

TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO E CONSERVAÇÃO AMBIENTAL E OS DESAFIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

TAXES AS AN ENVIRONMENTAL PROTECTION AND CONSERVATION INSTRUMENT AND THE CHALLENGES OF TAX REFORM

RENATA SOARES LEAL FERRAREZI

Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo. Advogada e Consultora
renataferrarezi@gmail.com

Resumo: O presente trabalho tem por escopo abordar o tema arrecadação tributária no ordenamento jurídico brasileiro como instrumento de proteção e conservação ambiental. No discorrer dos temas enfoca a necessidade e a utilização da arrecadação tributária como instrumento para a conservação ambiental em complementação aos tradicionais instrumentos de conservação e que vem se tornando uma tendência mundial e especialmente na América Latina. Por fim, aborda os desafios da reforma tributária nesta área.

Abstract: This paper aims to address the issue of tax collection in the Brazilian legal system as an instrument for environmental protection and conservation. In discussing the themes, he focuses on the need and use of tax collection as an instrument for environmental conservation in addition to traditional conservation instruments, which has become a worldwide trend and especially in Latin America. Finally, it addresses the challenges of tax reform in this area.

Palavras-chaves: tributo; arrecadação; proteção; conservação ambiental.

Keywords: tax; collection; protection; environmental conservation.

Sumário: 1. Considerações iniciais - 2. A política ambiental no Brasil e a tributação - 3. O sistema tributário como instrumento de proteção ambiental - 4. O atual sistema tributário brasileiro - 5. Os tributos brasileiros com finalidade de proteção e preservação ambiental: 5.1. Taxas ambientais ou taxas “verdes”; 5.2. O imposto de renda verde ou ecológico; 5.3. O ICMS verde ou ecológico; 5.4. Contribuição de melhoria ambiental - 6. A tributação ambiental e os desafios da reforma tributária - 7. Referências.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Os problemas ambientais decorrentes da ação do homem vem, especialmente nas duas últimas décadas assumindo proporções cada vez mais desesperadoras.

Desse modo, a busca de mecanismos para a proteção e conservação ambiental para as futuras gerações é um dos desafios da atualidade, além de ser um dever do Estado e da sociedade como um todo, conforme prescreve o Art. 225 da Constituição Federal do Brasil.¹

¹ “Art. 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.”

A proteção e conservação ambiental é um dever do Estado e da sociedade como um todo e deve ser alvo dos esforços conjuntos dos Estados, dos Países, enfim, de toda a comunidade mundial.

O crescente uso de instrumentos econômicos para a proteção e conservação ambiental, em complementação aos tradicionais instrumentos é uma tendência mundial e que tem encontrado eco na América Latina, apresentando magnífico desenvolvimento.

Com a intenção de transformar a proteção legal em proteção efetiva, a comunidade jurídica vem aproximando o Direito Tributário do Direito Ambiental em busca de soluções eficientes para o problema da proteção e conservação ambiental.

Isso porque o tributo, além do caráter fiscal ou arrecadatório, possui também caráter extrafiscal e pode ser utilizada pelo ente político para estimular ou desestimular o comportamento dos cidadãos contribuintes, e ser utilizado como como legítimo instrumento de comando e controle social, servindo do estímulo a proteção e conservação ambiental.

2. A POLÍTICA AMBIENTAL NO BRASIL E A TRIBUTAÇÃO

No Brasil, a política ambiental nasceu e se desenvolveu nos últimos quarenta anos como resultado da ação de movimentos sociais brasileiros e de pressões vindas de outros países.

O Direito Brasileiro adquiriu uma grande importância neste contexto a medida em que reconheceu o meio ambiente equilibrado como direito fundamental e que determina as ações do Estado com relação à questão ecológica.

A Constituição Federal do Brasil de 1988 traz diversas normas ambientais fundamentais, fragmentadas em diversas passagens, sendo entretanto por meio dos artigos nos Artigos 170, VI e 225, que abre o capítulo sobre o meio ambiente, que se verificou a pretensão do legislador constitucional acerca de uma tutela específica ao meio ambiente, em especial nos dispositivos transcritos a seguir:

“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:

(...)

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;”

“Art. 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”.

O elemento fundamental na relação entre o Direito e o Meio Ambiente é a determinação dos mecanismos potencialmente úteis para a harmonização da estrutura econômica e a busca do desenvolvimento de mecanismos da sustentabilidade que garantam às gerações futuras as mesmas possibilidades de desenvolvimento atuais. Ou seja, a principal proposta deve ser voltada para o atendimento destas novas demandas, isto é do desenvolvimento sustentável.

Assim, cabe ao Estado (na figura do gestor público) o desenvolvimento e a implementação de políticas públicas que garantam o pleno gozo por todos os membros da sociedade da totalidade dos direitos estabelecidos constitucionalmente.

A escolha desses instrumentos adequados ao implemento de políticas públicas que garantam o pleno gozo por todos os membros da sociedade da totalidade dos direitos estabelecidos constitucionalmente no âmbito ambiental e, por conseguinte do meio ambiente, remete à opção de mecanismos de:

(i) regulação direta do comportamento de agentes poluidores e repressão a esses comportamentos, pelas autoridades governamentais, por meio do exercício do poder de polícia, sobretudo do desenvolvimento do zoneamento do meio ambiente, da adequada regulação do licenciamento ambiental e dos estudos de impacto no meio ambiente.

(ii) o desenvolvimento de incentivos econômicos visando induzir os agentes poluidores, tais como a concessão de redução de alíquotas ou, até mesmo, isenções às atividades e aos produtos menos poluidores, como mecanismo de seletividade ambiental;

(iii) tributação da propriedade privada com fundamento em critérios ambientais, visando a preservação do meio ambiente.

Esses são alguns meios de que o Estado dispõe para implementar políticas públicas visando proteger e conservar o do meio ambiente.

3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO

Para desempenhar as atividades que lhe serão conferidas o Estado precisa ter capacidade econômica.

É justamente por meio da instituição dos denominados tributos que surgem essa capacidade econômica e os mecanismos de controle e fiscalização da renda gerada pela arrecadação desses tributos.

A capacidade que o Estado possui em tributar não está relacionada simplesmente ao poder que possui, mas a forma como se dá o exercício das normas tributárias oriundas da relação jurídica as quais se submetem os contribuintes.

A relação tributária é, portanto uma relação jurídica, onde o pagamento do tributo é um dever legal e não um dever de solidariedade social.

O objetivo principal dos tributos é a obtenção de recursos financeiros para o Estado, mas este não é o único, pois, além da função de arrecadação os tributos também podem ser utilizados para interferir na economia privada estimular atividades, setores econômicos ou regiões, desestimular o consumo de certos bens, produzindo os mais diversos efeitos na economia.

Neste contexto, a função do tributo pode ser fiscal, extrafiscal e parafiscal.

A Fiscal se verifica quando se destina à arrecadação de recursos financeiros para custeio de atividades do Estado. O tributo é criado exclusivamente para atender a necessidade dos cofres públicos, sem levar em conta interesses sociais, políticos e econômicos.

A função extrafiscal ocorre quando se busca efeito diverso da simples arrecadação. Ou seja, quando a arrecadação tem finalidade adicional de incentivar ou desestimular determinadas atividades, tal como a tributação do fumo, que visa desestimular práticas prejudiciais a saúde e, portanto prejudicial ao bem comum.

Os tributos terão função parafiscal quando a arrecadação se destinar ao custeio de atividades que a princípio não integram funções próprias do Estado, pois são desenvolvidas através de entidades específicas, tal como a contribuição previdenciária que, para o empregador é tributo de espécie imposto, enquanto que para o empregado é de espécie taxa.

Alguns Sistemas Tributários mais avançados incorporaram imposto ambiental, diferindo na presença e intensidade dos valores utilizados e regimes de compensação que acompanharam a sua introdução. Países que fazem uso limitado de tributação ambiental (Bélgica, Estados Unidos, Suíça) são distintos daqueles que fizeram um uso intensivo dessa tributação (Dinamarca, Finlândia, Grã-Bretanha, Holanda, Noruega, Suécia).²

Dentre os instrumentos tributários mais utilizados no mundo como instrumentos de proteção e conservação do meio ambiente estão as taxas. Ainda que “taxa” seja uma nomenclatura dada a várias espécies de tributos, com alguns países utilizando-a como imposto, no Brasil, em Portugal, e em outros países, sua característica marcante é a de serem tributos vinculados a uma prestação estatal.

Experiências bem sucedidas com a taxa sobre as pilhas na Suécia, que viabiliza a reciclagem destas, e as taxas sobre o ruído dos aviões na Holanda, que visam cobrir o

² RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. (Org) TORRES, Heleno Taveira. In: *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

custo das medidas de “insonorização” em redor dos aeroportos, tornam estas espécies tributárias um interessante objeto de estudo.³

No Brasil, temos espécies de taxas verdes, como a taxa de controle e fiscalização ambiental, cujo fato gerador 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, bem como o ICMS ecológico utilizado por alguns Estados da Federação, como se verá adiante.

4. O ATUAL SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O atual sistema tributário brasileiro é apresentado sobre três aspectos:

- (i) o da repartição de competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- (ii) o dos princípios e limitações do poder de tributar;
- (iii) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da federação.

O Art. 3º do Código Tributário Nacional estabelece que:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Competência tributária é a autorização, conferida na Constituição Federal, para que as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possam criar tributos, inovando a ordem jurídica; ou seja, é a aptidão de que são dotadas os Entes Políticos, para que expeçam normas jurídicas e para que as incluam no ordenamento jurídico.

A competência tributária não se confunde, por conseguinte, com a capacidade tributária ativa, pois esta vem a ser a capacidade dada ao sujeito que atua no pólo ativo da relação, e que detém o direito de exigir o pagamento do tributo.

A competência legislativa tributária ocorre num momento anterior ao da capacidade ativa tributária. Assim, há casos em que o Estado pode acumular as funções de sujeito impositor do tributo (competência legislativa) e de sujeito credor do tributo (capacidade ativa).

³ BORRERO MORO, Cristóbal José. Limites del derecho comunitario a los tributos ambientales. *Noticias de la Unión Europea*, Valencia, 2017, n. 192, feb. 2001

No entanto, há casos em que o Estado pode delegar a outra pessoa, o direito de exigir o tributo. A capacidade ativa tributária, portanto, é transferível.

Assim, as normas de competência determinam o exato campo em que cada ente político pode editar normas válidas para a exigência do tributo, devendo observar como limites as regras constitucionais, que estabelecem as imunidades e os princípios tais como: republicano, federativo, da legalidade, da autonomia municipal, da segurança jurídica, do não-confisco, da não-afetação da receita, da anterioridade, da capacidade contributiva, dentre outros.

O atual sistema tributário brasileiro apresenta as seguintes espécies:

1) Imposto, que é uma espécie do gênero tributo definido pelo Art. 16 do Código Tributário Nacional, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Não é vinculado ao Estado, pois o fato gerador do imposto é uma situação à qual o contribuinte assume o dever jurídico de pagar imposto ao Estado. O fato gerador do imposto não é um ato do Estado, pois este atua promovendo o bem comum beneficiando a todos e não somente ao contribuinte. As atividades desenvolvidas pelo Estado podem propiciar ao contribuinte a aquisição de renda, gerando capacidade contributiva, que é fato gerador da obrigação tributária.

2) Taxas, que são tributos configurados por uma atuação estatal específica, referida ao contribuinte. Consistem também no exercício regular do poder de polícia e na prestação ao contribuinte, ou colocar-se à disposição deste, serviço público e divisível. Diferente do imposto, as taxas são espécies de tributo que possuem como fato gerador atividades desenvolvidas pelo Estado, onde é cobrado contribuições das pessoas que utilizaram as mesmas.

3) Contribuições de Melhoria, que foi tratada como espécie do gênero tributo, pela caracterização especial que possui, sendo distinta de tributos e taxas. O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel do contribuinte decorrente de obra pública, tendo por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra a valorização de imóveis. A contribuição de melhoria é um tributo vinculado, pois se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Possui função fiscal e de arrecadação de recursos financeiros para custear obra pública.

Se estudarmos a Contribuição Federal brasileira constatamos que não existe amparo legal para instituição de tributação visando exclusivamente a proteção e conservação ambiental. Todavia, esta se faz pela utilização dos tributos já instituídos por competência federal, estadual e municipal, em âmbito geral com adaptação voltada para a questão ambiental.

Verificamos, então, no sistema tributário brasileiro impostos, taxas e contribuição de melhoria para fiscalização e aplicação em favor da proteção e preservação do meio ambiente.

5. OS TRIBUTOS BRASILEIROS COM FINALIDADE DE PROTEÇÃO E PRESERVAÇÃO AMBIENTAL

Dentro do sistema tributário brasileiro já encontramos inseridos alguns tributos com finalidade de proteção e preservação do meio ambiente, especialmente taxas de Controle e Fiscalização Federal, cujo fato gerador 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, conforme examinado a seguir.

5.1. Taxas ambientais ou taxas “verdes”

A taxa é um tributo, vinculado a uma atividade estatal que será, no âmbito ambiental: I – a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis de limpeza, preservação e recuperação ambiental; ou II – o exercício do poder de polícia: o licenciamento e a fiscalização ambiental, atuações essas sempre diretamente referidas ao particular.

Em todos esses casos deve haver a atuação direta e imediata do Estado que enseja a cobrança da taxa para o alcance de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, nos termos do disposto nos Artigos 170, VI e 225 da Constituição Federal brasileira.

Isto significa que a taxa é, basicamente, uma técnica especial de divisão do custo da despesa pública para melhor atender ao princípio da isonomia, na medida em que enseja que alguns que provocam despesa específica ao Estado participem de forma particularizada do respectivo custeio, aliviando, assim, a coletividade.

Com relação à competência tributária para instituição da taxa ambiental, no Brasil ela é comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme previsão expressa na Constituição Federal brasileira (Art. 23, VI).

Os serviços públicos de limpeza e recuperação ambiental, ensejadores da cobrança da taxa, podem ser compostos de uma série de providências estatais, consoante: o meio ambiente atingido; o agente contaminador/poluidor; o tipo de atividade, estabelecimento, instalações; o volume de produção de resíduos e a extensão do dano ambiental já causado no meio.

Esses serviços devem, obrigatoriamente, manter o caráter de serviço público específico e divisível, disciplinados legalmente, fundamentando a sua cobrança no custo específico experimentado pelo Estado para a recuperação e limpeza ambiental empreendida.

Nas taxas ambientais, ou taxas verdes, o princípio do poluidor-pagador determina a imputação ao poluidor das despesas experimentadas pelo Estado, quer com fiscalização,

quer com serviços prestados, em defesa do interesse público, como também deve levar em consideração a forma como o particular implementa suas atividades.

O Princípio do Poluidor-pagador está relacionado ao Princípio Retributivo, definindo-se como uma exigência de que o poluidor arque com os custos das medidas de prevenção e controle da poluição, objetivando induzi-lo a investir de forma mais consciente na preservação do meio ambiente.

Este princípio pode realizar-se tanto através do licenciamento administrativo, da imposição de multas, da determinação de recuperação ambiental ou de medidas compensatórias, como pela cobrança de tributos, enquanto fontes de recursos para custeio da proteção ambiental.

A tributação ambiental se caracteriza por sua natureza regulatória ou extrafiscal, como instrumento de política ambiental, indutora de comportamentos ambientalmente positivos.

Neste sentido, a graduação da taxa pode produzir efeito indutor do poluidor a buscar alternativas de comportamento menos poluidor visando a diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar.

Cumpra salientar que o valor da taxa deve ressarcir o Estado das despesas havidas na prestação dos serviços que deram ensejo à sua cobrança, não devendo, entretanto, guardar absoluta coincidência com os seus custos, mas, sim, proporcionalidade para não infirmar a materialidade da exigência. Essa compreensão permite a utilização da taxa com viés intervencionista na economia e a internalização dos custos ambientais, não relegando tais atribuições aos tributos não-vinculados, como por exemplo os impostos.

A taxa pode ter como base de cálculo uma ordem de grandeza que não corresponda a imposto e que seja conexa ao custo do serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte, realizando o Princípio Retributivo de um lado e o Princípio do Poluidor-pagador de outro, autorizando-se exigir maior taxa de quem mais gera custos (serviço) no Poder Público.

A análise para instituição de taxas verdes deve ser cuidadosa, devendo ser estudadas as características das espécies tributárias observando-se que, no mundo, muitos dos tributos tidos como “taxas” são, em verdade, impostos.

Note-se que, em se tratando de um tributo contraprestacional, a tipificação cerrada dos contribuintes onerados é essencial à distribuição da carga fiscal em conformidade com o princípio da equivalência, na medida em que será avaliado o custo provocado pelo contribuinte e o benefício que a administração lhe proporciona.

No entanto, no momento em que as taxas se aproximam da finalidade extrafiscal relativa à proteção ambiental, outro princípio deve ser considerado: o princípio

do poluidor-pagador. Destarte, a proteção ambiental tem neste princípio um pilar fundamental, com o qual o instrumento fiscal que se diz “verde” deve compatibilizar-se.

A criação de uma taxa verde não é, portanto, tão simples quanto se pode imaginar em uma primeira abordagem. Há uma grande dificuldade em se formular um tributo capaz de enquadrar-se, ao mesmo tempo, em ambos os princípios. No entanto, é sempre importante atentar que, a partir do momento em que uma espécie tributária é classificada como “ambiental”, ela deve respeito tanto aos princípios de justiça fiscal como aos de justiça ambiental, além das demais limitações presentes no ordenamento jurídico constitucional brasileiro, sob pena de sua utilização indevida, inclusive, como estratégia de retórica política.

5.2. O imposto de renda verde ou ecológico

No Brasil, o Imposto de Renda foi o primeiro tributo a ser empregado com alguma função ambiental, com a Lei 5.106/96, possibilitava o desconto na declaração do imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas, das verbas investidas em florestamento e reflorestamento.

No Congresso Nacional, tramita desde 2005, o Projeto de Lei 5.974/2005 que trata da criação do chamado Imposto de Renda Verde ou Ecológico e este propõe a criação de mecanismos legais de incentivo capazes de fomentar ações de interesse da sociedade em geral, deduzindo do referido imposto porcentagens relacionadas a doações para projetos de conservação e uso sustentável dos recursos naturais.

O Imposto de Renda Verde ou Ecológico nada mais é que um incentivo fiscal, pois, diferentemente dos criados anteriormente na esfera ambiental que se dirigem apenas às pessoas jurídicas, tal incentivo possibilitaria a participação das pessoas físicas. Representa, em verdade, uma dinâmica de captação para organizações sem fins lucrativos comprometidas com o meio ambiente e uma nova forma de estímulo à contribuição e participação da sociedade.

Recentemente resultou arquivado o Projeto de Lei 5713/13, apresentado pelo deputado Sergio Zveiter (PSD-RJ), que autorizava as empresas a deduzirem do Imposto de Renda parte dos gastos em projetos ecológicos relacionados, por exemplo, a reflorestamento, uso social da água, arquitetura e urbanismo, redução da poluição e contra deslizamentos em áreas de risco. Esse projeto previa que a dedução também seria permitida para projetos de valorização do trabalhador nas áreas esportiva, educacional, de incentivo à saúde, sociais trabalhistas e sociais comunitários.

De acordo com a proposta infelizmente arquivada, as deduções não poderiam ultrapassar 4% do imposto devido, em relação a cada projeto; e a 10% do imposto devido em relação ao total de projetos. O direito às deduções seria reconhecido pela Delegacia da Receita Federal a que estivesse jurisdicionada a empresa.

Relativamente ao Direito Tributário Ambiental, as medidas de isenção ou os incentivos fiscais configuram uma forma de preservação ambiental com fundamento

no texto constitucional e inclusive podem ser praticadas com a utilização de diversas formas de conscientização e mais ainda com o incentivo à colaboração, através de estímulos como a redução de tributos inerentes ao alcance de certos objetivos, conforme previsão expressa no Art. 43, § 2º, III, da Carta Federal brasileira.

5.3. O ICMS verde ou ecológico

A Contribuição Federal brasileira autoriza tanto os Estados quanto o Distrito Federal mediante lei ordinária, a instituir o ICMS, ou sobre ele dispor.

Em que pese os critérios ecológicos não se apresentarem dentre os elementos de sua regra-matriz de incidência tributária, conforme previsto na Constituição Federal brasileira, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações, com função extrafiscal ambiental, denominado pela doutrina e algumas legislações como ICMS ecológico, tem por técnica:

(a) de indução para alteração de conduta indesejada, através do aumento da carga tributária de produtos (mercadorias) elaborados com impacto ambiental; ou

b) de incentivo, para contemplar com maiores repasses da receita do ICMS, os Municípios que têm práticas em favor da proteção do meio ambiente.

Verifica-se que tributos eminentemente arrecadatários, e sem afetação ecológica específica, podem redundar em efeitos extrafiscais.

E é isso que ocorre com o ICMS ecológico, pois, mesmo que os fatores ecológicos não estejam incluídos dentre os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, o critério ecológico introduzido no repasse de sua receita traduz-se em meio extrafiscal para a implementação da defesa do meio ambiente.

Como observado, os benefícios apresentados pela implantação da cobrança do ICMS Ecológico podem abarcar dois critérios: o critério do aumento da carga tributário de produtos (mercadorias) elaborados com impacto ambiental e o critério ecológico introduzido no repasse de sua receita para os Municípios.

Assim, a Constituição brasileira possibilita que, se uma mercadoria é elaborada com impacto ambiental e outra utiliza técnicas mitigadoras, não produzindo o mesmo impacto, a mercadoria produzida sem impacto para o meio ambiente goze de benefícios fiscais induzindo seu consumo e utilização em larga escala, prestigiando-se as condutas ecologicamente equilibradas.

Com relação aos repasses, este tributo pode ser utilizado pelos Municípios brasileiros com a finalidade de programar uma política pública de preservação ambiental por meio do aumento de suas respectivas porcentagens na participação nas receitas geradas pelo ICMS de seus Estados, na medida em que aderirem uma postura de desenvolvimento econômico associado à proteção do meio ambiente.

O ICMS ecológico surgiu inicialmente no Estado do Paraná, em 1991 e hoje já se encontra efetivamente implantado ou em fase de implantação também em outros Estados como São Paulo, Minas Gerais, Rondônia, Amapá, Rio Grande do Sul, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Tocantins, Acre, Rio de Janeiro, Goiás e Ceará.⁴

Quando instituído no Paraná, algumas cidades paranaenses se sentiam prejudicadas porque parte de seu território era restrita a usos econômicos por estar coberta por unidades de conservação ou mananciais de abastecimento de água. Desse modo, a proposta do ICMS ecológico surgiu para compensar os municípios que não podiam usar terras para a agricultura. Posteriormente, o ICMS ecológico naquele Estado passou a premiar as empresas que protegem o meio ambiente, sendo certamente a legislação paranaense pioneira e servindo de modelo para os demais estados da Federação que instituíram o ICMS com este objetivo.

O ICMS ecológico nada mais é do que uma parcela do ICMS arrecadado pelos Estados destinado exclusivamente para questões socioambientais, ou seja, destinada para proteção ambiental.

Esse recurso pode ser utilizado, por exemplo, para auxiliar proprietários de terras e comunidades tradicionais que tenham interesse em preservar florestas em suas terras, se traduzindo em importante mecanismo de ajuda financeira para produtores conservarem florestas em suas propriedades.

Os critérios adotados para instituição do ICMS ecológico variam de Estado para Estado e estão geralmente relacionados a políticas de gestão ambiental, presença de parques e florestas no município, mananciais de abastecimento, saneamento ambiental e até presença de terras indígenas.

Em São Paulo, o ICMS ecológico vem sendo aplicado em alguns municípios em saneamento e coleta seletiva na zona rural.⁵

Os recursos provenientes do ICMS ecológico são fiscalizados pelos Tribunais de Contas dos Estados, e sempre existe o risco de mau uso das verbas públicas. Entretanto, se bem aplicado, o ICMS ecológico pode ser uma saída para a dificuldade em financiar a proteção dos recursos naturais e ajudar a remunerar quem trabalha para conservar matas e rios.

A finalidade imediata do ICMS Ecológico é estabelecida de acordo com as prioridades de cada Estado da Federação, estimulando ações de saneamento básico, a manutenção de sistemas de disposição final de resíduos sólidos e redes de tratamento de esgoto, a manutenção de mananciais de abastecimento público de água, a criação e manutenção de Unidades de Conservação, conservação do meio ambiente, o controle

⁴ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Curso de direito ambiental brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009

⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Mesa de Debates C. Tributação, ecologia e meio ambiente (XIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 78, 1999.

das queimadas, a conservação dos solos, a estruturação de políticas municipais de meio ambiente, o apoio às nações indígenas, a dotação orçamentária para o atendimento a demandas ambientais da população local, dentre outros.

O ICMS ecológico constitui uma importante ferramenta de política pública, para que os estados estimulem os municípios a participarem de um processo de desenvolvimento sustentável em larga escala, por meio de retribuição à execução de atividades ambientalmente positivas em seus respectivos territórios.

O ICMS ecológico merece, sem dúvida, um local de destaque no panorama nacional e internacional, tendo em vista sua grande importância como instrumento de consolidação de Unidades de Conservação, assim como de incentivo econômico sem perder de vista o seu grande papel como instrumento de gestão ambiental que estimula a aproximação entre gestores .

5.4. Contribuição de Melhoria Ambiental

A contribuição de melhoria também poderá ser voltada para a preservação do meio ambiente.

Como o imposto tem caráter extrafiscal, e sua arrecadação pode ser utilizada para coibir condutas nocivas ao meio ambiente.

A Contribuição de Melhoria Ambiental é a própria contribuição de melhoria cobrada em decorrência de obras públicas voltadas à preservação ambiental e que possam gerar valorização imobiliária.

Essa contribuição pode ser instituída verificada a valorização imobiliária, em virtude da ampliação de áreas verdes, arborização de espaços públicos, realização de obras de paisagismo, realização de obras visando à contenção de erosão, construção de aterros, a implantação de um parque ecológico e outros. Desse modo, onde o poder público realizar obras que contribuam para melhora a qualidade de vida da população, gerando conseqüentemente valorização dos imóveis existentes nos arredores.

Embora seja pouco utilizada pelo Poder Público, os benefícios decorrentes da instituição deste tributo são inúmeros, tendo em vista que sua utilização certamente permite a arrecadação de recursos para a execução da política ambiental, podendo ser utilizada como instrumento para induzir comportamentos voltados à preservação ambiental e inibir a especulação imobiliária atendendo à função social da propriedade.

Por conseguinte, a contribuição de melhoria Ambiental deve ser usada pelo Estado como instrumento de proteção ambiental, gerando efeitos ambientais que propiciem ao Poder Público realizar obras voltadas ao meio ambiente, sem onerar os cofres públicos e que permitam melhoria na qualidade de vida da população, além de promover uma consciência ecológica e conservação e preservação do meio ambiente.

6. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E OS DESAFIOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Embora nos últimos meses estejamos presenciando uma grande movimentação no sentido de agilizar a tão propalada reforma tributária, nos projetos em discussão não se verifica preocupação em ajustar o atual Sistema Tributário Nacional às questões ambientais, inserindo maiores instrumentos econômicos para a proteção e conservação do meio ambiente.

O que se verifica nos projetos em tramitação é uma preocupação exclusiva com a simplificação do sistema como um todo, sem apresentar grandes alterações na estrutura tributária atual e, sem qualquer preocupação com a ampliação da utilização da tributação como instrumento de proteção e conservação ambiental.

Desse modo, pode-se dizer que as propostas de Reforma Tributária possuem como foco basicamente a tentativa de simplificar do sistema tributário, não trazendo até o momento, qualquer proposta que pretenda utilizar a tributação como instrumento de sustentabilidade.

Não foi pretensão deste trabalho esgotar a questão acerca da tributação ambiental, em especial das taxas ecológicas ou verdes.

O objetivo do presente trabalho foi apenas demonstrar que a tributação ambiental, tem grande relevância para as políticas de proteção ambiental, ao contrário da pouca atenção que a ela tem sido dada pelo legislador.

Vale destacar que, infelizmente, a cobrança de tributos especialmente em atividades com alto grau de utilização de recursos ambientais no Brasil ainda não vem cumprindo sua função de instrumento para proteção e conservação do meio ambiente, especialmente com a finalidade de coibir quaisquer condutas poluidoras ou de uma forma geral prejudiciais ao meio ambiente.

Torna-se imperioso rever a atuação dos tributos como mecanismo para tutela do meio ambiente, pois parece haver um total descompasso entre as condutas e nenhuma sintonia entre os legisladores e os gestores ambientais.

As empresas de grande porte e causadoras de maior degradação ambiental, ou seja aqueles que exercem atividade potencialmente mais poluidora, sequer arcam com os danos causados ao meio ambiente e, de forma evidente deveriam pagar taxas ambientais ou ecológicas que seriam revertidas em favor do meio ambiente.

Os tributos ecológicos poderiam custear ainda a utilização de serviços estatais, bem como estudos de impacto ambiental.

Como já se falou, dentre os instrumentos tributários mais utilizados no mundo encontram-se as taxas. Ainda que esta seja uma nomenclatura dada a várias espécies de tributos, com alguns países utilizando-a como imposto, no Brasil, em Portugal,

e em outros Estados, sua característica marcante é a de serem tributos vinculados a uma prestação estatal.

No Brasil, a importância de se identificar a natureza do tributo ambiental surge em razão do modo analítico como o sistema tributário, como um todo, é tratado por nossa Constituição Federal.

As contribuições de melhoria em alguns momentos tem sua finalidade ligada a uma contraprestação voltada ao meio ambiente, mas não se presta a regular condutas ambientais, pois embora possam ser instituídas pela intervenção no domínio econômico não possuem caráter seletivo de produtos.

Os impostos são, certamente, os instrumentos mais indicados para a regulamentação de condutas degradantes ao meio ambiente e de um modo geral ofensivas ao meio ambiente, além de mais adequados para incentivar condutas antipoluentes e de proteção e preservação ambiental.

Por fim, cabe salientar a necessidade de adequação das taxas e dos tributos ecológicos em geral aos princípios de justiça fiscal e justiça ambiental, sob pena de utilização indevida das espécies tributárias.

A inexistência de amparo legal para instituição de impostos ecológicos não gera a necessidade de emendas para criação de novos institutos tributários focados especialmente na regulamentação da matéria em questão, bastando que os mecanismos disponíveis no Direito Tributário já existentes sejam ampliados e aplicados de forma correta e eficiente para custear a ação estatal, reduzindo o campo de discricionariedade do gestor público.

Pode-se afirmar que tanto o Estado como os agentes econômicos são beneficiados com a tributação ambiental, quer porque por meio dessa tributação o Estado economiza recursos que seriam empregados na reparação do meio ambiente, quer porque em decorrência dos incentivos fiscais, a carga tributária tende a diminuir em razão de um comportamento ambiental correto.

Desse modo, conclui-se que o momento é propício para o incremento de espécies tributárias já existentes como mecanismos de proteção e preservação ambiental.

O direito Tributário constitui uma das formas mais eficazes de promover a proteção ambiental prevista na Constituição Federal e para tal, basta que os entes políticos utilizem todo esse instrumental, por meio de propostas de reforma tributária que incluam mecanismos em favor do meio ambiente, tais como tributos visando coibir condutas ofensivas e degradantes ao meio ambiente e benefícios fiscais com o objetivo de fomentar e custear a proteção e conservação do meio ambiente.

7. REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O Princípio do Poluidor-pagador: pedra angular da política comunitária do meio ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- BORRERO MORO, Cristóbal José. Limites del derecho comunitario a los tributos ambientales. *Noticias de la Unión Europea*, Valencia, 2017, n. 192, feb. 2001.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Mesa de debates C. Tributação, Ecologia e Meio Ambiente (XIII Congresso Brasileiro de Direito tributário). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 78, 1999.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003
- _____. *ICMS*. São Paulo. Malheiros Editores Ltda. 13. ed. 2009. P.36/37
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. *Curso de direito ambiental brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito tributário ambiental*. Editora Malheiros, São Paulo. 2005. p. 761.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. (Org) TORRES, Heleno Taveira. *In: Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2011.
-

SERRANO ANTÓN, Fernando. La tributación medioambiental em la Unión Europea. *In*: BECKER, DFERNANDO; CAZORLA, Lui Maria; MARTÍNES-SIMANCAS, Julián (Dirs.). *Tratado de tributación medioambiental*. Pamplona: Aranzandi, 2008, v. 2.

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