

TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO GARANTIDOR DO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

Alan Benvenuti

Universidade de Caxias do Sul (UCS), Rio Grande do Sul.
alan_benvenuti@hotmail.com

Carlos Alberto Lunelli

Universidade de Caxias do Sul (UCS), Rio Grande do Sul.
calunelli@gmail.com

Resumo: Trata-se de uma apresentação sobre a utilização da arrecadação e fiscalização tributária como meio de atingir o preceito fundamental e constitucional do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Este artigo tem como objetivo demonstrar como uma fiscalização tributária efetiva, lícita e aplicada de forma correta, podem contribuir para a obtenção do tão cobiçado bem ambiental. Os materiais utilizados foram teses, artigos, doutrinas e a legislação. A conclusão demonstra que se o poder público, através de seus legitimados para tal, utilizasse de forma coerente e em consonância com a legislação pátria, os incentivos fiscais, seria plenamente possível que o meio ambiente equilibrado seja garantido ou ao menos possível, possibilitando, portanto, que as futuras gerações tenham uma vida simbiótica com o meio ambiente equilibrado, tendo em vista que, a sua destruição é a própria extinção da humanidade.

Palavras-chave: Tributação. Direitos Fundamentais. Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado.

Environmental Taxation: Extrafiscality as A Guarantee Instrument For The Ecologically Balanced Environment

Abstract: This is a presentation on the use of tax collection and taxation as a means of achieving the fundamental and constitutional precept of an ecologically balanced environment. This article aims to demonstrate how an effective, lawful and correctly applied tax inspection can contribute to the achievement of the long-dreamed environmental good. The materials used were theses, articles, doctrines and legislation. The conclusion shows that if the public authorities, through their legitimates for that purpose, used in a coherent manner and giving due attention to the environment it needs, Brazil, perhaps the world, certainly, we would be in line with the national legislation, as well as, guaranteed that future generations will have a symbiotic life with a balanced environment, since their destruction is the very extinction of humanity.

Keywords: Taxation. Fundamental Rights. Ecologically Balanced Environment.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem o intuito de abordar assunto que gera inúmeras e complexas discussões no mundo todo, tanto na esfera social como jurídica, que é o almejado equilíbrio entre o meio ambiente e o desenvolvimento econômico.

No Brasil são utilizados incentivos fiscais no intuito de beneficiar os que preservam ou que se cerquem de cuidados com o meio ambiente, ou seja, o poder público fomenta o cuidado ambiental através desses institutos, concedendo descontos e até isenções aos contribuintes que cumprirem os requisitos da Lei, é possível a verificação de sua aplicabilidade quando se trata, por exemplo, do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS, Imposto de Renda – IR e Imposto Sobre Produtos Industriais – IPI.

Os impostos acima citados possuem característica incomum, que é a extrafiscalidade, não sendo usados apenas com fins arrecadatórios, mas também tem finalidade específica, que é o bem ambiental.

Importante mencionar, a título de exemplo inicial, a taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, que é tributo utilizado para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e que utilizam recursos naturais, através do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, à luz da Lei 7.894/89 e da própria Constituição Federal no Art. 25, §1º.

Como citado acima, é de suma importância a incidência de tais incentivos, assim, justifica-se a utilização de meios, principalmente na esfera tributária, com a finalidade de garantir o meio ambiente ecologicamente equilibrado. A utilização e ampliação da extrafiscalidade dos impostos como meio balizador de arrecadação de recursos são umas das principais ferramentas para que isso ocorra, levando sempre em consideração a necessidade de harmonia com o desenvolvimento econômico, sendo evidente a enorme problemática apresentada.

1 A GARANTIA DO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, conceituou o que é desenvolvimento sustentável, “O desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades”.¹

No mundo todo, e não poderia ser diferente do Brasil, busca-se alternativas para que haja um perfeito equilíbrio entre o bem ambiental e a economia, todavia, por se tratar de um assunto de extrema complexidade, ainda permanece no campo da busca e de fragil implementação e até, aceitação por parte do poder público e da população, em geral.

A tributação ambiental é uma mescla entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental, onde se pleiteiam alternativas para que a questão ambiental seja beneficiada através da utilização de incentivos fiscais fornecidos aos contribuintes, pelo ente público, no intuito de fomentar o meio ambiente equilibrado.

Para HELENO, a tributação ambiental é o ramo da ciência do Direito Tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia ou preservação de bens ambientais.²

¹ Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Nosso futuro comum. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2ª edição, 1991, p. 46. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf> Acesso em: 08 mar. 2021.

² TORRES, Heleno Taveira. Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 101-102.

Inclusive, além dos enormes problemas citados, existe também uma discordância no tange a fiscalização tributária, de um lado o fisco, que utiliza de diversos meios para que a fiscalização seja feita dentro dos meios legais, e do outro, o contribuinte que por vezes, entende que o posicionamento dos agentes fiscais não está dentro da legalidade, causando com isso uma forte insegurança jurídica ao que tange o tema proposto, tendo em vista que o fisco deve observar a legalidade dos seus atos, inclusive no momento da fiscalização, qualquer tipo de ilegalidade, causará significativos impactos negativos na economia, atingindo também o meio ambiente, inclusive gerando sentimento de impunidade em toda sociedade, já que, não haverá a punição cabível ao infrator.

Fernando Magalhães Modé, afirma que:³

Desta forma, verifica-se que a tributação ambiental, em regra, não se estrutura, como ocorre nos mecanismos de comando, em face de uma dicotomia: permitido/proibido. A tributação ambiental, ao revés, parte do pressuposto de que todas as atividades econômicas que comportssem a incidência de um tributo ambiental são lícitas, pois, se razão houvesse para tê-las como ilícitas, deveriam ser assim tratadas por normas de conteúdo proibitivo, e não pela tributação ambiental. [...] a razão motivadora da tributação ambiental não é a mesma sobre as quais se fundam as sanções. A aplicação da tributação ambiental não tem por objetivo punir o descumprimento de um comando normativo (proibitivo); ao contrário, a partir do reconhecimento de uma atividade econômica é necessária à sociedade (seja por fornecer produtos indispensáveis à vida social, seja por garantir empregos e renda a determinada comunidade, ou por outra razão qualquer) busca ajustá-la a uma realização mais adequada do ponto de vista ambiental, desincentivando (pelo reflexo econômico negativo que impõe) que o comportamento de um determinado agente econômico ou conjunto de agentes, se modifique para o que tenha por ambientalmente correto.

A tributação ambiental, segundo AMADO, tem o escopo de conferir tratamentos mais ou menos gravosos aos contribuintes que causarem impactos ambientais, inclusive o seu potencial poluidor também é levado em consideração (AMADO, 2014, p.890).

Para MONTEIRO, a principal característica dos tributos ambientais, é nortear os contribuintes de que, quanto mais benéfica a sua conduta é, maiores serão os seus benefícios, inclusive servindo como meio de educação ambiental (MONTEIRO, 2014, p.183).

Em suma, o Direito Tributário sob o viés ambiental é uma forma de que haja arrecadação e aplicação de recursos públicos ao meio ambiente, inclusive, tal necessidade se faz ainda mais urgente, tendo em vista o caos ambiental o que o nosso país vive.

Para FREITAS, os danos ambientais causados ao longo do tempo, de geração em geração, são no mínimo perceptíveis a qualquer cidadão, não podendo, o poder público, desmentir ou apaziguar a real situação, que é de extremamente grave e necessita de real atenção (FREITAS, 2012, p. 23).

Os tributos ambientais, são utilizados como meios de aplicação de políticas públicas, ou seja, o Estado, através disso propicia o fomento ambiental, visando sempre a perfeita harmonia entre o meio ambiente e o desenvolvimento econômico.

Há, de fato, uma necessidade de implementação de políticas públicas mais efetiva e ofensiva nesse sentido, não omitindo a questão legal aplicável ao caso, como, por exemplo, o previsto no Art. 3º do Código Tributário Nacional, já que, é vedado o caráter sancionatório dos tributos.

³ MODÉ, Fernando Magalhães. Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2003. p. 81-83.

Tributação ambiental: a extrafiscalidade como instrumento garantidor do meio ambiente ecologicamente equilibrado

Trata-se, portanto, de uma tributação desrobotizada, ou seja, a tributação ambiental, através da extrafiscalidade, não é utilizada apenas com a finalidade arrecadatória, que é a regra quando se fala em tributos, tendo viés voltado ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a captação de recursos financeiros ao Estado.

2 AS TAXAS AMBIENTAIS E A ATIVIDADE FISCALIZADORA

Quando se trata da espécie tributária taxa, o fato gerador é “o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”, nos termos do Art. 145, II, da Constituição Federal e Art. 77 do Código Tributário Nacional.

No que tange a base de cálculo, as taxas podem ser proporcionais ao custo dos serviços públicos prestados ou posto à disposição, e no caso das taxas ambientais também se leva em consideração o efetivo dano ambiental causado pelo contribuinte, ou também, o potencial dano que determinado contribuinte pode causar ao meio ambiente.

Em consonância com o trazido acima, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 102.524-7 – SP⁴.

Também, importante colacionar o entendimento da 2ª turma, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 100.201-SP⁵:

As taxas não podem ter a sua base de cálculo idêntica à utilizada no imposto, de acordo com a súmula Vinculante nº 29 do Supremo Tribunal Federal, “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”.

No ordenamento jurídico, existem algumas taxas que são exclusivamente direcionadas ao meio ambiente, considerando o poder de polícia, que é exercido pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, nos termos da Lei 7.894/89 no âmbito federal, e por vezes, no âmbito estadual nos termos do Art. 25, § 1º da Constituição Federal.

A Lei nº 9.960/00 instituiu taxas referente ao poder de polícia, ou seja, se o contribuinte requer autorizações, registros, vistorias e licenças, deve pagar a taxa relativa ao serviço necessário. Assim, a incidência da taxa apenas se configura quando efetivamente prestada ao contribuinte, não podendo ser cobrada pela simples colocação à disposição.

O IBAMA, ao ser provocado pelos contribuintes, deve observar os valores constantes no anexo da referida Lei, porém, a sua aplicabilidade é exclusivamente se aplicável nos casos de efetiva prestação dos serviços, não podendo a mera disposição dos serviços, ensejar qualquer tipo de cobrança.

⁴ O mesmo plenário também tem afirmado em matéria de taxa judiciária que “...tem ela, como toda taxa com caráter de contraprestação, um limite que é o custo da atividade do Estado dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada dificuldade de se saber, exatamente o custo dos serviços a que corresponde a contraprestação”. <https://jurisprudencia.juristas.com.br/jurisprudencias/post/stf-re-102524-sp-sc3a30-paulo-recurso-extraordinc3a1rio> - Acessado em 22/02/2021.

⁵ Sendo a taxa uma contraprestação da atividade estatal (...), a taxa de licença não pode ter por base de cálculo o valor do patrimônio, a renda, o volume da produção, o número de empregados ou outros elementos que nao digam respeito ao custo da atividade estatal, no exercício do poder de polícia. <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo724.htm> - Acessado em 22/02/2021

A taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, foi instituída pela Lei nº 10.165/00, tendo como fato gerador 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 dos recursos naturais. Evidencia-se que o sujeito passivo da TCFA é todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII da Lei nº 10.165/00.

O referido anexo traz uma relação de atividades que são potencialmente mais poluidoras.⁶

Evidencia-se que, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA é cobrada trimestralmente do contribuinte, e leva em consideração para apuração da base de cálculo, o porte da empresa e o potencial de poluição, ou seja, quanto maior a empresa e de maior probabilidade de dano ambiental, maior será o valor da TCFA.

Há, também, a possibilidade de isenção ao pagamento da TCFA, porém, seguem-se as diretrizes do Código Tributário Nacional, prevista no Art. 175, I, do CTN, abrangendo, órgãos públicos federais, estaduais, municipais e distritais, entidades filantrópicas e os demais previstos em Lei, sendo que, é possível a compensação de até sessenta por cento do valor devido a título da TCFA, nos termos do Art. 17-P da Lei nº 10.165/00⁷, todavia, para que se viabilize a referida compensação, se faz necessário convenio entre o IBAMA e os Estados, Municípios e o Distrito Federal, à luz do Art. 17-Q da Lei nº 10.165/00⁸.

Por fim, a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA, possui caráter extrafiscal, já que, sua finalidade ultrapassa a mera arrecadação, buscando a intervenção e regulação da atividade pelo Estado. Ocorre que, até o dia 31 de março de cada ano, o contribuinte deve entregar, ao IBAMA, relatório das Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadoras de recursos naturais, sendo que, na posse do referido relatório, o órgão fiscalizador fiscaliza as ações da empresa que possam ter impacto ambiental, bem como, caracteriza a atuação ambiental, interferindo positiva ou negativamente no valor pago pelas empresas. A TCFA é um instrumento fiscalizatório de enorme importância para os entes federativos, visto que, monitora as atividades com maior potencial poluidor e garante a arrecadação para um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

A referida Taxa deve ser acompanhada de um processo fiscalizatório lícito, sendo que, o principal objetivo da fiscalização tributária é a arrecadação de tributos e no caso TCFA, a arrecadação é direcionado ao meio ambiente, para isso, o fisco, age de forma inquisitória e investigativa, na pessoa de seu agente legal. Mas também, tem o cunho de garantir que a Lei tributária seja cumprida, ou seja, realiza-se a fiscalização para que seja apurado se as obrigações principais e acessórias estão sendo feitas, como isso, garante o fisco que, caso não haja o cumprimento da Lei aplicada a cada caso concreto, que a mesma seja cumprida.

Reginaldo de França classifica como, objetivo imediato e mediato, sendo que o primeiro tem característica imediatista, ou seja, os objetivos são alcançados no momento da ação, pelo

⁶ 1 – extração e tratamento de minerais; 2 – indústria de produtos minerais não metálico; 3 – indústria metalúrgica; 4 – indústria mecânica; 5 – indústria de material elétrico, eletrônico e comunicações; 6 – indústria de material de transporte; 7 – indústria de madeira; 8 – indústria de papel e celulose; 9 – indústria de borracha; 10 – indústria de couro e peles; 11 – indústria têxtil, de vestuário, calçados e artigos feitos de tecidos; 12 – indústria de produtos de matéria plástica; 13 – indústria do fumo; 14 – indústrias diversas; 15 – indústria química; 16 – indústria de produtos alimentares e bebidas; 17 – serviços de utilidade; 18 – transporte, terminais, depósitos e comércio; 19 – turismo; 20 – uso de recursos naturais.

⁷ Art. 17-P. Constitui crédito para compensação com o valor devido a título de TCFA, até o limite de sessenta por cento e relativamente ao mesmo ano, o montante efetivamente pago pelo estabelecimento ao Estado, ao Município e ao Distrito Federal em razão de taxa de fiscalização ambiental.

⁸ Art. 17-Q. É o Ibama autorizado a celebrar convênios com os Estados, os Municípios e o Distrito Federal para desempenharem atividades de fiscalização ambiental, podendo repassar-lhes parcela da receita obtida com a TCFA.

Tributação ambiental: a extrafiscalidade como instrumento garantidor do meio ambiente ecologicamente equilibrado

fisco, como, por exemplo, na orientação ou fiscalização propriamente dita. Já, o segundo, atinge os seus objetivos, posteriormente, como quando se realiza uma investigação, a ação é iniciado, porém, o ser deslinda somente se dará ao final (FRANÇA, 2003, p. 67-68).

Neste compasso, é importante salientar o caráter de orientação, fiscalização e investigação por parte da fiscalização tributária, o caráter de orientação é o meio onde a administração tributária coloca à disposição dos contribuintes, ferramentas para orientar os mesmos, do quanto ou o que devem tributar, como exemplo, os setores de consulta junto a administração tributária.

Quanto ao controle de fiscalização, é uma espécie de base de dados da administração tributária, onde estão armazenados dados de cadastro de contribuintes onde em caso de desobediência a qualquer norma legal é realizado o cancelamento da inscrição do contribuinte infrator.

Ao que tange o caráter investigatório, a fiscalização tributária investiga os contribuintes para verificar se, o que foi recolhido realmente está em conformidade com a lei, e se não foi declarado um valor equivocado, para fins de sonegação fiscal.

Para James Martins, o Estado, de forma não corriqueira, realiza a investigação dos contribuintes para verificar, se de fato, houve a correta apuração e recolhimento dos encargos tributários (JAMES, 2014, p. 220-221).

Quanto ao caráter investigatório, é o meio onde a administração pública realiza a investigação dos contribuintes a fim de verificar se o valor ou a base de cálculo empregada está devidamente correta.

Para Mary Elbe Gomes Queiroz, a investigação é uma inovação para a ação fiscal, como, por exemplo, o fisco ao verificar a autenticidade das informações prestadas pelos contribuintes, de forma espontânea, constatando, ou não, irregularidades, tais como, sonegação, infrações ou crimes tributários, mas também, crimes penais (QUEIROZ GOMES, 1999, p. 151).

Há também de se salientar que existe o caráter inquisitório, sancionatório e discricionário da fiscalização tributária.

O caráter inquisitório significa, que o fisco, através de seus agentes legais, possuem a prerrogativa de ir além do que apenas a oitiva testemunhal ou pelas provas produzidas pelos contribuintes.

Nesse sentido, importante lição de QUEIROZ GOMES, “O fato tributário será apurado *ex officio*, devendo a autoridade administrativa presidir a determinação do modo e a extensão dessa apuração, não estando adstrita, apenas, às alegações e as provas dessa apuração, não estando adstrita, apenas, às alegações e provas produzidas pela parte⁹.”

Diante do exposto, deve haver uma precaução no sentido da inquisitorialidade, onde a mesma deve ser pautada de cautela, prudência e objetividade, a falta de tais precauções podem e vão ocasionar abusos por parte da administração tributária.

O caráter sancionatório é explicado por Reginaldo França, afirmando que, quando o fisco, ao iniciar um procedimento regular de fiscalização, apura que, o contribuinte cometeu alguma irregularidade, lança de ofício o tributo, sempre acompanhado da multa aplicável ao caso, importante também mencionar que, no momento em que o fisco instaura o procedimento fiscal não é mais possível que o contribuinte se retrate, e recolha o tributo sem o ônus da multa (FRANÇA, 2003, p. 72).

⁹ QUEIROZ GOMES, Mary Elbe Gomes, Do lançamento Tributário – Execução e Controle. São Paulo: Dialética, 1999, p.112.

E por fim, mas também de suma importância ao tema, o caráter discricionário, que é um dos principais pontos abordados no presente trabalho, pois, a administração tributária é dotada de ampla discricionariedade da atividade tributária.

Importante salientar que há uma corrente doutrinária que não concorda com tal amplitude, necessário o entendimento de Reginaldo França “Há sim, como parte da atividade administrativa um certo grau de discricionariedade na fiscalização. Esta discricionariedade, entretanto, mais se manifesta quando se planejam políticas e estratégias da ação fiscal, ou seja, quanto ao momento, forma e âmbito de alcance da investigação.”¹⁰

De outra banda ensina Maria Di Pietro, “Aliás, esta margem de discricionariedade advém das próprias normas que regulam o poder de polícia fiscal, propiciando que a Administração identifique o patrimônio, os rendimentos e atividades econômicas dos contribuintes, sujeitos à tributação. Discricionariedade administrativa nada mais é do que a faculdade que a lei confere à Administração Pública para apreciar os casos concretos, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito.”¹¹

É possível elencar algumas situações em que existe discricionariedade, como, quando a uma queda inexplicável na arrecadação de determinado segmento e quando se ignoram ações em setores de pouca expressão econômica, ou seja, a discricionariedade é uma medida de exceção, já que, como se sabe, o Direito Tributário é norteado de não discricionariedade.

Importante mencionar que, a atividade fiscalizadora é norteada por inúmeros princípios, quais sejam, Princípio da Legalidade, Supremacia do Interesse Público, Anterioridade, Oficialidade, Publicidade, Não Confisco, Não Cumulatividade, Eficiência e da Autoridade Competente.

3 A EXTRAFISCALIDADE: UMA POSSIBILIDADE PARA A PROTEÇÃO AMBIENTAL

O Brasil, utiliza o instituto dos Impostos para fomentar e destinar recursos ao Meio Ambiente, fazendo uso de estímulos fiscais com repasses de recursos públicos, através de dedução fiscal, sendo que, tal possibilidade somente é possível de acordo com extrafiscalidade dos impostos, e desde que sejam cumpridos determinados requisitos, que estão previstos em Lei, conforme as especificidades que passamos a expor.

Primeiramente, cabe a explicação Fadretti acerca da extrafiscalidade, os tributos possuem, como principal característica a arrecadação, todavia, parte de sua arrecadação pode ser destinada para incentivar determinadas atividades e setores, obtendo com isso, a característica da extrafiscalidade (FEDRETTI, 214, p. 291).

Segundo Carraza, a extrafiscalidade é quando o legislador induz os contribuintes a fazer ou deixar de fazer algo, em prol do interesse coletivo, como no caso do presente estudo, o legislador pode prever incentivos fiscais aos contribuintes que se preocupam com a questão ambiental (CARRAZA, 2003, p. 96).

Por óbvio que, o legislador deve se cercar de cuidados para que as funções extrafiscal e fiscal não sejam desvirtuadas, sob pena de resultar abusos.

¹⁰ FRANÇA, Reginaldo, *Fiscalização Tributária*, 2003, p. 73.

¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *A discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991, p. 171.-

A respeito disso, alerta Heleno Torres que, é de suma importância que haja um resguardo à sociedade, tendo em vista que é possível utilizar de artimanhas, principalmente no legislativo, para ampliar a carga tributária geral, sob o pretexto da atividade estatal de proteção ao meio ambiente e demais medidas preservacionistas (TÔRRES, 2005, p. 101).

Inicialmente, o imposto de renda está regulamentado no Decreto Lei nº 9.580/2018, e tem como fato gerar, a renda e proventos de qualquer natureza, sendo que é um dos principais impostos da União, e além citado, esse imposto apresenta um importante papel para o Meio Ambiente, visto que, parte do seu valor devido pode sofrer um abatimento, de acordo com a Lei nº 5.106/96.

Tanto pessoas jurídicas, como físicas podem se valer do desconto oferecido pela Lei, podendo, inclusive, chegar a abatimento de 50% (cinquenta por cento), desde que implementem o florestamento e/ou reflorestamento de suas áreas, nos termos da Lei.

O Art. 2º da Lei nº 5.106/66 disciplina os requisitos que devem ser preenchidos para que as pessoas jurídicas e/ou físicas possam fazer jus ao desconto oferecido.¹²

Verifica-se, claramente, no dispositivo acima colacionado que os contribuintes devem realizar diversas ações que visam o bem ambiental, logo, é um importante instituto jurídico para que se alcance ou ao menos chegue mais próximo de um meio ambiente equilibrado.

Esse, sem dúvida, foi um marco histórico para a área do Direito Tributário Ambiental, todavia, hoje, necessita-se de uma evolução no que diz respeito aos incentivos fiscais voltados ao Meio Ambiente.

Está em tramitação, na assembleia legislativa, o Projeto de Lei nº 4718/19, prevendo inclusive descontos de até 80% (oitenta por cento) sobre os valores devidos a título de Imposto de Renda. O referido projeto visa ampliar os percentuais previstos na Lei nº 5.106/66 em até 30% (trinta por cento), o que, para os fins ambientais, certamente será um divisor de águas do meio ambiente ecologicamente equilibrado, aliando o bem ambiental ao desenvolvimento econômico.

Com base no exposto, é possível afirmar que o Imposto de Renda Ecológico é um importante aliado do Meio Ambiente, já que incentiva o florestamento, reflorestamento e a preservação ambiental como um todo.

Por sua vez, o Imposto Sobre Produtos Industrializados está disciplinado nos Arts. 46 a 51 do Código Tributário Nacional e no Art. 153 da Constituição Federal, e seguindo a linha do Imposto de Renda, o IPI possui, como característica, a extrafiscalidade, por conseguinte, pode ser utilizado como instrumento de implementação de um meio ambiente equilibrado.

Cabe destacar que, o IPI segue o Princípio da Seletividade, de acordo com o Art. 153, § 3º, I da Carta Magna.

¹² Art. 2º As pessoas físicas ou jurídicas só terão direito ao abatimento ou desconto de que trata este artigo desde que: **(Vide art. 3º da Lei nº 5.531, de 13/11/1968)**

- a) realizem o florestamento ou reflorestamento em terras de que tenham justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil ou de que, de outra forma, tenham o uso, inclusive como locatários ou comodatários;
- b) tenham seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores;
- c) o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas.

O IPI será seletivo em razão da sua essencialidade, ou seja, quanto mais essencial for, menor à alíquota aplicada, sendo que a recíproca também é verdadeira, se o produto não for considerado essencial, a sua alíquota será maior.

No que tange o princípio da seletividade, importante o ensinamento de BALLEIRO, deve-se, dar tratamento diferenciado à algumas mercadorias, com aplicação de alíquotas diferenciadas, mais brandas, desde que essas sejam essenciais à sociedade. No que diz respeito às mercadorias que não são essenciais à sobrevivência e organização da sociedade, devem suportar cargas tributárias maiores (BALLEIRO, 2006, p. 111).

Também, faz-se necessário trazer ao presente artigo, o que afirma LOPES, no que diz respeito ao IPI sob o viés ambiental, como é sabido, o IPI deve ser tributado, exclusivamente com base essencialidade dos produtos, todavia esse conceito deve ser modernizado, aplicando-se a essencialidade ambiental, incentivando, com isso, o bem ambiental (LOPES, 2008, p. 118)

Importante, o entendimento de Roque Antônio Carrazza acerca do tema, trazendo a tona a enorme importância que ter se a legislação acerca do IPI, utilizasse como premissa a tributação diferenciada para a comercialização de produtos industrializados ecologicamente corretos, estando em conformidade com o nomo modelo de aplicação do princípio da seletividade, sob o enfoque ambiental (CARRAZZA, 2012, p. 731).

O Imposto Sobre Produtos Industrializado, também é utilizado como forma de incentivar os contribuintes a buscarem alternativas que auxiliem o meio ambiente, e conseqüentemente receberão vantagens e incentivos fiscais. Como exemplo, podemos citar a Lei 13.097/15 que alterou os Arts. 5º e 6º da Lei nº 12.375/10, prevendo que, se as empresas realizarem a aquisição de resíduos sólidos para utilização como matéria-prima, ou de forma intermediária no processo produtivo, terão direito a crédito presumido.

É possível que os contribuintes façam jus a isenção do IPI, desde que, em suas atividades, utilizem produtos reciclados, sendo que, tal benesse se estende aos veículos elétricos, de baixa emissão de poluentes e baixo consumo de combustível, nos termos da Resolução Camex nº 97/2015.

Embora os incentivos relativos ao IPI são, ainda, insuficientes, verifica-se, claramente que existem benefícios aos contribuintes que preencherem os requisitos legais.

Neste momento, passa-se à análise do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS, sob a perspectiva de aplicação ao meio ambiente.

Segundo Lise Tupiassu, o ICMS Ecológico busca desenvolver alternativas aos municípios que possuem dificuldades com a preponderância das atividades econômicas clássicas, já que, o uso do solo é restrito e já, de certa forma, comprometido, todavia a aplicação do ICMS Ecológico, pode trazer alternativas de extrema valia para a sociedade, sem prejuízo da economia (TUPIASSU, 2006, p. 281).

O ICMS é o principal imposto do estado, e é a sua principal fonte de arrecadação, porém, o seu impacto é também percebido nos municípios, que vão receber parcelas maiores do que as que comumente fazem jus, desde que, suas ações e medidas sejam voltadas ao bem ambiental, bem como, suas particularidades e o compromisso assumido com o bem ambiental.

Ainda, TUPIASSU, alerta acerca da não aceitação dos municípios:¹³, ocorre que, se os municípios se dedicarem a exploração da atividade econômica tradicional em detrimento da preservação ambiental, por óbvio que, terão maior receita, em comparação aos que sinalizam uma maior proteção ambiental, tendo em vista que, no primeiro a circulação de mercadorias é infinitamente maior que na segunda hipótese, todavia, o risco com impactos ambientais negativos são, também, infinitamente maiores aos que negligenciam o Meio Ambiente. É importante ressaltar que, a devida atenção ao meio ambiente não pode ser um empecilho à evolução ambiental, eis que, podem coexistir de forma sustentável (TUPIASSU, 2006, p. 294-296).

O ICMS, também é ferramenta fundamental para a destinação de recursos para o meio ambiente, inclusive na esfera municipal, já que, quanto maior o seu compromisso com o meio ambiente, maior seja a contraprestação financeira que receberá.

Passa-se a um dos grandes aliados do meio ambiente é o Imposto Territorial Rural, tendo em vista que possui finalidade extrafiscal e está prevista na Constituição Federal, no Art. §4º, I, deixando clara a ideia do legislador ao prever que o referido imposto obedecerá à progressividade extrafiscal, levando em consideração que quando mais produtiva a propriedade for, menos o proprietário pagará de ITR.

Além, da seara ambiental, o ITR também tem função importante junto aos produtores, já que, quando maior a sua produção, ou seja, função social, menor será a alíquota aplicada, aliando assim, o meio ambiente e a economia.

Há de se salientar que também, existe a possibilidade de isenção do Imposto Territorial Rural, conforme a Lei nº 9.393/96 em seu Art. 10º.¹⁴

Conforme se verifica, existem áreas que são de suma importância para a vida humana, sendo, de certa forma, protegidas pela legislação citada, concedendo incentivos fiscais aos que cumprirem os requisitos da Lei.

Inclusive, frisa-se que a Lei nº 9.393/96 e o Decreto nº 4.382/02 disciplinam a aplicabilidade, requisitos e beneficiários dos benefícios trazidos pelo ITR.

O ITR tem papel importantíssimo para o meio ambiente e o desenvolvimento econômico, já que, de acordo com a Constituição Federal, toda propriedade rural deve atender a sua função social, o que garante que as terras rurais sejam melhores aproveitadas, incentivando, inclusive a proteção ambiental, através de benéficos tributários, que vão de aplicação de alíquotas menores ou isenção do tributo.

¹³ 14 TUPIASSU, Lise Vieira de Costa. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 294.

¹⁴ Art. 10.

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

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

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 12.651, de 25 de maio de 2012;

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;

d) sob regime de servidão ambiental;

e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração;

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A legislação ambiental e a tributária têm muito a evoluir, porém, de acordo com o estudado, há sinais de incentivos ao bem ambiental e o desenvolvimento sustentável, aliados a uma fiscalização eficaz e lícita, o que não pode ser ignorado.

Tal estudo é de tamanha complexidade, tendo em vista que um dos grandes problemas mundiais é conciliar de forma sensata a produção e a economia com o meio ambiente equilibrado, o que por óbvio, não é tarefa fácil, porém, é possível.

Outro ponto que é de suma importância é de uma necessidade emergencial de atualização do Código Tributário Nacional e Constituição Federal, concedendo a outros tributos a extrafiscalidade, modernização das fiscalizações, sendo esses, importantes aliados do meio ambiente sustentável, viabilizando, portanto, incentivos e aplicabilidade aos contribuintes, com deduções e isenções de tributos.

A questão principiológica relacionada ao presente estudo, é de extrema valia, visto que todo nosso ordenamento jurídico tem por base, os princípios, não poderia ser diferente quanto a fiscalização tributária e a concessão de benefícios fiscais para auxiliar o bem ambiental, ao contrário, por versar sobre direito ambiental, financeiro, patrimonial e a própria subsistência da administração pública, tem uma forte presença dos princípios que os regem, e rigidez que se destaca quanto ao cumprimento do princípio da legalidade.

São inúmeras as dúvidas relacionadas ao estudo proposto, frente as lacunas legais e demais aspectos amplamente estudados, não há uma fórmula mágica e nem como unificar as possíveis condutas, visto que cada caso é um caso e depende de uma interpretação por parte dos agentes tributários e contribuintes, e em últimas instâncias o judiciário, até que não haja uma consolidação legal para que os atuais assuntos apresentados sejam tratados da forma correta, gerando para a sociedade a tão sonhada segurança jurídica.

Por fim, é evidente que necessitamos de mais, no que diz respeito aos incentivos para o meio ambiente e para os próprios sistemas fiscalizatórios, e sem dúvida é o que se fará, já que, não há vida humana sem um meio ambiente ecologicamente equilibrado e desenvolvimento econômico em perfeita simbiose.

REFERÊNCIAS

- ABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. 2010.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª ed. Malheiros: São Paulo, 2003
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. **Nosso futuro comum**. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2ª edição, 1991. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/plu-ginfile.php/4245128/mod_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf>
- COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

Tributação ambiental: a extrafiscalidade como instrumento garantidor do meio ambiente ecologicamente equilibrado

DI PIETRO, Mari.a Sylvia Zanella. **A discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

FRANÇA, Reginaldo. **Fiscalização Tributária**. Curitiba. Editora Juruá. 2003

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **Reforma Tributária Ambiental**. Análise Constitucional e elaboração de Propostas. São Paulo. 2008.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo. 2014.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2003.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

QUEIROZ GOMES, Mary Elbe, **A inexistência de sigilo bancário**, RDT, n. 76. 2005.

QUIROZ GOMES, Mary Elbe Gomes, **Do lançamento Tributário – Execução e Controle**. São Paulo: Dialética, 1999.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, Lise Vieira de Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.