

INTERFACES CONTEMPORÂNEAS ENTRE OS DIREITOS AMBIENTAL E TRIBUTÁRIO

Marina Falcão de Barros Carvalho Ficarra

Ana Carolina Famá

Clara Amoroso de Andrade

1. INTRODUÇÃO

A interação entre as áreas tributária e ambiental é algo crescente não apenas no Brasil, mas em âmbito global, diante do aumento do uso de instrumentos tributários como meio para contribuir com a preservação ambiental. Neste contexto, a tributação ambiental, bem como os incentivos, se destaca como ferramentas capazes de direcionar comportamentos e impulsionar práticas que favoreçam este objetivo de sustentabilidade.

Nos últimos anos, a legislação brasileira tem avançado no sentido de incorporar alguns dos princípios do direito ambiental em sua estrutura tributária. Essa tendência é visível no uso de mecanismos que induzem comportamentos sustentáveis, como isenções fiscais e incentivos direcionados a atividades que minimizem impactos negativos ao meio ambiente. A extrafiscalidade emerge como um conceito central, permitindo que o Estado não apenas arrecade recursos, mas também intervenha de maneira eficaz na promoção deste modelo de economia sustentável.

Este artigo explora, portanto, a evolução da tributação ambiental no Brasil, destacando suas potencialidades e desafios, assim como os incentivos fiscais que podem ser implementados para fortalecer a relação entre a economia e a sustentabilidade.

2. BREVE PANORAMA DO DIREITO AMBIENTAL NO BRASIL

Apesar do direito ambiental possuir atualmente uma base sólida no sistema jurídico nacional, este é um ramo do direito intimamente conectado com aspirações de âmbito global e, por consequência, muito próximo do direito internacional.

Desta forma, apesar de se poder plenamente adentrar nos princípios e particularidades do direito ambiental nacional, impossível ignorar sua íntima relação com as convenções internacionais, bem como a profunda influência da sociedade internacional sobre o tema.

Tanto é assim, que o direito ambiental é definido por Édis Milaré, como

“o complexo de normas coercitivas reguladoras das atividades humanas que, direta ou indiretamente, possam afetar a sanidade do ambiente em sua dimensão global, visando à sua sustentabilidade para as presentes e futuras gerações.”¹

Neste sentido, apesar do direito ambiental brasileiro fazer parte do sistema jurídico de uma única nação, ele atinge a população global presente e futura. Este ramo do direito se vê, portanto, intimamente conjugado aos anseios globais de preservação ambiental e carregando a presunçosa missão de “conservar a vitalidade, a diversidade e a capacidade de suporte do planeta Terra, para usufruto das presentes e futuras gerações”.²

No Brasil, o direito ambiental possui uma base constitucional consolidada na Constituição Federal de 1988, mais especificamente, em seu artigo 225:

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

Apesar da evidente vontade de defesa e preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado no direito ambiental, sendo esta inclusive a sua missão essencial, não se pode esquecer que este ramo do direito não se isola em seu objetivo, mas incorpora em si o princípio da ordem econômica.

Busca assim, o direito ambiental, equilibrar o claro anseio de preservação ambiental com a ordem econômica nacional. A relação entre estes dois polos,

¹ MILARÉ, Édis. **Direito Ambiental**. 12ª ed. Revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Thomas Reuters Brasil, 2020, p. 247

² Ibid.

econômico e de preservação ambiental, é claramente observada no inciso VI do artigo 170 da Constituição Federal:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”

Desta forma, o direito ambiental incorpora em seu cerne a preocupação em manter a ordem econômica vigente e busca conjugá-la às necessidades de preservação ambiental e, assim, dar vida aos objetivos internacionais de sustentabilidade.

Neste contexto, ainda que algumas atividades econômicas produzam impactos negativos ao meio ambiente, estas não serão consideradas pelo direito ambiental como “dano”. Aqui cabe fazer a diferenciação entre “dano” e “impacto” ambiental. Conforme definido por Édis Milaré, dano ambiental pode ser definido como *“uma afronta às normas ambientais, causando um indesejado prejuízo ao meio ambiente e/ou a terceiros (conhecido este último como efeito ricochete ou reflexo), que deverá ser reparado pelos mecanismos da responsabilidade civil ambiental [...]”,* já o impacto ambiental *“[...] é um fato previsto pela legislação e aceito pela sociedade, exigindo, porém o seu gerenciamento administrativo, especialmente no âmbito do processo de licenciamento ambiental.”*³

³ MILARÉ, Édis. **Direito Ambiental**. 12ª ed. Revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Thomas Reuters Brasil, 2020, p. 313.

Pode-se, portanto, existir impactos ambientais positivos e negativos. Aqueles negativos que não são absorvidos pelo ambiente, causando transtornos, são considerados danos.

Assim, apesar de algumas atividades produzirem impactos negativos ao meio ambiente, a função desta atividade é compreendida como de tamanha importância social, que se admite a produção destes impactos. Neste contexto, o papel do direito ambiental é de mitigá-los e regulá-los para garantir que estas atividades produzam o menor impacto possível e evitar potenciais danos ao meio ambiente.

2.1. DIREITO AMBIENTAL BRASILEIRO: PRINCÍPIOS E RESPONSABILIDADES

Com este intuito de incorporar os princípios de preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado e da manutenção da ordem econômica, o direito ambiental buscou, por meio do princípio do poluidor pagador, internalizar nos custos da atividade econômica os impactos ambientais causados por ela.

Neste contexto, compreende-se que o uso de recursos naturais no processo de produção de bens e serviços resulta na criação de externalidades negativas, especialmente relacionadas à poluição e à degradação ambiental. O princípio do poluidor-pagador, nesse contexto, visa "internalizar" os custos ambientais nas práticas produtivas, refletindo-os, em última instância, no preço dos produtos e serviços. Assim, busca-se evitar que esses custos sejam arcados de forma generalizada e, portanto, injusta, por toda a sociedade⁴.

Conforme preconiza Cristiane Derani,

“durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas ‘externalidades negativas’. São chamadas externalidades porque, embora resultante da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão ‘privatização de lucros e socialização de perdas’, quando identificadas as externalidades negativas. Com a aplicação do princípio do poluidor-pagador,

⁴ SARLET, Ingo W.; FENSTERSEIFER, Tiago. **Curso de Direito Ambiental**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 281.

procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua *internalização*. Por isso, este princípio também é conhecido como o *princípio da responsabilidade*.⁵

Ressalta-se que este princípio não traz uma permissão ao empreendedor de “pagar para poluir”. Muito pelo contrário, o princípio do poluidor-pagador busca transferir ao empreendedor o ônus dos impactos da sua atividade ao meio ambiente. Desta forma, o empreendedor não deve apenas reparar eventuais danos causados por sua atividade ao meio ambiente, mas também adotar todos os meios disponíveis e exigidos por lei para mitigar os impactos causados por ela⁶.

O princípio do poluidor-pagador foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei n. 6.938/1981, que implementou a Política Nacional do Meio Ambiente:

“Art 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

[...]

VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.”

No âmbito internacional, foi reproduzido no Princípio 16 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992:

“Princípio 16. As autoridades nacionais devem procurar promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais”

Além do princípio do poluidor-pagador, o direito ambiental deve ser interpretado levando em conta os princípios da prevenção e da precaução, dentre outros.

Ambos os princípios objetivam anteceder a ocorrência de danos ao meio ambiente para evitá-los. A diferença entre eles está exatamente se estes danos já são conhecidos pela ciência e, portanto, previstos e determináveis (princípio da prevenção), ou se são danos potenciais diante do desconhecimento científico acerca

⁵ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 142 e 143.

⁶ FIORILLO, Celso Antônio P.; FERREIRA, Renata M. **Direito ambiental tributário**. 4th ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2017, p. 57.

das consequências que determinada intervenção pode causar ao meio ambiente (princípio da precaução)⁷.

Como dito, no princípio da prevenção já se tem o conhecimento científico acerca dos impactos e/ou danos que determinadas ações podem causar ao meio ambiente e, diante disso, busca-se evitar estes resultados já sabidos. Como exemplo, cita-se a retirada de mata ciliar. Isso porque, é de conhecimento pacífico na comunidade científica que a supressão desta vegetação produz impactos de difícil reparação ao meio ambiente, como a perda de biodiversidade, assoreamento dos rios, entre outras consequências⁸. Por conta do conhecimento científico acerca das consequências negativas causadas pela retirada da mata ciliar, o sistema jurídico se previne ao tornar estes locais em Áreas de Preservação Permanente e aumentar as restrições de intervenção humana nestas zonas.

O princípio da prevenção não é aplicado apenas em âmbito nacional, mas também está previsto na Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano de 1972:

“Princípio 5. Os recursos não renováveis da terra devem empregar-se de forma que se evite o perigo de seu futuro esgotamento e se assegure que toda a humanidade compartilhe dos benefícios de sua utilização.”

No princípio da precaução, por outro lado, busca-se evitar a produção de danos ao meio ambiente diante do desconhecimento e incerteza acerca das consequências que uma determinada intervenção pode causar.

Por meio do princípio da precaução, entende-se que os danos causados ao meio ambiente muitas vezes são de difícil, ou até impossível, reparação e, por este motivo, na dúvida quanto aos impactos do uso de determinada tecnologia, o operador do direito deve optar por se precaver e coibir seu uso até que se saiba sobre seus impactos.

Este entendimento acerca do princípio da precaução resta evidente no artigo 3º,3, da Convenção sobre a Mudança do Clima:

⁷ MILARÉ, Édis. **Direito Ambiental**. 12ª ed. Revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Thomas Reuters Brasil, 2020, p. 256.

⁸ SARLET, Ingo W.; FENSTERSEIFER, Tiago. **Curso de Direito Ambiental**. 4th ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 327.

“3. As Partes devem adotar medidas de precaução para prever, evitar ou minimizar as causas da mudança do clima e mitigar seus efeitos negativos. Quando surgirem ameaças de danos sérios ou irreversíveis, a falta de plena certeza científica não deve ser usada como razão para postergar essas medidas, levando em conta que as políticas e medidas adotadas para enfrentar a mudança do clima devem ser eficazes em função dos custos, de modo a assegurar benefícios mundiais ao menor custo possível. [...]”

Desta forma, conforme bem esclarecido por Leme Machado,

“em caso de certeza do dano ambiental, este deve ser prevenido, como preconiza o princípio da prevenção. Em caso de dúvida ou de incerteza, também se deve agir prevenindo. Essa é a grande inovação do princípio da precaução. A dúvida científica, expressa com argumentos razoáveis, não dispensa a prevenção (...). Aplica-se o princípio da precaução ainda quando existe a incerteza, não se aguardando que esta se torne certeza”⁹.

Ante o exposto, observa-se que o direito ambiental possui duas frentes principais: prevenção/precaução e resposta. Na primeira frente, são adotadas todas as formas de prevenção e precaução para evitar ou mitigar impactos e potenciais danos ao meio ambiente. A prevenção e a precaução devem ser observadas tanto pelo Poder Público na elaboração de normas e no processo de licenciamento ambiental, por exemplo, quanto pelo empreendedor na adoção dos métodos e tecnologias disponíveis para mitigar o impacto causado por sua atividade e evitar a produção de danos ao meio ambiente.

No caso de consolidação de um dano ambiental, o poluidor, direto ou indireto, será responsabilizado nas três esferas do direito (civil, administrativa e penal), sendo a remediação do dano a principal preocupação em todas as esferas.

No direito ambiental a responsabilidade civil é objetiva, ou seja, independe do elemento subjetivo para que o poluidor seja responsabilizado.

Conforme bem explica Paulo Barsano, Rildo Barbosa e Francini Ibahin:

“Para a existência da responsabilidade objetiva, basta a demonstração do evento danoso e do nexo de causalidade com a fonte poluidora, não importando se a atitude do causador do dano foi com culpa ou dolo. É irrelevante a ilicitude ou não da atividade.”¹⁰

O parágrafo 4º do art. 14 da Lei n. 6.938/1981, que institui a Política Nacional do Meio Ambiente, também é clara neste sentido:

“[...] § 1º - Sem obstar a aplicação das penalidades previstas neste artigo, é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio

⁹ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 75.

¹⁰ BARSANO, Paulo R.; BARBOSA, Rildo P.; IBRAHIN, Francini Imene D. **Legislação ambiental**. Rio de Janeiro: Érica, 2016, p. 46.

ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade. O Ministério Público da União e dos Estados terá legitimidade para propor ação de responsabilidade civil e criminal, por danos causados ao meio ambiente.”

Cumpra ainda ressaltar que a responsabilidade civil ambiental possui como fundamento o risco integral. Neste sentido,

“todo risco inerente à atividade deve ser atribuído ao empreendedor, que deve reparar um dano, inclusive involuntário, não importando a sua causa, mas tão somente a ocorrência do dano e da atividade dele decorrente, bem como não admitindo nenhum excludente de responsabilidade, como força maior, caso fortuito ou ação de terceiro.”¹¹

Desta forma, a responsabilidade civil ambiental se adentra ao princípio do poluidor pagador e obriga aquele que causa e/ou contribui com o dano, direta ou indiretamente, a arcar com todo e qualquer dano causado por sua atividade, independente de concorrer com dolo ou culpa. Isso porque entende-se que ao exercer uma atividade econômica, o empreendedor assume todos os riscos ambientais inerentes a ela.

A responsabilidade administrativa ambiental, por outro lado, é subjetiva, ou seja, exige nexos causal e a ocorrência de dolo ou culpa para que o sujeito possa ser responsabilizado.

Nas palavras de Édis Milaré,

“por conta de seu caráter repressivo e, por isso, pessoal, as sanções administrativas podem alcançar apenas aquele que efetivamente tenha concorrido para o desenlace do comportamento infracional”¹²

Assim, diferente da responsabilidade civil que possui natureza reparatória e, por isso, se conecta ao bem atingido, a responsabilidade administrativa é sancionatória, se conectando, portanto, com a pessoa do infrator.¹³

Além de responsabilizado civil e administrativamente, caso tenha cometido um crime ambiental, o poluidor também poderá sofrer a responsabilização penal. Vale lembrar que crimes ambientais não abrangem apenas condutas lesivas à fauna e à

¹¹ Ibid.

¹² MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 7. ed. São Paulo: RT, 2011, p. 1149.

¹³ BARSANO, Paulo R.; BARBOSA, Rildo P.; IBRAHIM, Francini Imene D. **Legislação ambiental**. Rio de Janeiro: Érica, 2016, p. 46.

flora, como também condutas contra o meio ambiente artificial (patrimônio cultural e ordenamento urbano) e administração ambiental.¹⁴

Cumprida ainda esclarecer, que no âmbito da responsabilidade penal, antes de punir, existe a preocupação com a reparação ou compensação do dano ambiental¹⁵. Neste sentido, explica Alex Fernandes Santiago:

“Especificamente quanto ao Direito Penal Ambiental brasileiro, deve-se frisar que muitas das críticas que lhe são dirigidas esquecem que foi criado um microcosmo em que a sanção não é a finalidade principal, e sim a reparação do dano. Tanto é assim que a maioria dos tipos penais permite, pela pequena sanção que possui a transação penal, sem processo, que deve ser necessariamente precedida da composição civil, na qual deve figurar a reparação do dano. E, somente se recusada a transação penal pelo autor do fato será proposta a ação penal, em que o autor verá renovada a oportunidade de afastar eventual condenação pela aceitação de proposta de suspensão condicional do processo em que uma vez mais se exigirá a reparação do dano.”¹⁶

3. INTERFACES ENTRE O DIREITO AMBIENTAL E O TRIBUTÁRIO

Prestigiada e essencial é a interação entre a área tributária e a ambiental, possibilitando o uso racional dos tributos em favor da sustentabilidade e na preservação dos recursos naturais. Nas palavras de Pacheco Filho¹⁷:

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

A utilização da tributação ambientalmente orientada caracteriza-se, nas palavras da Eminentíssima Professora Regina Helena Costa¹⁸, pelo “*emprego de instrumentos tributários para gerar recursos necessários à prestação de serviços*”

¹⁴ BARSANO, Paulo R.; BARBOSA, Rildo P.; IBRAHIM, Francini Imene D. **Legislação ambiental**. Rio de Janeiro: Érica, 2016, p. 48.

¹⁵ OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves de. **Direito Ambiental**, 2ª edição. Rio de Janeiro: Método, 2017, p. 439.

¹⁶ SANTIAGO, Alex Fernandes. **Compreendendo o papel do direito penal na defesa do meio ambiente**. Em Revista de direito ambiental, vol. 61, p. 90, São Paulo: Editora RT, 2011.

¹⁷ PACHECO FILHO. Direito tributário na proteção ao meio ambiente. Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2006/eduardogalvaodefrancapachecofilho/odireitotributario.htm>>

¹⁸ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 313

públicos de natureza ambiental, bem como para orientar o comportamento do contribuinte à proteção do meio ambiente”

A despeito de a preocupação com a sustentabilidade no uso dos recursos naturais aparentar um tema relativamente recente na trajetória do Direito¹⁹, o emprego da tributação como ferramenta para fomentar a sustentabilidade ecológica e incentivar comportamentos ambientalmente responsáveis entre os indivíduos é uma discussão já antiga, como já discutido por Celso Antônio Pacheco Fiorillo:

“A utilização de instrumentos vinculados ao direito tributário, de que é exemplo a concessão dos benefícios fiscais relativamente aos recursos naturais (meio ambiente natural), não constitui prática nova no ordenamento jurídico brasileiro. Ao contrário, verificamos que as hipóteses até então estudadas e disciplinadas pela doutrina seguem no sentido de compreender a possibilidade da chamada tributação ambiental apenas e tão somente nesse sentido”²⁰.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 foi, de fato, o primeiro marco a elevar essa preocupação ao nível constitucional, estabelecendo diretrizes para o uso racional dos recursos naturais.

Contudo, a adoção de tributos com objetivos além da simples arrecadação, focada especialmente na proteção ambiental, é cada vez mais presente na legislação e nas práticas administrativas, demonstrando-se um importante mecanismo de intervenção estatal na economia para promover o desenvolvimento sustentável. É o que também reconheceu o eminente professor Roque Carrazza: *“como vemos, as possibilidades de utilização dos instrumentos tributários para a defesa do meio ambiente são praticamente infinitas”*²¹.

O Estado, com a finalidade de promover a consecução do bem comum²², possui a prerrogativa de exigir de seus cidadãos a adoção ou não de comportamentos, por meio de normas jurídicas.

¹⁹ BEZERRA, Pedro Ivo - UTILIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS COMO MECANISMO PARA PROMOVER A SUSTENTABILIDADE ECOLÓGICA, fls. 2.

²⁰ FIORILLO, Celso Antônio - DIREITO AMBIENTAL TRIBUTÁRIO, fls. 182.

²¹ CARRAZZA, ROQUE - Curso de direito constitucional tributário, p. 32 (das notas de atualização em face das Emendas Constitucionais n. 40, 41 e 42, de 2003 — 19. ed., 2.

²² AZAMBUJA, Darcy. Introdução à ciência política. 14. ed. São Paulo: Globo, 2001, p. 114-115.

Conforme leciona o professor paraibano J. Flóscolo da Nóbrega²³, a norma jurídica representa uma regra de conduta que impõe uma obrigação, uma orientação de "dever ser", com o objetivo de alcançar um propósito específico: promover a ordem e a segurança nas relações sociais.

A aplicação de tributos com finalidades que transcendem a mera arrecadação de recursos, voltada especialmente para a preservação ambiental, tem se tornado cada vez mais comum na legislação e nas práticas administrativas. Esse mecanismo se destaca como um importante meio de intervenção estatal na economia, com o objetivo de promover o desenvolvimento sustentável.

Esse uso dos tributos para finalidades não exclusivamente arrecadatórias caracteriza o fenômeno conhecido como **extrafiscalidade**²⁴. Conforme explica Luís Eduardo Schoueri:

"[...] a extrafiscalidade inclui todas as funções da norma que vão além da mera arrecadação." Em sua análise, Schoueri esclarece que a extrafiscalidade compreende normas com finalidades indutoras, que, desvinculadas do objetivo arrecadatório, buscam incentivar a economia e também regulamentar comportamentos sem ênfase no crescimento econômico".²⁵

Em sua análise, Schoueri esclarece que a extrafiscalidade compreende normas com finalidades indutoras, que, desvinculadas do objetivo arrecadatório, buscam incentivar a economia e também regulamentar comportamentos sem ênfase no crescimento econômico.

Nesse mesmo sentido, ao tratar da extrafiscalidade, Ruy Barbosa Nogueira²⁶ descreve a ingerência estatal por meio da tributação indutora, destacando que o Estado, ao exercer o controle econômico, utiliza seu poder impositivo. A Receita, segundo Ruy Barbosa, transforma-se em um campo em que o Estado moderniza sua intervenção, e o imposto deixa de ser visto apenas como fonte de recursos

²³ NÓBREGA. José Flóscolo da. Introdução do Direito. 8. ed. João Pessoa: Edições Linha d'Água, 2007, p. 45.

²⁴ "Em sendo a extrafiscalidade a aplicação de uma fórmula jurídico-tributária pelo Estado que intenta ingerir-se na conjuntura política, econômica ou social, com finalidade outra além do provimento de recursos para o seu próprio custeio, deve ser essa atividade orientada pelas mesmas diretrizes próprias das demais exações tributárias". - BADR. Fernanda Matos. Tributação e a proteção e preservação do meio ambiente.

²⁵ SCHOUERI. Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.32.

²⁶ NOGUEIRA. Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 200-201

financeiros, passando a ser um instrumento de intervenção e regulamentação de atividades, fenômeno reforçado pela natureza extrafiscal dos tributos.

Todas as espécies tributárias – como impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios – podem ter seus fatos geradores orientados para promover comportamentos sustentáveis na utilização dos recursos naturais. Essa indução tributária ocorre por meio de incentivos fiscais, que podem consistir na supressão ou redução do encargo tributário, abrangendo tanto o aspecto material quanto as obrigações acessórias.

O objetivo, no entanto, é o mesmo: atribuir viés ecológico à tributação para potencializar a ação do Estado na proteção dos recursos naturais. É o que também entende o Professor Alexandre de Moraes:

“O meio ambiente deve ser considerado patrimônio comum da humanidade para assegurar sua proteção integrada, especialmente em benefício das gerações futuras”²⁷.

Esses incentivos, embora previstos em diversas normas, muitas vezes não são plenamente utilizados. A seguir alguns tributos que têm sido utilizados no sentido de proteger, ou antes preservar, o meio ambiente natural.

O Imposto Territorial Rural é um tributo que há tempos é utilizado com esse propósito. A lei federal que regulamenta o imposto — Lei nº 9.393/96 (alterada pela MP nº 2.166-67/2001) — exclui da base de cálculo áreas de floresta nativa e outras áreas definidas como de preservação permanente pela legislação, estabelecendo uma situação de isenção para o referido tributo. Confira-se o que apresenta a Lei:

“Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I — VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a: a) construções, instalações e benfeitorias; b) culturas permanentes e temporárias; c) pastagens cultivadas e melhoradas; d) florestas plantadas;

II — área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n. 12.651, de 25 de maio de 2012; (Redação dada pela Lei n. 12.844, de 2013) (Vide art. 25 da Lei n. 12.844, de 2013)

²⁷ MORAES. Alexandre de. Direito Constitucional. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola, ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;
- d) sob regime de servidão ambiental; (Redação dada pela Lei n. 12.651, de 2012).
- e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.”

Assim, observa-se um claro direcionamento do ITR como um instrumento eficaz para contribuir positivamente com a preservação e a conservação ambiental.

No contexto do uso de impostos para incentivar atividades de preservação do meio ambiente, o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, também tem sido utilizado como uma importante fonte de recursos para alcançar esses objetivos.

O ICMS é o tributo estadual de maior relevância para os Estados, pois é a maior fonte de receita desses entes. Esse imposto é utilizado desde 1991 por alguns Estados com caracterização ambiental. Conhecido como ICMS ecológico, vale-se no sentido de viabilizar atividades “menos degradadoras” nos Municípios, sendo relevante fonte de gestão ambiental.

O ICMS ecológico implementa critérios de distribuição para os Municípios que atendem a padrões ambientais, promovendo a preservação ambiental e qualidade de vida, com melhorias em saneamento básico, tratamento de resíduos e conservação de nascentes. Esse mecanismo incentiva as administrações municipais a adotarem práticas mais eficazes.

No Estado de São Paulo, o ICMS Ecológico representa um repasse obrigatório de parte dos valores arrecadados pelo Estado a título de ICMS, sendo um dos critérios adotados para o cálculo desse repasse. O imposto é calculado com base na presença de áreas especialmente protegidas nos diversos Municípios do território paulista. Essas áreas foram reconhecidas como unidades de conservação pela Lei estadual nº 8.510/93, posteriormente alterada em 2008 pela Lei Estadual nº 12.810. É nesse sentido que Cristiane Jaccoud afirma o seguinte:

“Maior destinação de parcela do que foi arrecadado com o ICMS aos Municípios que estejam mais bem adequados aos níveis de preservação ambiental e de melhoria de qualidade de vida, como, saneamento básico, sistemas de tratamento ou disposição final de resíduos sólidos ou esgotos sanitários, conservação de nascentes, existência de unidades de conservação, dentre outros”.²⁸

Tema de grande relevância nos dias de hoje engloba a reciclagem, pelo envolvimento crucial na promoção de um futuro sustentável. Em função disso, em maio de 2024, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) publicou o Convênio nº 61, autorizando os estados do Acre, Amapá, Bahia, Espírito Santo, Maranhão, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio de Janeiro, Rondônia, Sergipe e São Paulo a conceder isenção de ICMS a cooperativas e associações de catadores que realizem ações com sucatas, aparas, resíduos ou fragmentos de produtos, até 30 de abril de 2026.

Ainda em nível estadual alguns estados, como São Paulo e Rio de Janeiro, oferecem incentivos no IPVA para veículos movidos a energia elétrica ou híbridos, promovendo uma transição para uma matriz energética menos poluente no setor de transportes. A Lei Estadual de São Paulo nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008 em seu art. 9, inciso III, estabeleceu alíquota reduzida a três por cento para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar a álcool (etanol), GNV ou eletricidade.

Em nível municipal, tributos como o IPTU podem ser usados com finalidades ambientais. Nos termos do § 4º do art. 182 da Constituição, o Município ou o Distrito Federal pode utilizar o IPTU para combater a ociosidade e a subutilização de terrenos, o que é corroborado pelo Estatuto da Cidade (Lei 10.257/01). Nesse caso, a subutilização do imóvel engloba possíveis riscos ao meio ambiente, como por exemplo, o depósito de substâncias que possam causar infiltração de materiais tóxicos no solo ou em águas subterrâneas.

Por outro lado, imóveis considerados ecologicamente corretos — como aqueles construídos com materiais sustentáveis, como tijolos ecológicos, madeira de reflorestamento, fontes de energia limpa e renovável, sistemas de reuso de água e captação de água da chuva — poderiam ser beneficiados com a redução das alíquotas de IPTU.

²⁸ JACCOUD. Cristiane Vieira. Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente

Por fim, merece destaque a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída pela Lei nº 10.165/00 e modificada pela Lei 6.938/81, um dos principais exemplos de tributo com essa finalidade. As empresas que realizam certas atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos naturais devem pagar trimestralmente a TCFA. O fato gerador dessa taxa²⁹ é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais.

4. TEMAS AMBIENTAIS NA REFORMA TRIBUTÁRIA

Dentre os objetivos gerais da reforma tributária destacam-se a promoção da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente (art. 145, §3º da Constituição Federal). Entretanto, é importante ressaltar que 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”*, já constava no art. 170, VI da Constituição Federal como um princípio da ordem econômica, desde 2003, graças à redação trazida pela antiga Emenda Constitucional n.º 42.

Nesse sentido, mais do que reforçar o meio ambiente como princípio necessário e norteador da ordem econômica, coube à Emenda Constitucional n.º 132 de 20 de dezembro de 2023, após vinte anos, avançar nas possibilidades práticas de tributação de atividades com maior potencial poluidor, bem como de incentivos ou isenções àquelas entendidas como mais sustentáveis.

Entretanto, há de se reconhecer que o próprio formato da pretensa reforma, sendo a necessária Emenda Constitucional, não acomoda todo o detalhamento

²⁹ Como leciona Celso Antonio Pacheco Fiorillo, *“a taxa é também modalidade de tributo, de acordo com o disposto na Constituição Federal, sendo uma de suas características mais determinantes o fato de constituir tributo vinculado a determinada atividade estatal. Essa atividade, reforçamos, poderá consistir no exercício do chamado poder de polícia ou na utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, que tenham sido prestados ou postos à disposição dos contribuintes”*.

necessário às especificidades das causas ambientais, carecendo de uma necessária regulamentação.

4.1. MEIO AMBIENTE NA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023

Inaugurando a abordagem ao meio ambiente, a EC 132 traz a inclusão do § 4º, ao art. 43 da CF, mencionando os termos “sustentabilidade” e “redução das emissões de carbono” como critérios a serem observados nas possibilidades de concessão de incentivos regionais. Do mesmo modo, mais adiante, na aplicação dos recursos do novo Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, os Estados e Distrito Federal deverão priorizar projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (art. 159-A, §2º).

Apesar dos artigos citados recepcionarem termos que por si só são derivados de assuntos ambientais macro, há de se concordar que, da forma em que os artigos se encontram redigidos, abrem uma margem gigantesca para a subjetividade da concessão dos benefícios. Como definir qual projeto ou ação será realmente sustentável, ou como seria a comprovação de redução de emissões de carbono e em quais níveis para fins de recepção de recursos ou incentivos?

De pronto, já nos primeiros exemplos acima, é notório o desafio que permeia a regulamentação dos dispositivos da EC 132, visto que a matéria ambiental definitivamente não é exata, puramente conceitual nem mesmo delimitada. Assim como o termo “meio ambiente”, “sustentabilidade” possui definições conflitantes e uma imensidão de critérios e externalidades. Já os assuntos que consideram emissão ou não emissão de carbono são recentes e até mesmo na própria legislação ambiental ainda não estão plenamente regulamentados.

Não menos importante, a preservação ambiental surge no art. 158, §2º, III como um indicador que propicia aos municípios a arrecadação do IBS. Tal previsão é vista como uma substituição do “ICMS ecológico” pelo novo “IBS ecológico”, porém sem maiores inovações. Na nova redação, as parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, “b” do mesmo artigo, serão creditadas em 5%

(cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual.

Outra inovação foi a promoção indireta à transição energética com a previsão de regime fiscal favorecido para biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior a incidente sobre os combustíveis fósseis (art. 225, §1º, VIII). Esse é, sem dúvida, um importante passo para a garantia de um diferencial competitivo, priorizando aqueles menos danosos aos tradicionais derivados do petróleo. Embora com potencial enorme de crescimento, sabe-se que a produção de combustíveis mais sustentáveis carece de altos investimentos iniciais na estruturação da produção e pesquisa. Por outro lado, a pressão internacional e de investidores por tal transição eleva esse assunto a um patamar emergencial para regulamentação, considerando o alto potencial do Brasil nesse setor.

Ainda ligado ao tema emissões por combustíveis, a EC 132, em seu art. 19, §1º, I, prevê que o crédito presumido incentivará, exclusivamente, *“a produção de veículos equipados com motor elétrico que tenha capacidade de tracionar o veículo somente com energia elétrica, permitida a associação com motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou simultaneamente com combustíveis derivados de petróleo”*. Porém as indústrias de carros elétricos deverão seguir alguns requisitos. O tema vem sendo objeto de inúmeros debates e pleitos por parte das indústrias tradicionais de automóveis e caminhões que persistem por anos no Brasil, sob a alegação de desequilíbrio concorrencial insustentável diante de tal previsão constitucional.

Entretanto, a EC132 trouxe a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem alíquotas diferenciadas para impostos sobre propriedade de veículos automotores em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental que causam (art. 155, §6º, II). Nesses termos, veículos menos poluentes serão mais vantajosos ao consumidor final, impulsionando as indústrias tradicionais automobilísticas a buscarem novas tecnologias sustentáveis e modernização de sua produção.

Por fim, porém não menos importante, dois assuntos merecem destaque na EC 132: a concessão de crédito ligada a resíduos reciclados e o imposto seletivo ligado a produtos prejudiciais ao meio ambiente e à saúde, que serão melhor abordados nos itens a seguir.

4.2. IMPACTOS TRIBUTÁRIOS NA RECICLAGEM

O art. 9º, § 6º da EC 132 já previa que, observado o disposto no § 5º, I, é autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.

Nesse norte, o Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/24, que regulamenta a reforma tributária, recentemente aprovado na Câmara dos Deputados e pendente ainda de apreciação pelo Senado garante a concessão de créditos presumidos do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) para empresas que comprem recicláveis nas seguintes condições: aproveitamento de créditos presumidos de IBS em 13% e de CBS em 7%.

Entretanto, a inovação não é considerada um avanço suficientemente positivo para os setores que possuem suas parcelas de responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos.

Se por um lado a Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída pela 12.305/2010, dispõe sobre a necessária logística reversa de embalagens e produtos recicláveis, por outro ela garante, em mais de três de seus artigos a concessão de incentivos fiscais, financeiros ou creditícios para a viabilização das obrigações por ela imposta aos diferentes atores.

Do mesmo modo, o recente Decreto nº 12.082, de 27 de junho de 2024, ao instituir a Estratégia Nacional de Economia Circular, igualmente aborda expressamente a necessidade de incentivos à cadeia de reciclagem e de medidas que garantam o aumento da vida útil dos produtos.

Ocorre que, para que os sistemas de logística reversa garantam o retorno de produtos e embalagens à reutilização e/ou reciclagem, atendendo aos critérios técnicos e econômicos de viabilidade, com a necessária inclusão e estruturação de cooperativas de catadoras e catadores de materiais recicláveis, é de extrema importância que não apenas sejam previstos incentivos ou redução da carga tributária, mas sim isenções.

O racional por trás desse avanço não deve ser limitado apenas ao ganho ambiental da reciclagem, mas sim deve ser considerada a adicionalidade do resíduo deixar de ir aos aterros e/ou oceano, além de redução da extração de matéria-prima e eventual gasto energético e emissões associadas à produção de um produto novo.

4.3. IMPOSTO SELETIVO E A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

A EC 132 traz ainda na redação do art. 145, VIII a previsão de imposto novo, instituído pela União, mediante lei complementar, que deva recair sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente. Tal previsão vai de encontro com os princípios da prevenção, bem como do poluidor pagador, vez que de certa forma onera aquele que se beneficia financeiramente de um bem com maior potencial poluidor, recaindo a ele o ônus de parte das externalidades ambientais que seu produto gera.

O novo imposto, conhecido como Imposto Seletivo – IS, aparece no Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/2024 visando onerar certos produtos, a exemplo de veículos poluentes, aeronaves e embarcações.

Embora haja uma polêmica acerca de quais produtos devam ser ou não objeto do IS, vez que a atual tendência após aprovação do PLP 68 na Câmara é a de que alguns deles, cuja produção seja significativa geradora de gases de efeito estufa, não sejam incluídos na lista, outra grande preocupação permeia o destino dos valores arrecadados com o novo imposto.

Na mesma lógica de indenizações judiciais de desastres ambientais que são destinadas a fundos de interesses difusos, sem retorno aos ambientes impactados,

ainda não há clareza sobre a construção de mecanismos que permitam o emprego em melhorias e recuperações ambientais de pelo menos parte do montante advindo do IS. Sem dúvidas, pela sua natureza ambiental, o racional ideal e coerente seria a garantia de seu retorno em benefício ao meio ambiente.

5. CONCLUSÃO

Em conclusão, observa-se que a interação entre os campos do Direito Tributário e do Direito Ambiental se mostra essencial para que novas formas de incentivos e desestímulos visando a promoção da sustentabilidade e da preservação ambiental sejam adicionadas aos modelos tradicionalmente previstos no Direito.

A extrafiscalidade, que consiste no uso de tributos com finalidades além da arrecadação, destaca-se como ferramenta do Estado para incentivar comportamentos ambientalmente responsáveis, utilizando incentivos e penalidades fiscais. Tal estratégia, fundamentada na Constituição de 1988 e reforçada por diversas legislações federais, estaduais e municipais, evidencia o papel crescente dos tributos ecológicos, que orientam práticas menos impactantes e incentivam a preservação de recursos naturais. Além disso, instrumentos como a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) e o IPVA com alíquotas diferenciadas para veículos sustentáveis refletem a atuação do Estado em prol de um desenvolvimento econômico mais sustentável.

As inovações previstas na reforma tributária, apesar de ainda genéricas e pendentes de necessárias regulamentações, são uma ótima oportunidade de modernização da mentalidade do país em busca de um crescimento mais inteligente, preventivo e que privilegia e impulsiona o desenvolvimento de atividades econômicas menos danosas ao meio ambiente.

Importante ainda a conscientização que a reforma por si só não esgota as possibilidades de avanços na interface entre o ambiental e o tributário. Pelo contrário. Trata-se de um importante passo inaugural, que abre caminhos para posteriores detalhamentos, estudos e propostas que efetivamente gerem adicionalidade à proteção ambiental.