preciso ter em conta que a tributação ambiental pode revelar-se um expediente importante para atingir o objetivo de preservação do planeta, ou seja, do meio ambiente, se estiver associada a outros procedimentos administrativos e fiscalizadores.

Tributação ambiental pode ser considerada como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente.

Assim, ao referir-se a tributação ambiental, podem se destacar dois aspectos: um de natureza arrecadatória ou fiscal e outro de caráter extrafiscal ou regulatório, que tem como objetivo conduzir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a adotar condutas que estejam em sintonia com a ideia de preservação ambiental.

A Constituição Federal é minuciosa ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional. Referido Sistema demonstra os artigos pertinentes que limitam as ações de ordem econômica. Isto porque, entre os tributos previstos no sistema, nenhum prevê, qualquer forma de tributação mais expressiva sobre atividades destruidoras do meio ambiente, ou agressivas aos recursos naturais não renováveis.

Neste ponto, constata-se que alguns tributos têm incidências aleatórias sobre situações que podem ensejar o desenvolvimento de atividades econômicas com consequências ambientais. Desta forma, a seletividade de alíquota nos tributos sobre circulação, produção e consumo deveria ser não somente em função de sua essencialidade, mas também, em consonância com os artigos ambientalistas antes referidos (artigos 5º, XXVII; 170 e 225 da Constituição Federal), em razão da degradação do meio ambiente, da retirada de recursos não renováveis ou mesmo do tempo de duração do produto.

A ênfase dada ao planejamento municipal por meio do Estatuto da Cidade diz respeito ao equilíbrio ambiental. O inciso IV do art. 2º do referido Estatuto<sup>17</sup> traz como diretriz básica o planejamento do desenvolvimento das cidades, da distribuição espacial da população e das atividades econômicas do Município e do território sob sua área de influência, de modo a evitar e corrigir as distorções do crescimento urbano e seus efeitos negativos sobre o meio ambiente. O Plano Diretor assume sua função essencial no implemento destas políticas, sendo inclusive obrigatória a inclusão de metas e diretrizes tratadas pelo diploma urbanístico, como de execução nas leis orçamentárias do município. Assim, uma cidade bem planejada poderá fazer uso de forma correta destes instrumentos de política urbana, sem distorções, o que favorecerá a implementação de um desenvolvimento urbano sustentado. Referido artigo demonstra a importância fundamental que o legislador deu à questão ambiental,

---

17 Dispõe o artigo 2º do Estatuto da Cidade: Art. 2º. A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes gerais: I – garantia do direito a cidades sustentáveis entendido como o direito à terra urbana, à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte e aos serviços públicos, ao trabalho e ao lazer, para as presentes e futuras gerações.



a preocupação com o presente e futuras gerações, e a afirmação de que as cidades devem ser sustentáveis.

Quanto à tributação ambiental, é necessário conjugar Direito Tributário e Direito Ambiental com vistas a conferir ao tributo existente ou ao novo (proposto) a função extrafiscal que contribuirá para a adequação dos comportamentos em torno da preservação ambiental. Certamente, a incidência tributária sobre questões que possam preservar o meio ambiente ganha força na doutrina brasileira.

São apresentados três mecanismos de proteção ambiental utilizados pelo Estado: as *sanções penais*, as *medidas administrativas* e os *instrumentos econômicos*. Estes, por sua vez, influem na decisão econômica, mais especificamente nos preços de bens e serviços, tornando a opção ecologicamente mais desejável, por meio dos incentivos fiscais.

O professor Fernando Magalhães Modé ressalta:

[...] a razão motivadora da tributação ambiental não é a mesma sobre as quais se fundam as sanções. A aplicação da tributação ambiental não tem por objetivo punir o descumprimento de um comando normativo (proibitivo); ao contrário, a partir do reconhecimento de que uma atividade econômica é necessária à sociedade (seja por fornecer produtos indispensáveis à vida social, seja por garantir empregos e renda a determinada comunidade, ou por outra razão qualquer) busca ajustá-la a uma realização mais adequada do ponto de vista ambiental, desincentivando (pelo reflexo econômico negativo que impõe) que o comportamento de um determinado agente econômico, ou conjunto de agentes, se modifique para o que tenha por ambientalmente correto.<sup>18</sup>

A incidência tributária considerando as questões ambientais deverá recair sobre atividades lícitas reconhecidas pela legislação em vigor, conforme Roberto Ferraz<sup>19</sup>, que considera “totalmente impró-

---

18 MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 83.

19 FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 340.

prio e errado pretender sancionar atividades poluidoras com tributos mais pesados”. Segundo o autor, quando o objetivo é sancionar, o instrumento específico será por meio da aplicação de uma multa ou outra pena que o sistema jurídico possa indicar, mas nunca o tributo. Assim, não significa que não se possa tributar de forma diferenciada e mais acentuada uma atividade nociva ao meio ambiente, mas não como sanção.

### **Considerações finais**

A Constituição brasileira alberga dois princípios aparentemente conflitantes. O inciso II do artigo 3º determina que é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil garantir o desenvolvimento nacional. E o artigo 225 prevê a proteção ambiental, nos termos ali descritos.

O Estado deve incentivar o desenvolvimento. Deve ser observado, no entanto, que o conceito de desenvolvimento adotado pelo constituinte é um conceito moderno (art. 225). Referido conceito apresenta o desenvolvimento como crescimento econômico, o desenvolvimento como desregulamentação e a redução do papel do Estado e o desenvolvimento com a globalização, desenvolvimento como direito humano inalienável.

Por meio da atividade financeira do Estado é que se obtém parte da receita pública para atender as necessidades coletivas. Por isso, afirmar-se que o dever de pagar tributos é fundamental. O Direito Tributário afeta não só a relação entre o Estado e o Contribuinte, mas também a relação entre cidadãos.

Com as novas funções econômicas do Estado intervencionista, alguns impostos ganham cada vez mais conteúdos de extrafiscalidade, regulando mercado, conforme as políticas monetárias, industriais, comerciais e redistributivas.

A Constituição de 1988 inovou no cenário brasileiro na área do Direito Ambiental, abrindo novos espaços para as ações de proteção ao meio ambiente e, no que se refere aos direitos e garantias

individuais, à organização do Estado, à tributação e, ainda, à ordem econômica e social do País.

Referida Constituição não estabeleceu nenhum tributo ambiental específico, embora possibilite no seu texto, condições nas espécies tributárias já existentes, para estabelecer mecanismos e instrumentos de tributação, enfocando o meio ambiente para efeito de preservação a ele dirigida.

Não há necessidade, portanto, de se criar novos tributos, mas de distribuir adequadamente os recursos arrecadados previstos no Sistema Tributário Nacional vigente. A arrecadação deve ser aplicada na implementação de políticas públicas em todos os níveis de governo, para oferecer melhores condições para compatibilizar o direito ao desenvolvimento com o direito à proteção do meio ambiente, garantidos constitucionalmente.

É preciso que o meio ambiente seja preservado, não por meio de uma tributação acentuada, mas com estímulos ou benefícios, entre eles destacando-se aqueles projetos que contemplam planejamentos ambientais que preservem e recuperem o meio ambiente degradado.

Seja qual for a proposta de instituição da tributação ambiental, a sua regulamentação deverá ser discutida em profundidade, analisando-se detalhadamente todos os aspectos econômicos e ambientais pertinentes, de forma que a tributação ambiental seja realmente eficiente e gere os benefícios sociais esperados.

Somente serão constitucionais as isenções que buscam desenvolver o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, considerando-se também que os tributos devem ser uniformes em todo o território nacional.

As políticas públicas são bem-vindas, mas toda a sociedade é também responsável pelo desenvolvimento e pelas próprias políticas. Se estas não estiverem aliadas a outros movimentos ou comportamentos da própria comunidade, não haverá a efetivação das políticas estabelecidas. Para a qualidade de vida e o desenvolvimento sustentável, é necessário que um conjunto de informações seja efetivamente tratado.

O artigo 151 da Constituição Federal veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo território nacional, admitindo a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. De igual porte, tem-se que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos aos tributos somente poderá ser concedido por lei específica (art. 150 - § 6º da CF). O art. 175 do Código Tributário Nacional destaca que a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário, juntamente com a Anistia entre outros itens. Com estes institutos que integram a extrafiscalidade, os entes tributantes poderão estimular os contribuintes a fazer algo que a ordem pública considera conveniente ou oportuno de interesse ambiental para a coletividade.

A extrafiscalidade também se manifesta pelos desestímulos fiscais que incentivam contribuintes a não assumirem condutas que embora lícitas, são havidas por impróprias sob o aspecto político, econômico e social.

## REFERÊNCIAS

ANTUNES, Paulo Bessa. *Direito ambiental*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.

ARAUJO, Suely Mara Vaz Guimarães de. *Tributação ambiental e reforma tributária*. Câmara dos Deputados, agosto de 2003. (Meio Ambiente, Organização Territorial, Desenvolvimento Urbano e Regional). Brasília-DF.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARNEIRO, Ricardo. *Direito ambiental: uma abordagem econômica*. Rio de Janeiro:Forense, 2003.

DERZI, Misabel. Família e tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. *Revista da Fac. de Direito da UFMG*, v.32, 1989.

DERANI, Cristinane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

ELALI, André. *Tributação e regulação econômica*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno T. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Curso de direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2001.

KIRZNER, Vânia. *Plano diretor de desenvolvimento urbano*. Disponível em: [www.jus.com.br/doutrina](http://www.jus.com.br/doutrina).

MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. In: *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*, Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro, Rio de Janeiro, 1978.

MILARÉ, Edis. *Direito do ambiente*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001.

MINICHIELLO, André Luiz Ortiz; RIBEIRO Maria de Fátima. O município brasileiro e a proteção ao meio ambiente no desenvolvimento econômico sustentável à luz do estatuto da cidade. In: PAULA, Alexandre Sturion de (Coord.). *Dimensões de Direito Público*. Campinas: Editora Russel, 2006, p. 43-77.

MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no Seminário sobre Reforma Tributária, promovida pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, Fortaleza-CE, mar. 2003. mimeo.

MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sérgio. *Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira*. Rio de Janeiro: IPEA, 2000. (Texto Para discussão nº 738).

\_\_\_\_\_. *Proposta de tributação ambiental na reforma tributária brasileira*. Disponível em: [www.ambientebrasil.com.br/compos](http://www.ambientebrasil.com.br/compos).

PAIANO, Daniela Braga. *A preservação ambiental e o desenvolvimento econômico: positivação do valor constitucional da dignidade da pessoa hu-*

mana. Dissertação (Mestrado em Direito) Programa de Mestrado da UNIMAR, Marília–SP, 2006.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara. Reflexões sobre a Tributação Ambiental como Instrumento de Políticas Públicas para o Desenvolvimento Econômico Sustentável. In: TORRES, Heleno T. (Coord.) *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

RODRIGUES, Rafael Moreno. *Intributabilidade dos gêneros alimentícios básicos*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SACAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Justiça constitucional e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

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

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2007.

TORRES, Heleno T. (Coord.) *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

VARELLA, Marcelo Dias. *Direito internacional econômico ambiental*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. In: *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005.

WAGNER, José Carlos Graça. *Tributação social do trabalho e do capital*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.