

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E ENERGIA RENOVÁVEL

Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹

1 Delimitação da análise

O uso da energia renovável tem sido objeto de acordos e compromissos internacionais subscritos por diversos países. É reconhecida a sua importância como um importante mecanismo para a realização do desenvolvimento sustentável.

Para estimular a produção e a utilização deste tipo de energia, o direito tributário tem sido manipulado, por meio da concessão de incentivos fiscais.

O presente estudo ocupa-se das possibilidades e dos instrumentos que podem ser manejados pelos entes federados, na órbita tributária, para incentivar o uso dessa modalidade de energia.

2 Regime jurídico-constitucional aplicável à energia renovável

A regulamentação constitucional sobre as fontes de energia é veiculada por uma série de enunciados prescritivos.

Em primeiro lugar, o art. 20, VIII estabelece que “são bens da União: VIII – os potenciais de energia hidráulica”.

Em seguida, o art. 21 confere competência à União, para:

“XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a)

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidro energéticos;”

No art. 22, IV a Carta prevê que é competência privativa da União legislar sobre “águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão”

Por fim, o art. 176 determina que os potenciais de energia hidráulica são de propriedade da União:

“Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

§ 4º Não dependerá de autorização ou concessão o aproveitamento do potencial de energia renovável de capacidade reduzida”.

¹ Professor Titular de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade Federal da Bahia. Estágio Pós-doutoral na Ludwig-Maximilians-Universität (Universidade de Munique, Alemanha). Doutor em Direito pela PUC-SP. Juiz Federal na Bahia. Professor da UCSAL.

Analisando-se tais enunciados, verifica-se que inexistia um tratamento constitucional específico para a energia renovável. Entretanto, a Carta estabeleceu um dever de proteção (para este tipo de energia), como será adiante demonstrado.

3 A tutela constitucional do meio ambiente

O meio ambiente não representou um tema objeto de regulamentação constitucional até o final dos anos sessenta do século passado. O contexto econômico e social do período posterior à segunda guerra mundial explica a existência de uma preocupação das Cartas elaboradas nessa época com o desenvolvimento econômico. O importante era estabelecer condições para que fosse assegurada uma reconstrução, notadamente nos países diretamente atingidos com o conflito bélico.

No direito constitucional positivo brasileiro, evoluiu-se de uma ausência de regulamentação sobre a matéria para um amplo sistema de proteção. A Constituição de 1824 não apresentava nenhuma referência aos recursos naturais,² determinando em seu art. 169, que versava sobre as Câmaras Municipais, que “o exercício de suas funções municipais, formação das posturas policiais, aplicação de suas rendas e todas as suas particulares e úteis atribuições serão decretadas por uma Lei regulamentar”. A Lei nº 1 de 1º de outubro de 1828 regulamentou tais competências, dentre as quais incluiu alguns temas relacionados ao meio ambiente, como, por exemplo, “plantação de árvores para preservação de seus limites”.³

A Constituição de 1891 outorgou em seu art.34, nº 29, competência à União para legislar sobre minas e terras de sua propriedade, contudo, este dispositivo não estava relacionado com qualquer interesse em preservação ambiental. Com o advento da Carta de 1934 as competências federais foram ampliadas, conferindo-se à União faculdade para legislar sobre “bens de domínio federal, riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, água, energia hidrelétrica, florestas, caça e pesca e sua exploração”, (art. 5º, XIX, “j”). Essa ampliação de competência, como anota Paulo de Bessa Antunes, possibilitou a edição de uma legislação infraconstitucional preocupada com a proteção do meio ambiente, dentro de um contexto de conservação de recursos econômicos.⁴Dessa forma, foi elaborado o Código de Águas de 1934 e o antigo Código Florestal, datado do mesmo ano. Assim, observa-se que, muito embora a Carta em epígrafe não contivesse nenhuma referência expressa à tutela ambiental, o sistema de repartição de competências por ela instaurado possibilitou a elaboração de um conjunto de leis infraconstitucionais que acabaram buscando a preservação de recursos naturais.

Com a outorga da Carta de 1937 nenhuma modificação significativa, relacionada ao tema em estudo, foi implementada. O art. 16, XIV conferiu competência à União para legislar sobre “os bens do domínio federal, minas, metalurgia, energia

² Paulo de Bessa Antunes critica a postura da Carta de 1824, com acerto, asseverando que “muito embora os produtos primários fossem essenciais à economia da época, a Constituição não estabeleceu nenhum mecanismo que fosse capaz de garantir a sustentabilidade dos recursos”. (*Direito Ambiental*, 12ªed., Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2010, p.59)

³ Cf. Paulo de Bessa Antunes, op. cit., p.60.

⁴ Op. cit., p.61.

hidráulica, águas, florestas, caça e pesca e sua exploração”, mantendo, destarte, o modelo constitucional anterior.

De igual modo, a promulgação da Constituição de 1946 não modificou, de forma substancial, as competências da União nos temas relativos à infra-estrutura, que repercutem na matéria ambiental. O art. 5º, XV, “I” novamente conferiu à União competência para legislar sobre “riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia elétrica, florestas, caça e pesca”.

Esse quadro foi bastante alterado com o advento do Texto de 1967, que outorgou competência à União, (art.8º, XVII), para legislar sobre: a) direito agrário; b) normas gerais de segurança e proteção da saúde; c) águas e energia elétrica; d) jazidas, minas e outros recursos minerais; e) metalurgia; f) florestas, caça e pesca; g) regime dos portos e de navegação de cabotagem, fluvial e lacustre. Além disso, estabeleceu que competia ao ente central explorar, diretamente ou mediante autorização ou concessão “os serviços de instalações de energia elétrica de qualquer origem ou natureza” (art. 8º, XV, “b”). A análise desses dispositivos revela que, embora novamente a preservação do meio ambiente não tivesse representado uma preocupação do texto constitucional, a outorga de competências à União acabou alcançando a regulação desta matéria, o que representou uma tutela indireta do meio ambiente natural.

Quando veio a lume a Emenda nº 01, de 17 de outubro de 1969, ocorreu apenas uma pequena modificação no que se refere às competências legislativas da União em relação à energia, que foi subdividida em elétrica, térmica, nuclear ou de qualquer natureza, (art. 8º, XVII, “i”). Além disso, o art. 172, integrante da ordem econômica, estabeleceu que “a lei regulará, mediante levantamento ecológico, o aproveitamento agrícola de terras sujeitas a intempéries e calamidades. O mau uso da terra impedirá o proprietário de receber incentivos e auxílios do Governo”. Aparece, então, pela primeira vez, uma referência em sede constitucional à “ecologia”.

Esse contexto sofreu profundas modificações com a promulgação da Carta de 1988, a qual, além de conter um capítulo próprio para as questões ambientais (Título VIII, Capítulo VI), contém um leque grande de dispositivos relacionados, direta ou indiretamente, com esta matéria.⁵ Assim, a matéria é mencionada expressamente no elenco dos direitos fundamentais, (art. 5º, XXIII, LXXIII), na indicação dos bens da União (art. 20, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, §§1º e 2º; art. 176), na repartição de competências entre os entes federados (arts. 21, XII, “b”, “f”; XIX, XXIII, “a”, “b” e “c”; XXV; 22, IV, XII, XXVI; 23, III, IV, VI, VII, VIII, IX e XI; 24,VI, VII e VIII), incentivos regionais (art. 43, §2º, IV e §3º), delimitação da competência exclusiva do

⁵ Para Raul Machado Horta, as referências constitucionais ao meio ambiente podem ser agrupadas em quatro classes: a) regra de garantia – é o enunciado relativo à matéria, localizado no título destinado aos direitos e garantias fundamentais (art. 5º, LXXIII); b) regras de competência – dizem respeito às atribuições conferidas aos entes federados para legislar, preservar ou defender o meio ambiente (ex: art. 23,VI); c) regras gerais – identificam definições de princípios ou de conduta (ex: art. 170,VI) e d)regras específicas – são aquelas que se aglutinam no capítulo VI, que versa exclusivamente sobre o meio ambiente (*Estudos de Direito Constitucional*, Belo Horizonte, Del Rey, 1995, p.308-309)

Congresso Nacional (art.49, XIV e XVI), da competência do conselho de Defesa Nacional (art. 91, §1º, III), como objeto de tutela pela via da ação civil pública (art. 129, III), como princípio da ordem econômica (art. 170, VI),⁶ como critério a ser considerado na atuação indireta do Estado sobre a ordem econômica (art. 174, §3º), como critério que compõe o conceito constitucional de função social da propriedade (art. 186, II), no âmbito da competência do sistema único de saúde (art. 200, VII e VIII) e na conceituação das terras dos índios (art.231). Além disso, a Carta dedicou um capítulo (Capítulo II, Título VIII) ao espaço urbano (meio ambiente artificial) e uma regulamentação específica sobre o patrimônio cultural (art.216), que compõe o meio ambiente cultural. Evidencia-se, destarte, que o meio ambiente perpassa praticamente quase toda a Carta Constitucional, o que releva a importância que foi dada a este tema no atual Texto.⁷ É curioso notar, ainda, que os dispositivos que versam sobre tributação não contemplam qualquer alusão a esta matéria, o que não significa, entretanto, uma impossibilidade de uso do tributo para tutelar o meio ambiente, como será oportunamente estudado.

Dentre os dispositivos que se referem ao meio ambiente, os enunciados do art. 225 merecem uma análise especial, pois nestes residem o núcleo da tutela dispensada pela Carta ao tema em pauta.⁸

O art. 225 reza que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

O dispositivo deve ser interpretado em três partes, como sugere Cristiane Derani: a)⁹outorga de um direito fundamental, b) descrição dos deveres fundamentais do Estado e da coletividade; c) indicação de alguns instrumentos necessários à efetivação desse direito.

Indiscutivelmente, foi previsto pelo texto constitucional um direito fundamental,¹⁰ situado fora do catálogo do art. 5º, que, segundo a lição de Robert

⁶ Como princípio da ordem econômica, a defesa do meio ambiente apresenta, para Eros Roberto Grau, a natureza de princípio constitucional impositivo e de norma-objetivo, servindo de fundamento para a realização de políticas públicas (*A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, 3ªed., São Paulo, Malheiros, 1997, p.261)

⁷ Sobre o assunto, leciona Paulo de Bessa Antunes: “a Lei Fundamental reconhece que os problemas ambientais são de vital importância para a nossa sociedade, seja porque são necessários para a atividade econômica, seja porque considera a preservação de valores cuja mensuração é extremamente complexa. Vê-se, com clareza, que há, no contexto constitucional, um sistema de proteção ao Meio Ambiente que ultrapassa as meras disposições esparsas. Aqui reside a diferença fundamental entre a Constituição de 1988 e as demais que a precederam. Em 1988, buscou-se estabelecer uma harmonia entre os diferentes dispositivos voltados para a defesa do Meio Ambiente” (Op. cit., p.63).

⁸ José Afonso da Silva, *Direito Ambiental Constitucional*, 9ªed., p.49.

⁹ *Direito Ambiental Econômico*, 3ªed., São Paulo, Saraiva, 2008, p.245.

¹⁰ A expressão “direito fundamental” é problemática. Há diversas correntes sobre o significado desta categoria jurídica. No presente trabalho, os direitos fundamentais serão tomados como direitos subjetivos dos indivíduos perante o Estado, de estatura constitucional, na linha do que sustenta determinada corrente

Alexy, pode ser qualificado como um “direito fundamental completo”, (*Grundrecht als Ganzes*), pois é formado por um conjunto de posições jurídicas distintas.¹¹ Assim, compreende

um direito a que o Estado se abstenha de determinadas intervenções no meio ambiente, (direito de defesa), um direito a que o Estado proteja o titular do direito fundamental contra intervenções de terceiros que sejam lesivas ao meio ambiente (direito a proteção), um direito a que o Estado inclua o titular do direito fundamental nos procedimentos relevantes para o meio ambiente (direito a procedimentos) e um direito a que o próprio Estado tome medidas fáticas benéficas ao meio ambiente (direito a prestação fática).¹²

Logo, quando se fala em direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, não se está referindo a um direito específico, e sim a um leque, um conjunto de direitos subjetivos, de status constitucional, baseados na solidariedade, exigíveis por todos¹³ perante o Estado.¹⁴

Esse grupo de direitos está imbricado, associado a um grupo de deveres fundamentais,¹⁵ conexos com direitos fundamentais, expressos e implícitos, materiais e procedimentais, genéricos e específicos. Em outros termos, o direito em pauta compreende obrigações de não fazer, (ex: não poluir, não degradar), e de fazer, (ex:

doutrinária alemã (Pieroth, Bodo;Schlink, Bernard; *Grundrechte Staatsrecht II*, 26ªed. München, C.F. Müller, 2010, p.14; Badura, Peter. *Staatsrecht*, 4ªed. München, Beck, 2010, p.94-95).

¹¹ *Theorie der Grundrechte*, Nomos, Baden-Baden, 1994, p.404.

¹² Robert Alexy, op. cit., p.404.

¹³ Brasileiros ou não. Nesse sentido, posiciona-se Paulo de Bessa Antunes: “‘Todos’, tal como presente no artigo 225, tem o sentido de qualquer indivíduo que se encontre em território nacional, independentemente de sua condição jurídica perante o ordenamento jurídico”. (Op. cit., p.65).

¹⁴ O Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre a natureza do direito ao meio ambiente. No Julgamento do Mandado de Segurança nº 22.164, a Corte admitiu que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado representa um direito de terceira geração, baseado no princípio da solidariedade (STF, MS nº 22.164, Rel. Min. Celso de Mello, DJ17/11/1995).

¹⁵ A teoria dos deveres fundamentais é uma construção doutrinária alemã. Entende-se que os deveres fundamentais são aqueles que são impostos aos indivíduos pela Constituição, os quais devem ser satisfeitos perante a comunidade estatal. (Cf. Albrecht Randelzhofer, *Grundrechte und Grundpflichten*., p.605. In: *Handbuch der Grundrechte*, tomo II. Detlef Merten; Hans-Jürgen Papier (org). Heidelberg, C.F. Müller, 2006, p.595-623). Trata-se de um conceito separado do de direitos fundamentais. Não é um dever qualquer imposto ao cidadão pelo direito. É imprescindível que se trate de um dever previsto, de forma direta ou indireta, pela Constituição, e não pela legislação infraconstitucional.

preservar), de conteúdos diversificados.¹⁶Por tais motivos, pode-se afirmar que o direito fundamental em estudo é um exemplo de direito-dever.¹⁷

Para efetivar esse direito completo, a Constituição Federal previu nos parágrafos do art. 225 alguns instrumentos voltados para a proteção ambiental, pois esta foi mencionada como um fim a ser alcançado.¹⁸Vale dizer, a Carta determinou o fim e escolheu alguns meios, o que não exclui a possibilidade de adoção de outros instrumentos. Esse conjunto de tarefas representa o instrumental conferido para o Estado efetivar um direito fundamental, no entanto, outras poderão ser por ele exercitadas, embora não estejam expressamente previstas pelo art. 225 do CF. Não se deve esquecer que este dispositivo é o núcleo da tutela ambiental constitucional, que a este não se reduz. Ademais, uma série de atividades, compreendidas no âmbito do poder de polícia administrativa, também poderão ser exercitadas com o escopo de proteger o meio ambiente. Outrossim, algumas funções, reguladas em outros setores do texto constitucional, também poderão ser exercitadas para tutela o meio ambiente, como, por exemplo, a exigência de tributos.

Desse modo, para realizar o direito fundamental mencionado no *caput* do art. 225, o Texto Magno estabeleceu as seguintes ações, ou seja, os caminhos a serem seguidos: a) proteção e manutenção dos ecossistemas, visando a garantia da sua integridade, (incisos I, II e III); b) uso sustentável dos recursos naturais, a ser atingido por meio de medidas que compatibilizem a exploração dos recursos naturais com formas de atuação mais racionais, evitando o efeito social da produção, (incisos IV, V e VII e §2º); c) medidas preventivas e compensatórias em face de práticas degradantes (§§2º, 3º e 6º).¹⁹Isso significa que a preservação do meio ambiente pode ser perseguida pelo Estado por meio do exercício de diferentes funções (reguladora, preventiva, de incentivo, etc.).

Vale observar, por fim, que a Carta qualificou o meio ambiente como um “bem de uso comum de povo”, o que não significa romper com a separação entre os bens públicos e privados, muito menos alterar a classificação dos primeiros. Os bens jurídicos ambientais admitem titularidade de pessoa jurídica de direito público ou privado, em nosso ordenamento. A referência constitucional deve ser compreendida como uma vinculação de qualquer bem ambiental ao direito consagrado pelo art. 225, que impõe um dever de conservação, de zelo em relação ao meio ambiente. Vale dizer,

¹⁶ Outro não é o entendimento de Antonio Herman Benjamin: “o texto constitucional brasileiro estatui, a um só tempo, deveres substantivos e instrumentais, genéricos e específicos, expressos e implícitos, todos igualmente relevantes, vinculantes e herdeiros das qualidades atemporais de sua exigibilidade e da transindividualidade de seus beneficiários”. (*Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*, p.133. In: *Direito Constitucional Ambiental Brasileiro*, 3ªed. Canotilho, J.J. Gomes; Leite, José Rubens Morato (org), São Paulo, Saraiva, 2010, p.77-150)

¹⁷ Nesse sentido manifestam-se Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer (*Direito Constitucional Ambiental*, São Paulo, RT, 2011, p.140).

¹⁸ Calha observar aqui a lição de Cristiane Denari: “o art. 225 da Constituição declara um fim a ser perseguido e indica algumas medidas fundamentais que devem ser observadas durante este percurso, porém o caminho propriamente dito está aberto”. (Op. cit., p.252).

¹⁹ Cf. Cristiane Derani, op. cit., p.255-256.

o regime jurídico aplicável aos bens ambientais, (público ou privado), é alterado, pois necessariamente o bem estará afetado. É o caso, por exemplo, da propriedade agrária, que implica na titularidade do solo. A Constituição Federal prescreveu em relação a esta a obrigação de observar a função social (art.186), cujo conceito inclui a preservação ambiental. Deste modo, o direito de propriedade é modificado, eis que vinculado a determinadas condições.

Por tais motivos, tais bens passam a ser qualificados como *bens de interesse público*, como defende José Afonso da Silva, que são aqueles “subordinados a um peculiar regime jurídico relativamente a seu gozo e disponibilidade e a um particular regime de polícia, de intervenção e de tutela pública”.²⁰

A tutela ao meio ambiente é veiculada, ainda, pelo art. 170, VI, da CF, segundo o qual, constitui princípio da ordem econômica a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” Esse mandamento constitucional estabelece um regime diferenciado para produtos e processos de produção que importem na elaboração de bens e na prestação de serviços que sejam mais favoráveis ao meio ambiente, ou seja, que apresentem um nível de contaminação mais reduzido ou que não gerem qualquer degradação ambiental.²¹ Como a energia renovável se enquadra nessa hipótese constitucional, deve ser submetida a um tratamento diferenciado por parte dos Poderes Públicos.

Acresça-se, ainda que o combate à poluição é um dever de todos os entes federados, prescrito pelo art. 23, VI do Texto Maior. Sendo assim, as medidas que importam em promoção de fontes renováveis de energia se enquadram nesse dever constitucional, devendo ser implementadas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Do exposto, conclui-se, portanto, que existe uma determinação constitucional no sentido de que as energias renováveis devem merecer por parte do Poder Público um tratamento diferenciado, razão por que devem ser objeto de medidas, de políticas públicas que incentivem a sua produção, a fim de se efetivar a tutela ao meio ambiente.

4 A tributação como instrumento de proteção ao meio ambiente

4.1 O conceito de “meio ambiente

De que forma a tributação pode ser utilizada como meio de tutela do meio ambiente?

A resolução deste problema passa necessariamente pela fixação de algumas premissas.

²⁰ Op. cit., p.85.

²¹ Paulo Caliendo, *Extrafiscalidade Ambiental e o Incentivo às Energias Renováveis*, p.15.

Em primeiro lugar, é preciso definir um sentido para a expressão “meio ambiente”, para fins de tributação ambiental

O estudo dos tributos ambientais requer, imprescindivelmente, o estabelecimento de um conceito sobre o “meio ambiente”, pois, dependendo da extensão deste, o instrumento tributário poderá ser utilizado em maior ou menor escala, para realizar fins diferenciados. Se o tributo ambiental importa em uso de determinado instrumento para realizar certo fim, é imprescindível identificar, de forma bem delimitada, a área em que a tutela será objetivada, para que se possa investigar a possibilidade de elaboração de normas tributárias indutoras nesta órbita.

A matéria é objeto de controvérsias doutrinárias,²² existindo sobre o assunto basicamente dois grupos de teorias: restritivas e ampliativas. A corrente restritiva limita o conceito de meio ambiente aos recursos naturais de uso comum (ar atmosférico, águas, o mar, solo, subsolo, os elementos da biosfera, a flora e a fauna). Já as concepções ampliativas sustentam que a expressão atinge, também, o meio ambiente artificial, cultural e do trabalho. Em outros termos, tais concepções defendem que se trata de um conjunto que alcança os elementos naturais e os produzidos pelo homem. José Afonso da Silva adere a essa corrente, asseverando que o meio ambiente é “a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas”.²³ Mesmo posicionamento é perfilhado por Cristiane Derani ao afirmar que “meio ambiente deixa-se conceituar como um espaço onde se encontram os recursos naturais, inclusive aqueles já reproduzidos (transformados) ou degenerados (poluídos), como no caso do meio ambiente urbano”.²⁴

O ordenamento brasileiro traçou o seguinte conceito sobre meio ambiente, previsto pelo art. 3º, I da Lei nº 6.938/81: “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”. Esse conceito jurídico-positivo adere, portanto, à concepção restritiva, contudo, restou superado pela regulamentação dada à matéria pela Constituição Federal de 1988, consoante será adiante analisado. Sobre o assunto o Supremo Tribunal Federal já se posicionou, afirmando que a defesa do meio ambiente “traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial, (espaço urbano), e de meio ambiente laboral”.²⁵

Quando se examina o uso do tributo como instrumento de proteção ambiental, todavia, o conceito amplo sobre o meio ambiente é inadequado, pois ele não possibilita identificar as específicas atividades estatais que devem ser realizadas para a proteção

²² A própria expressão “meio ambiente” é criticada pela doutrina. Afirma-se que se trata de um pleonismo, pois como o meio é o centro de algo, já estaria incluído no sentido do signo “ambiente”, que significa o local onde os seres vivos habitam.

²³ *Direito Ambiental Constitucional*, 9ªed., São Paulo, Malheiros, 2011, p.20.

²⁴ *Direito Ambiental Econômico*, 3ªed., São Paulo, Saraiva, 2008, p.52.

²⁵ STF, ADIN-MC nº 3.540, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 03/02/2006.

ambiental. Ademais, as responsabilidades concretas e as obrigações pela tutela ambiental não podem ser deduzidos dessa extensa definição.²⁶ Caso se admitisse esse sentido da expressão, nesta poderiam ser incluídos quase todos os tributos, pois mantêm alguma relação com algum tipo de meio ambiente. Assim sendo, seria difícil traçar o próprio conceito de tributo ambiental. Cabe observar que o sistema jurídico já prevê vários tributos relacionados ao meio ambiente cultural, artificial e do trabalho, que jamais foram qualificados como ambientais. Por fim, caso fosse possível admitir um conceito tão amplo, seria aberto um leque grande e perigoso para que o Poder Público, sob o pretexto de proteção do meio ambiente, pudesse criar uma série de exações com finalidades diversas, desvirtuando, desse modo, o objetivo visado com a exigência dos tributos ambientais.

Por conseguinte, falar em tributação ambiental significa reduzir o uso do tributo para a proteção da natureza. Vale dizer, a tributação em pauta importa em utilizar o tributo para a realização de uma tutela jurídica sobre os elementos naturais, e não dos construídos pelo homem, que compõem o que se denomina de meio ambiente artificial, cultural e do trabalho.²⁷

4.2 Instrumentos de tutela

Os instrumentos destinados à proteção ambiental são todos os mecanismos, regulados ou não pelo ordenamento jurídico, que se destinam a evitar a realização de comportamentos não favoráveis, reprimir comportamentos nocivos ou estimular a prática de condutas benéficas ao meio ambiente, por meio do uso da coação, do convencimento, ou da persuasão. Todos perseguem o mesmo fim: a tutela ambiental. Eles podem ser divididos em duas classes: a) instrumentos jurídicos; b) instrumentos econômicos.²⁸

Os instrumentos jurídicos - denominados na Alemanha de *Ordnungsrechtliche Instrumente* - são meios previstos pelo sistema jurídico de cada país para forçar a realização de determinada conduta, evitando ou reparando o dano provocado no meio ambiente. Sendo assim, são regulados por fontes formais, (veículos introdutórios de normas jurídicas), do direito e apresentam como ponto em comum a presença da coação. Vale dizer, em tais situações o ordenamento ameaça com a possibilidade do uso

²⁶ Frank Balmes, *Verfassungsmässigkeit und rechtliche systematisierung von Umweltsteuern*, Köln, Lohmar, 1997, p.38.

²⁷ O meio ambiente artificial compreende o espaço urbano, relativo ao conjunto das edificações e dos equipamentos públicos. Já o cultural, consiste no patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico e turístico que, embora também seja elaborado pelo homem, tem um significado especial, em face do valor que adquiriu. Já o meio ambiente do trabalho também é o local de trabalho do trabalhador, que desfruta de uma proteção especial, embora seja, a rigor, uma forma de ambiente artificial. (Cf. José Afonso da Silva, op. cit., p.22-23).

²⁸ Ao lado desses instrumentos, Ana Yábar Sterling menciona os acordos voluntários, que representariam uma terceira modalidade. São pactos celebrados com objetivo de melhoria ambiental, relacionada com as atividades de produção, transporte e distribuição de produtos contaminantes. (*Instrumentos Jurídico-públicos de Protección del Medio Ambiente*, p.129. In: *La Protección Fiscal del Medio Ambiente*, Ana Yábar Sterling; Pedro Manuel Herrera Molina (coord). Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2002, p.127-183).

da sanção negativa, para obter a prática da conduta desejada. Por conseguinte, o descumprimento da norma jurídica protetora ambiental importará na prática de um ato ilícito, ensejando a aplicação de uma sanção administrativa.

Tais instrumentos administrativos, (regulatórios), também denominados de instrumentos diretos, são medidas ou estratégias estabelecidas pela legislação ambiental, à qual deve se submeter todo aquele que desejar realizar um comportamento suscetível de degradar o meio ambiente. Assim, constituem medidas estabelecidas pelo Poder Público, as quais se destinam a regular os produtos ou processos de fabricação, regular a realização de determinadas atividades em certas zonas etc. Destarte, exercem uma atuação direta sobre o indivíduo, pressionando-o a realizar uma conduta, sob pena de lhe ser aplicada uma sanção negativa. Para o destinatário da norma, portanto, não há qualquer possibilidade de substituir o comportamento regulado pela norma jurídica. Se ele não o observar, será submetido à sanção.

Como exemplos destes instrumentos, podem-se citar os regulamentos, licenças ambientais, proibições, normas sobre níveis máximos ou mínimos de poluição, o zoneamento, auditoria ambiental, bem como outros atos administrativos que resultam do exercício do poder de polícia administrativa.

De outro lado, existem os instrumentos econômicos - também denominados de instrumentos indiretos, instrumentos de direcionamento indireto ou instrumentos de mercado - que surgiram na economia a partir da década de setenta do século passado, que consistem em incentivos financeiros para convencer alguém a não realizar uma conduta nociva ou a realizar uma conduta favorável ao meio ambiente, incidindo sobre o sistema de preços. O mecanismo utilizado é o estímulo financeiro. Como observa, acertadamente, Bernd Hansjürgens, “o decisivo para os instrumentos de estímulo econômico é que, diferentemente do instrumental jurídico, os sujeitos econômicos privados podem decidir se aceitam ou não o incentivo financeiro”.²⁹ Assim, complementa Frank Balmes, esses “novos” instrumentos desejam, ao invés da ordem motivada ou manipulada, influenciar na formação da vontade. Com isso, o Estado moderno se coloca para fortalecer a cooperação, a participação e a aceitação”.³⁰

Sendo assim, em tais situações existe para os sujeitos que realizam atividade econômica uma maior flexibilidade, pois eles podem se submeter ou não à conduta objetivada com o incentivo financeiro, sem o risco de estarem submetidos à aplicação de uma sanção, caso façam a opção pela conduta contrária. Ocorre, por conseguinte, uma estimação dos custos e benefícios acerca das condutas alternativas para os agentes

²⁹ *Umweltabgaben im Steuersystem*, Baden-Baden, Nomos, 1992, p.34. *In verbis*: “Entscheidend für ökonomische Anreizinstrumente ist, dass (im Unterschied zum rechtlichen Instrumentarium) die privaten Wirtschaftssubjekte entscheiden können, ob sie dem finanziellen Anreiz folgen oder nicht”

³⁰ *Verfassungsmässigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern*, Köln, Josef Eul, 1997, p.23.

econômicos,³¹ para que eles possam decidir, livremente, sobre o comportamento a ser praticado.

Duas situações, então, podem surgir: é oferecida uma vantagem financeira para que o sujeito econômico não pratique mais uma atividade degradante, ou é imputado um ônus financeiro sobre determinada conduta, para que o agente a substitua por outra. Em qualquer dos casos, existe uma tentativa de persuadir, de convencer o agente econômico a atuar favoravelmente ao meio ambiente.

Restam para os agentes econômicos, então, três alternativas, como assinala Ana Yábar Sterling, Professora da Universidade Complutense de Madri: a) seguir contaminando e arcar com o ônus financeiro; b) estabelecer sistemas de redução, no âmbito da empresa, substituindo o processo de produção por outro mais favorável ao meio ambiente; c) destinar parte do excedente da sua produção para investigar processos produtivos menos contaminantes, mediante licenças negociáveis, depósitos etc.³²

Há instrumentos econômicos de diversas modalidades, a saber: a) ajudas financeiras; b) sistemas de consignação; c) cargas; d) sistemas de criação de mercado; e) tributos ambientais.³³

5 Tributos ambientais

A exemplo do que ocorre em outros países, no Brasil também reina divergência sobre o conceito de tributo ambiental. Em clássico estudo elaborado sobre o assunto, José Marcos Domingues de Oliveira sustenta que o tributo ambiental tanto pode ser utilizado com o propósito de arrecadar receitas para o custeio das atividades a serem desempenhadas no campo ambiental, como para estimular a prática de condutas benéficas ao meio ambiente ou desestimular a realização de atividade poluidora.³⁴ Regina Helena Costa comunga desse entendimento, ao formular conceito amplo sobre o instituto. Para a autora, a tributação ambiental importa na utilização de instrumentos tributários para arrecadar receitas para a prestação de serviços públicos de natureza ambiental, ou com finalidade extrafiscal.³⁵ Essa trilha é seguida por Denise Lucena Cavalcante, ao defender que o traço característico do tributo em pauta é a produção de seus efeitos na proteção do meio ambiente.³⁶ A autora defende, ainda, que

³¹ Cf. Ana Yábar Sterling, op. cit., p.128.

³² Op. cit., p.128.

³³ Setor prestigiado da doutrina cita, ainda, outra modalidade de instrumento econômico: os incentivos pelo cumprimento de regulamentações, que seriam de dois tipos, taxas pela não conformidade e as garantias do bom fim. Os primeiros são pagamentos que são efetuados pelo contaminador que não observou o regulamento de conteúdo ambiental. Já as citadas garantias, consistem na compra de bônus ou de títulos por parte dos potenciais contaminadores, exigida pela Administração em face da edição de uma nova regulamentação com o propósito de se adiantar ao provável descumprimento desta. (Cf. Ana Yábar Sterling, op. cit., p.133). Parece-nos que tais instrumentos são jurídicos, pois são implementados sem o uso da persuasão. Ademais, partem da existência de um pressuposto: a existência da norma geral e abstrata, veiculada pelo regulamento administrativo.

³⁴ *Direito Tributário e Meio Ambiente*, 2ªed., Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p.38.

³⁵ *Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil*, p.313. In: *Direito Tributário Ambiental*. Heleno Taveira Torres (org.). São Paulo, Malheiros, 2005, p.312-332.

³⁶ *Sustentabilidade Financeira em Prol da Sustentabilidade Ambiental*, p.179.

a extrafiscalidade não é um traço característico desta figura.³⁷No mesmo sentido caminha Simone Martins Sebastião.³⁸Posição semelhante parece ser defendida por Lise Vieira da Costa Tupiassu, ao sustentar a criação de tributos ambientais de caráter extrafiscal e o uso dos impostos ordinários, que apresentam função fiscal, para proteger o meio ambiente.³⁹

Conceito ainda mais extenso é formulado por Jorge Henrique de Oliveira Souza, que engloba na expressão “tributo ambiental” todas as exações que, pela sua materialidade, vinculação de receitas ou orientação de condutas, se destinam à preservação ambiental.⁴⁰De igual maneira, Paulo Henrique do Amaral também apresenta um conceito muito amplo, ao admitir os critérios da finalidade, do destino da receita e a estrutura do tributo para qualificar os tributos ambientais.⁴¹

Posição original é encampada por Heleno Torres.⁴² Para ele, a relação entre as competências tributária e ambiental é que pode justificar a criação de um tributo ambiental, todavia, desde que também se faça presente um “motivo” constitucional e que este repercuta na regra matriz de incidência do tributo.⁴³ O “motivo constitucional” seria a preservação e conservação do meio ambiente. É importante observar que o conceito de motivo, para o autor, é o de finalidade, e não de causa do tributo.⁴⁴Dessa forma, o Professor Titular da USP utiliza um critério finalístico para definir a figura em exame.

Esse entendimento apresenta um ponto bastante valioso, ao chamar a atenção para a necessidade da presença de uma competência ambiental para a instituição do tributo em exame.

Parece-nos que o direcionamento, (indução), de comportamentos favoráveis ao meio ambiente é um traço indissociável do conceito de tributos ambientais, convém reafirmar mais uma vez. Como essa modalidade de tributo constitui um instrumento econômico destinado à internalização dos custos, convém salientar, é estruturado com base no princípio do poluidor-pagador.⁴⁵

³⁷ *Idem*, p.177.

³⁸ *Tributo Ambiental – Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito*, p.258.

³⁹ *Tributação Ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*, p.133-134.

⁴⁰ *Tributação e Meio Ambiente*, Belo Horizonte, Del Rey, 2009, p.141.

⁴¹ *Direito Tributário Ambiental*, p.204.

⁴² *Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”*, p.96-156.

⁴³ *Idem*, p.99.

⁴⁴ *Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”*, p.100-104. In: *Direito Tributário Ambiental*. Heleno Taveira Torres (org.). São Paulo, Malheiros, 2005, p.96-156.

⁴⁵ Todavia, os princípios que estruturam cada figura tributária também são aplicáveis o tributo ambiental, como será adiante examinado.

Por força da aplicação desse princípio, deve prevalecer a função de prevenção e precaução na defesa do meio ambiente.⁴⁶ Tais objetivos são atingidos mediante a presença na figura tributária do fim de incentivar ou desincentivar a prática de comportamentos. Ainda que a arrecadação do tributo seja vinculada ao custeio de medidas de proteção do meio ambiente, isso não será suficiente para qualificá-lo como ambiental, pois o destino da receita não integra a estrutura da exação. Ademais, o risco de desvio de receitas torna a admissão de um tributo ambiental com finalidade fiscal algo muito problemático. Ao se admitir a extensão do conceito para atingir esse tipo de tributo (fiscal), estar-se-á abrindo, também, a possibilidade para a instituição de outros tipos de tributos, qualificados pelo destino da receita, (ex.: tributo educacional, tributo da saúde etc.), aumentando de forma aleatória a carga tributária.

Por tais motivos, defende-se que o caráter direcionador e o efeito estruturante é a nota típica dos tributos ambientais por ser o mais apto e idôneo ao alcance da tutela ambiental. Recusa-se, assim, qualquer possibilidade de criação de tributos ambientais com fins fiscais, (financeiros), à luz do nosso ordenamento.

Por conseguinte, pensamos que, em sentido estrito, tributo ambiental é aquele que tem finalidade, (fim), de estimular a realização de condutas de preservação do meio ambiente, no âmbito da prevenção, estruturando tais comportamentos. Para que esse desiderato seja alcançado, a norma tributária agrava determinado comportamento, (poluidor), incentivando a realização de uma conduta que preserve o meio ambiente.⁴⁷

Como a função indutora também pode se fazer presente em norma de ônus fiscal,⁴⁸ estabelecida dentro do regime previsto para um tributo, em tal situação a indução será uma mera função acessória da exação. É o que ocorre, por exemplo, quando determinado agravamento de alíquota de um tributo indireto é previsto para o caso de comercialização de um produto que degrada o meio ambiente. Em tais situações, quando uma norma tributária indutora integrar o regime aplicável a um tributo ordinário, (tributo clássico), visando com isso tutelar o meio ambiente, ocorrerá a inserção de um elemento ecológico no âmbito de um tributo ordinário, que não poderá ser por isso qualificado de “ambiental”.

Conclui-se, portanto, no sentido de que o critério necessário à identificação do tributo ambiental é a presença da finalidade de direcionamento e do efeito estruturante: estimular a prática de comportamentos benéficos para o meio ambiente ou desestimular a realização de condutas que o degradam. Em sentido estrito, considera-se tributo

⁴⁶ A propósito, observa Stefan Bach que os tributos ambientais devem perseguir fins de indução (*Lenkungsziele*), e não motivações fiscais. Por conseguinte, não são estruturados com base no critério de repartição da carga fiscal. (*Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform*, Steuer und Wirtschaft, nº 03, 1995, p.270).

⁴⁷ Horst Zimmermann e Bernd Hansjürgens assinalam, sobre o tema, que o puro tributo ambiental encarece determinado comportamento poluidor, através do tributo, oferecendo um incentivo aos sujeitos econômicos. (*Umweltabgaben*, Econômica, Berlin, 1993, p.4).

⁴⁸ As normas de benefício fiscal não se enquadram na categoria de tributos ambientais, em sentido estrito, porque as medidas de desoneração não podem ser qualificadas como tributo. Ademais, tais benefícios irão integrar o regime de tributos direcionados a fins diversos da preservação do meio ambiente.

ambiental aquele direcionado ao alcance deste fim, por meio da extrafiscalidade direcionadora, apresentando o efeito estruturante, (*Gestaltungswirkung*), como o predominante.

Essa finalidade seria o único traço característico dos tributos ambientais? Em outros termos, a aplicação do princípio do poluidor pagador, por meio de uma norma tributária, seria suficiente para conformar, estruturar um tributo ambiental?

A resposta indubitavelmente é negativa, como será a seguir examinado.

O princípio do poluidor pagador não é o único que estrutura a figura em pauta. Como o tributo ambiental é compatível com algumas espécies tributárias, como será adiante estudado, será necessária, também, a observância da estrutura da respectiva exação, traçada pela Constituição Federal. Assim, por exemplo, se o tributo ambiental vier a consistir em uma taxa ambiental, o princípio da equivalência deverá ser observado. Para os impostos, aplicar-se-á a capacidade contributiva. Destarte, o modelo constitucional da espécie tributária deverá ser observado no momento da criação de um tributo ambiental.

Isso significa que a estrutura do tributo ambiental é dupla, pois deverá observar o princípio do poluidor pagador e aquele estruturante da figura tributária em que vier a se revestir. Assim, os perfis constitucionais das espécies tributárias não poderão ser abandonados no momento da criação do tributo epigrafado.

Portanto, há uma *dupla conformação* nos tributos ambientais.

Daí decorre a presença necessária de uma *materialidade específica*: um ato de contaminação ambiental. Nos impostos ambientais, o aspecto material da hipótese de incidência tributária consistirá em um ato de degradação ambiental. Nas taxas ambientais, a degradação deverá estar relacionada diretamente com a prestação de um serviço público ou o exercício do poder de polícia. Em relação às contribuições especiais ambientais, a materialidade também deverá consistir em um comportamento poluidor. Eis, assim, um outro traço que compõe o perfil da figura em pauta.

A presença de uma *competência constitucional ambiental* é indispensável para a configuração do tributo ambiental.⁴⁹ No caso brasileiro, as regras de outorga de competência ambiental, que poderão ser aplicadas para a criação de um tributo ambiental, foram veiculadas pelo art. 225 da Carta Magna.

6 Inserção de elementos ecológicos em tributos ordinários

Além da instituição de tributos ambientais, a doutrina defende, como forma de proteção ao meio ambiente por meio do instrumento tributário, a introdução nos tributos

⁴⁹ Esse tema foi tratado pioneiramente no Brasil por Heleno Taveira Torres (*Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”*). In: TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*, p.96-156.

ordinários, (clássicos), de elementos tributários ambientais.⁵⁰ Esses elementos significam a inserção do interesse ambiental no âmbito dos tributos clássicos, modificando qualquer dos aspectos das suas regras matrizes de incidência, a forma de sua gestão ou a adoção de medidas de simplificação fiscal.⁵¹

Examinando o tema, Joachim Lang defende que em tais situações são as normas tributárias de finalidade fiscal (*Fiskalzecknormen*), e não as indutoras (*Lenkungsnormen*), que prestam um relevante serviço para a proteção do meio ambiente.⁵² Em tais casos, para Lang, normas fiscais, com fim acessório ecológico, são utilizadas. O Professor da Universidade de Colônia, apoiado em D. Dickertmann, traça uma diferenciação entre hipóteses tributárias com finalidade de proteção ambiental (*Steuertatbestände mit umweltschützenden Zielsetzungen*) e hipóteses com mera referência à proteção ambiental (*Steuertatbestände mit lediglich umweltschützenden Bezügen*), para afirmar que essa distinção é fundamental para interpretação da norma e para a sua justificação.⁵³

Em verdade, porém, não é possível afirmar, antecipadamente, que a inserção de elementos ambientais no sistema tributário equivale à utilização de normas fiscais com efeitos acessórios de proteção ambiental. Tudo vai depender da função (indução ou arrecadatória) e do efeito da norma tributária, (estruturante ou de ônus). Alguns elementos tributários poderão decorrer do uso ou não das normas fiscais.

Sendo assim, assiste razão a Pedro Manuel Herrera Molina, quando separa os elementos em estudo em dois grupos: a) os que introduzem uma quebra na estrutura normativa do tributo para criar incentivos; b) aqueles que protegem o meio ambiente, realizando, também, o princípio da capacidade contributiva.⁵⁴ Ao primeiro grupo pertencem os elementos inseridos por normas indutoras, enquanto os demais são introduzidos por normas de finalidade fiscal.

Os principais elementos⁵⁵ utilizados para proteger o meio ambiente são os seguintes: 1) uso de técnicas de desoneração; 2) implementação de deduções; 3) modificação da estrutura dos impostos indiretos sobre bens e serviços.

Um exemplo de uso de técnica de desoneração é o emprego de amortizações, ou seja, a possibilidade de recuperação do capital usado em despesas com a aquisição de bens destinados a proteger o meio ambiente, o qual poderá ser contabilizado como custo ou encargo, em cada período de apuração do imposto.⁵⁶ Trata-se de um incentivo fiscal, que altera a base de cálculo do tributo, a qual deixa de mensurar o fato jurídico tributário.

⁵⁰ Cf. Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p.129-130, Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p.110-116.

⁵¹ Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p.129.

⁵² *Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht*, p.66. In: Umweltschutz durch Abgaben und Steuern/ 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt-und Technikrecht vom 22. bis 24. September 1991. Heidelber, Decker's Verlag, 1992, p.55-89.

⁵³ Op. cit., p.75.

⁵⁴ *Derecho Tributario Ambiental*, p.129.

⁵⁵ Além destes, a lei poderá utilizar outros instrumentos para inserir o interesse ambiental no âmbito de um tributo fiscal, como, por exemplo, a dedutibilidade das provisões relacionadas com os danos ambientais, concessão de prazos especiais para compensar as bases impositivas negativas, isenções etc. (Cf. Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p.303-330).

⁵⁶ Na Espanha, no âmbito do Imposto sobre Sociedades, a lei prevê a possibilidade de amortização de instalações anti-contaminantes de tratamentos de fluidos, com um coeficiente de 15% e no período máximo de 14 anos (Cf. Jorge Jiménez, Op. cit., p.111).

Com relação às deduções, são utilizadas no âmbito dos tributos diretos, nos quais se faculta ao contribuinte deduzir da base imponible do tributo determinadas despesas destinadas à preservação ambiental, bem como que se destinem a desenvolver novas tecnologias para obter níveis de proteção ambiental superiores aos patamares legais.⁵⁷ Outras deduções também poderão ser admitidas, como, por exemplo, as realizadas em favor de entidades que se dediquem à proteção do meio ambiente.⁵⁸ Na Alemanha desde o ano de 1955 são admitidas deduções no Imposto sobre a Renda, relacionadas à proteção do meio ambiente, as quais atualmente são reguladas pela lei instituidora do tributo e por seu regulamento.⁵⁹

Outro caminho para inserir elementos tributários ambientais é a modificação da tributação incidente sobre bens e serviços que importem em deterioração ambiental. Em tais casos, poderá o legislador inserir no sistema uma norma tributária de agravação, fazendo uso, portanto, de uma norma indutora. Logo, esse tipo de tributo apresentará uma função indutora acessória, podendo ser qualificado, em sentido amplo, como tributo ambiental.

7 Modalidades de tributos ambientais

Determinada proposta doutrinária utiliza vários critérios para separar os tributos ambientais, a saber: i) perfil da exação; ii) função; iii) aplicação das receitas.⁶⁰ Com base no primeiro critério, que, em verdade, se refere à conexão da hipótese com a degradação ambiental, pode-se separar os tributos ambientais nas seguintes modalidades: a) Tributo *input* – são aqueles que oneram a matéria prima utilizada; b) Tributo *output* – encarecem o produto elaborado, incidindo, portanto, sobre o consumo de bens nocivos ao meio ambiente. Com isso, busca-se reduzir a demanda por tais bens; c) Tributo sobre o processo de fabricação (tributo sobre a tecnologia) – oneram determinado processo de fabricação de bens; d) Tributo sobre a emissão bruta – são os que gravam a produção ou o consumo de emissões que contaminam o ar, o solo ou a água. O objetivo desta exação é a redução da concentração de poluentes ou a alteração do uso de matéria-prima ou do processo de fabricação.⁶¹

No que se refere à função, os tributos podem ser separados em indutores e fiscais.⁶² Por fim, quanto à aplicação da receita, três modalidades podem existir: a) tributos ambientais cujas receitas são direcionadas ao orçamento geral; b) tributos ambientais com receitas dirigidas ao orçamento ou a um Fundo, sendo vinculadas à realização de políticas públicas ambientais; c) tributos com receitas vinculadas e um determinado grupo.⁶³

⁵⁷ Jorge Jiménez, op. cit., p.113. Herrera Molina cita, na Espanha, a possibilidade de realizar esse tipo de dedução no âmbito do Imposto sobre Sociedades (Op. cit., p.306).

⁵⁸ Jorge Jiménez sugere que a lei deve impedir a dedução de todos os gastos que tiverem importado direta ou indiretamente numa lesão ao meio ambiente. (Op. cit., p.114).

⁵⁹ Cf. Michael Rodi, *Steuervergünstigen als Instrument der Umweltpolitik*, Steuer und Wirtschaft n° 03, 1994, p.206. (p.204-213); Heinrich Wilhelm Kruse, *Öko-Steuern und Öko-Abgaben*, Betriebs-Berater (BB), caderno 45, 05/11/1998, p.2286.

⁶⁰ Dietrich Dickertmann, *Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht*, DSJG 15, 1993, p.41, (p.34-63).

⁶¹ Dietrich Dickertmann, op.cit., p.42.

⁶² Dietrich Dickertmann, op. cit., p.41.

⁶³ Dietrich Dickertmann, op. cit., p.44.

8 Tributação ambiental e energia renovável

Como a tributação ambiental pode ser manejada para promover a utilização da energia renovável? Três opções podem ser buscadas. A primeira, é a criação de tributos ambientais que gravem, onerem a utilização de energia derivada de combustíveis fósseis ou a elaboração de produtos com este tipo de material, (ex: plástico). A segunda forma é a inserção de elementos ecológicos nos atuais tributos ordinários. Nesse caso, a lei tributária, no âmbito de um regime jurídico previsto para determinado tributo, estabelece um ônus para a utilização da energia não renovável. Exemplo: aumenta a alíquota para a produção de um produto derivado de um combustível fóssil. Além disso, a lei pode conceder isenção para a utilização da energia renovável ou para a fabricação de equipamentos necessários à utilização desta energia.

Atualmente, por exemplo, quase todos os Estados concedem isenção de ICMS na utilização da energia renovável, incentivando, destarte, a sua utilização.

Com relação à possibilidade de criação de um tributo ambiental relacionado a este contexto, esbarra em obstáculos atualmente existentes no sistema constitucional tributário. Isso porque, o imposto ambiental só pode ser instituído no exercício de competência residual tributária, (art.154, I, CF). As demais espécies tributárias são inadequadas para serem utilizadas nesse quadro. A taxa, não poderá ser instituída, porque os seus pressupostos constitucionais, (art.145, II), não estarão presentes, seja em face da ausência de uma prestação de serviço público específico e divisível, seja diante do não exercício do poder de polícia. De igual modo, a contribuição de melhoria não tem qualquer relação com o problema em pauta. A mesma conclusão é aplicável aos empréstimos compulsórios, (art. 148).

Quanto às contribuições especiais, (sociais, em sentido amplo), uma das suas espécies poderá ser utilizada: a contribuição de intervenção no domínio econômico. A União poderá criar esta figura, desde que obedeça para isso aos respectivos requisitos constitucionais, (Art.149, CF)

No que se refere à inserção de elementos ecológicos, poderá ocorrer no âmbito dos impostos indiretos, onerando a produção ou a comercialização de produtos elaborados mediante a utilização de combustível não renovável. É possível, por exemplo, estabelecer uma alíquota mais alta para o IPI incidente sobre os produtos acondicionados em material plástico, pois este tem alto nível de contaminação ambiental, eis que derivado de petróleo, combustível fóssil. De igual modo, as operações de circulação de mercadorias elaboradas para o meio de processos nos quais combustíveis não renováveis foram utilizados, podem ser objeto de alíquotas mais gravosas.

Por outro lado, a lei pode conceder isenções ou estabelecer hipóteses de redução de base de cálculo de IPI na elaboração de equipamentos destinados à utilização de energia solar (ex: painéis de energia solar fotovoltaica). Tais equipamentos podem ser gravados, ainda, com uma alíquota mais baixa de ICMS quando forem comercializados.

Destarte, existe um leque amplo de possibilidades para a utilização da tributação ambiental para incentivar a energia renovável.

9 Conclusões

1) A tutela ao meio ambiente veiculada pelo art. 170, IV, da CF estabelece um regime diferenciado para produtos e processos de produção que importem na elaboração de bens e na prestação de serviços que sejam mais favoráveis ao meio ambiente, ou seja, que apresentem um nível de contaminação mais reduzido ou que não gerem qualquer degradação ambiental. Como a energia renovável se enquadra nessa hipótese constitucional, deve ser submetida a um tratamento diferenciado por parte dos Poderes Públicos;

2) A tributação ambiental importa em utilizar o tributo para a realização de uma tutela jurídica sobre os elementos naturais, e não dos construídos pelo homem, que compõem o que se denomina de meio ambiente artificial, cultural e do trabalho;

3) Os instrumentos destinados à proteção ambiental são todos os mecanismos, regulados ou não pelo ordenamento jurídico, que se destinam a evitar a realização de comportamentos não favoráveis, reprimir comportamentos nocivos ou estimular a prática de condutas benéficas ao meio ambiente, por meio do uso da coação, do convencimento, ou da persuasão. Todos perseguem o mesmo fim: a tutela ambiental. Eles podem ser divididos em duas classes: a) instrumentos jurídicos; b) instrumentos econômicos;

4) Em sentido estrito, tributo ambiental é aquele que tem finalidade (fim) de estimular a realização de condutas de preservação do meio ambiente, no âmbito da prevenção, estruturando tais comportamentos. Para que esse desiderato seja alcançado, a norma tributária agrava determinado comportamento (poluidor), incentivando a realização de uma conduta que preserve o meio ambiente;

5) Além da instituição de tributos ambientais, a doutrina defende, como forma de proteção ao meio ambiente por meio do instrumento tributário, a introdução nos tributos ordinários (clássicos) de elementos tributários ambientais. Esses elementos significam a inserção do interesse ambiental no âmbito dos tributos clássicos, modificando qualquer dos aspectos das suas regras matrizes de incidência, a forma de sua gestão ou a adoção de medidas de simplificação fiscal;

6) A tributação ambiental pode ser utilizada para promover a utilização da energia renovável por meio de três modalidades. A primeira, é a criação de tributos ambientais que gravem, onerem a utilização de energia derivada de combustíveis fósseis ou a elaboração de produtos derivados deste tipo de combustível. A segunda forma é a inserção de elementos ecológicos nos atuais tributos ordinários. Nesse caso, a lei tributária, no âmbito de um regime jurídico previsto para determinado tributo, estabelece um ônus para a utilização da energia não renovável. Além disso, a lei pode conceder isenção para a utilização da energia renovável ou para a fabricação de equipamentos necessários à utilização desta energia.