

INSTRUMENTOS FISCAIS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Bruna César Costa de Matos Pêgo¹
Ester Aranega dos Reis Simões²

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo tratar dos instrumentos fiscais de proteção ambiental serão analisadas as finalidades de um tributo, a competência tributária e o significado de extrafiscalidade e fiscalidade ambiental. Este trabalho também visa abordar a proteção ambiental através de incentivos fiscais e outros meios para que o Poder público possa promover uma tutela ambiental através da utilização de tributos.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Ambiental. Extrafiscalidade. Tributos Ambientais. Incentivos Fiscais.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho atenta-se para a relação existente entre as normas tributárias e as normas de proteção ambiental, enfatizando os instrumentos fiscais capazes de executar essa função.

Inicialmente, deve-se ter em mente que a tributação pode, e até mesmo deve, agir como mecanismo de tutela ambiental. O tributo, ao desempenhar funções “extrafiscais” pode desempenhar outras funções diversas da simples arrecadação, dentre estas, engloba-se a preservação ao meio ambiente em sentido amplo.

¹ Pêgo, Bruna César Costa de Matos. Discente do 10º Termo do Curso de Direito das Faculdades Integradas Antônio Eufrásio de Toledo, de Presidente Prudente, SP. E-mail: bruninha_peggo@hotmail.com. Autora do trabalho.

² Simões, Ester Aranega dos Reis. Discente do 10º Termo do Curso de Direito das Faculdades Integradas Antonio Eufrásio de Toledo, de Presidente Prudente, SP. E-mail: estersimoes_@hotmail.com Autora do trabalho.

O objetivo deste artigo é expor os meios que o Direito Tributário concede à concretização do direito assegurado no art. 225 da Constituição Federal, evidenciando, especialmente, as normas tributárias responsáveis por regular qualquer demonstração de competência sobre tributos.

2 Qual a Finalidade de um Tributo?

Os tributos são concebidos com a função de coletar capital financeiro para o Estado, está e sua principal atribuição. A tributação representa uma maneira lítica de o Estado intervir na propriedade particular, para dela retrair a parte que lhe compete por lei. Assim prevê a artigo 3º do Código Tributário Nacional:

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.

A partir desses valores arrecadados, financia-se a estrutura do Estado e busca-se a concretização das tarefas que lhe são incumbidas, dentre as quais se evidencia a defesa à propriedade privada.

O estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. Daí haver a necessidade de uma positivação de regras que possam certificar tão relevante desiderato de percepção de recursos o que se dá por meio da ciência jurídica intitulada Direito Tributário, também denominado Direito Fiscal. (SABBAG, 2010, p. 35).

Diante de um aspecto geral do ordenamento jurídico percebe-se que tributo e propriedade são conceitos que se envolvem reciprocamente, pois é

justamente sobre a propriedade privada que incorre os tributos. Estes atuam como instrumento de ratificação dos comportamentos da sociedade conduzidos pela concentração de riquezas, conseqüentemente, a serviço da propriedade privada, as regras tributárias, dentre outras é que emboçam os contornos desta e possibilitam sua vivencia.

Todo tributo sempre acaba atingindo a propriedade privada, por isso não há muito sentido em se falar em neutralidade fiscal (absoluta). Conforme afirma Celso de Barros Corria Neto (2012, p. 104):

A neutralidade é uma aspiração da ideologia liberal ou, simplesmente um mito. Os tributos sempre interferem na propriedade privada e no comportamento dos contribuintes e sempre revelam uma opção política, no que concerne a determinar o que é de quem.

Em um Estado Fiscal, os impostos exercem a primordial fonte de recursos do Poder Público, o tributo, a propriedade e a liberdade mostram-se substancialmente ligados.

Neste sentido Entendem Murphy e Nagel (2005, p 11):

Não podemos conceber a propriedade como algo que é distribuído ou simplesmente abocanhado pelo sistema tributário, mas sim como algo que é criado por esse mesmo sistema.

Tal maneira de compreender o tributo traz certas conseqüências quanto ao conceito de extrafiscalidade.

2.1 Competência tributária e “extrafiscalidade”

São três formas de manifestação de poder em que o Estado pode privar o sujeito de seus bens: tributar regulamentar e punir. Tributar e punir são formas diversas, pois tributo não é uma sanção, neste sentido, fica o art. 3º do CTN. Entretanto, não é este o entendimento em relação ao primeiro e segundo poderes,

pois a tributação pode realizar atividades regulatórias, intervindo assim na conduta dos contribuintes. De tal modo, existe o exercício simultâneo da competência tributária e outras competências materiais, denominadas pela doutrina de “extrafiscalidade”, este termo não é exato e traz a ideia de que o tributo deve ser neutro.

Neste sentido nos define a palavra “extrafiscalidade” Celso de Barros Correia Neto (2012, p.105):

O prefixo “extra”, na palavra “extrafiscalidade”, sugere a inclusão do Direito Tributário de elementos que dele, em verdade, não fariam parte. Elementos que lhe são estranhos, ou seja, “extrafiscais”. O conceito forma-se pela distinção entre o que normalmente está “fora” do Direito Tributário, entre fiscalidade e extrafiscalidade, deixando subentendida a ideia de que a tributação não deve perseguir outros fins se não o de arrecadar. Embora o faça deve ser “neutra”.

A grande maioria dos tributaristas considera que fiscalidade e extrafiscalidade coexistem numa mesma figura tributária, contendo somente diferença de grau. Nesta acepção, determinados tributos como o imposto de renda, voltar-se ia à fiscalidade, enquanto outros à extrafiscalidade, como por exemplo, o imposto sobre a importação, entretanto, todos de certa forma possuem as duas peculiaridades.

No entendimento do doutrinador José Casalta Novais extrafiscalidade poderia ter dois significados, a “extrafiscalidade imanente”, a encontrada em todos os tributos, e seria, portanto acessória, e a “extrafiscalidade em sentido próprio ou estrito”, aqui o propósito de arrecadação fica em segundo plano diante dos demais objetivos que possui a tributação. Neste ultimo sentido nos define extrafiscalidade José Casalta Nabais (2004, p. 630):

Conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtém de receitas para fazer face às despesas públicas.

Percebe-se então que a diferença entre fiscalidade e extrafiscalidade encontra-se somente no fim pretendido, pois o instrumento que é a tributação é o

mesmo em ambas as situações. Tributação fiscal trata-se de instrumento de arrecadação, e tributação extrafiscal seria ferramenta de interferência na ordem econômica e social.

Existe ainda um terceiro entendimento sobre o conceito de extrafiscalidade, trazido por Luiz Eduardo Schoueri, baseado no entendimento de Klaus Vogel, o qual acredita que a imposição tributária, além do seu maior objetivo que é arrecadar, possui outras três atribuições: distribuir a carga tributária, induzir comportamentos e simplificar o sistema tributário. O termo “extrafiscalidade” poderia ser utilizado então para definir o gênero, o qual engloba diversas funções tributárias diferentes da arrecadação como a função indutora.

2.2 “Extrafiscalidade” ambiental

De acordo com o item anterior, conclui-se que todo tributo afeta a propriedade e não existe tributação neutra, de tal forma, o mais importante não é se o tributo realiza valores “extrasfiscais” ou se induz comportamentos, pois isso sempre ocorre, o que realmente importa é saber quais comportamentos o tributo provoca e quais os objetivos por ele perseguidos.

Neste sentido nos ensina Celso de Barros Correia Neto (2012, p. 107):

A tese, de certo modo, não afeta em nada a ideia de que haja normas tributárias indutoras, antes a confirma, mas interfere diretamente na ideia corrente de extrafiscalidade. Se entendermos que o fenômeno da extrafiscalidade existe sempre, na medida em que toda exação sempre faz mais do que arrecadar, a extrafiscalidade deixa de ser uma exceção, deixa de ser extrafiscal. Perde, assim, em grande medida, seu sentido original. Já o dito “efeito indutor” parte exatamente da percepção dos direitos econômicos e sociais dos tributos. Percebendo-se que o tributo interfere no comportamento, de maneira consciente. E talvez a característica fundamental aí: em manejar conscientemente ou de forma desejada a eficácia social das exações tributárias.

Em se tratando de matéria ambiental, é certo que todo tributo tem consequências ambientais, todavia, não é sempre para proteger o ambiente. Em matéria ambiental, se dizer que um tributo é neutro quer dizer que ele é omissivo, ou

seja, que não faz nada para incentivar condutas ambientalmente recomendáveis, dessa forma, ao invés de colaborar, acaba prejudicando.

Conclui-se, que o homem é um dos elementos do meio ambiente. O problema ecológico tem natureza econômica, assim, seu tratamento apenas terá sucessos se utilizados meios conaturais ao sistema econômico, como por exemplo, a tributação. Esta ideia ficará mais clara nos tópicos seguintes ao se observar o sistema constitucional de proteção ao meio ambiente e o princípio do poluidor-pagador.

2.3 Proteção ambiental

A Constituição Federal de 1998 é a primeira Constituição brasileira que traz um capítulo especial destinado à proteção ambiental, a partir do art. 225 e seguintes, ressaltando o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado em nível de direito fundamental.

O conceito de meio ambiente pode ser classificado de duas maneiras, em sentido estrito seu significado se limita ao meio ambiente natural, o qual contém a fauna e a flora. O art. 3º da Lei n. 6.938/91, define em seu inciso I, meio ambiente da seguinte forma: “conjunto de condições, leis, influências e interações, de ordem química, física e biológica, que permite a vida em todas as suas formas”. Fora os itens mencionados, acrescenta-se ao conceito o denominado meio ambiente “artificial”, nele contido características de ordem social, econômica e cultural. Nesse entendimento, meio ambiente seria então um sistema que interagem fatores físicos, biológicos e socioeconômicos.

O art. 225 da Constituição Federal introduz ao ordenamento o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como sendo direito fundamental. Mas se tratando de um direito de todos, passa a ser também um dever de todos. Dentre os meios de concretização desse direito se fixa a tributação ambiental, com as características a que a seguir serão demonstradas.

2.3 Princípio do poluidor-pagador: economia e ecologia

O princípio do poluidor-pagador em meio a todos os princípios que fazem parte do direito ambiental nos permite enxergar de modo mais claro a ligação existente entre economia (e tributação) e ecologia, como dois campos interligados, porém com raios divergentes, que se alteram de acordo com o modelo econômico definido.

De acordo com Celso de Barros Correia Neto (2012, p. 110):

O princípio lastreia-se na ideia de que quem dá causa ao dano ambiental ou faz uso privado dos bens ambientais deve arcar com os custos de sua própria atuação. Estariam aí compreendido tanto os casos de dano ambiental propriamente dito como os casos de tarifação por uso dos bens ambientais, mais condizentes com o subprincípio do usuário-pagador.

Deve-se fixar a diferença entre os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador. Na primeira situação se tem atividades que geram degradação ambiental, a poluição de forma genérica, já no segundo caso, encontram-se atividades que são permitidas, porém que envolvem o uso de bens ambientais com fim econômico. Em um caso existe a punição ou compensação, já no outro, há tarifação de bens ambientais. Neste sentido Celso de Barros Correia Neto cita Édis Milaré (2012, p. 110):

O poluidor que paga, é certo, não paga pelo direito de poluir: este “pagamento” representa muito mais uma sanção, tem caráter de punição e assemelha-se à obrigação de reparar o dano. Em síntese, não confere direito ao infrator. De outro lado, o usuário que paga, paga naturalmente por um direito que lhe é outorgado pelo Poder Público competente, como decorrência de um ato administrativo legal (que as vezes pode até ser discricionário quanto ao valor e às condições); não tem qualquer cotação penal, a menos que o uso adquirido por direito assumam a figura do abuso, que contraria o direito.

A obrigação de reparar o dano ambiental não deve ser vinculada a uma ideia de sanção, pois esse dever não depende de culpa e não está necessariamente

ligado a uma ação ilícita. Para o estudo deste trabalho, iremos utilizar ambos com sentidos equivalentes, tendo por base a elevação dos custos sociais da degradação ambiental, internalização de externalidades.

Externalidade está ligada á economia, aos custos e benéficos que circulam externamente no mercado. Existem as externalidades negativas, em que a atividade gera custos sociais que não estão incluídas em seu ciclo produtivo como fatores econômicos. As externalidades positivas versam sobre benefícios concebidos a terceiros, de modo que o agente econômico não receba nenhuma compensação.

Como exemplo de externalidade negativa tem-se a poluição do ar causada pelas indústrias, pois gera custos para toda a sociedade, entretanto, não incide no preço do produto colocado no mercado. A poluição ocasiona doenças respiratórias nas pessoas, levando à busca por hospitais públicos, que são financiados com receitas estatais, porém o valor do produto final fabricado não terá alteração nenhuma.

Caberia então ao direito, introduzir no mercado esses custos e benefícios, ou seja, internaliza-los, e a tributação é um caminho para isso.

3. Tributo, Incentivo e Sanção.

O Direito Tributário é uma forma de utensílio de tutela ambiental, de proteção, o legislador usa as normas tributarias para que os indivíduos tenham uma postura adequada e que não venham a gerar a degradação ambiental. Os fins estão no direito ambiental, os objetos se encontram no direito tributário.

Existem pelo menos quatro formas de instrumentos de normas tributarias relacionadas a proteger o direito ambiental conforme Celso de Barros Correia Neto explana (2012, p.112): “1) criação de tributos aplicáveis sobre a poluição, 2) a utilização de agravamentos dos tributos já existentes, 3) a vinculação de receitas arrecadadas a atividades de proteção ambiental e 4) a concessão de

incentivos fiscais.” A criação de tributos aplicáveis sobre a poluição e a utilização de agravamentos dos tributos já existentes cuidam de adotar por meio de tributos os efeitos laterais negativos enquanto a concessão de incentivos fiscais os efeitos laterais positivos. De acordo com a concepção tradicional a vinculação de incentivos fiscais se utiliza de utensílios que se adéquam mais ao Direito Financeiro do que ao Direito Tributário.

Estes utensílios possuem seus requisitos próprios que determinam a sua utilização. A equivalência de fins e resultados econômicos intencionados não elimina as desigualdades jurídico-formais dos mecanismos em exame. Assim como se pode observar no caso de tributos aplicáveis sobre a poluição. Para se criar um tributo precisa observar as normas aplicáveis a competência tributaria. E tratando-se de um imposto novo, pela competência residual só o Estado que é competente, de acordo com o artigo 154, I, da Constituição Federal. Já na utilização de agravamentos dos tributos já existentes e na concessão de incentivos fiscais, os Municípios e os Estados podem se valer. E a vinculação de receitas arrecadadas a atividades de proteção ambiental encontra uma restrição como prevê no artigo 167, III, da Constituição Federal.

A decisão será política ao escolher dentre um destes instrumentos, baseando-se na eficiência econômica de cada um. Glenn Jenkins e Ranjit Lamech propõem dois critérios para a escolha do instrumento tributário a se utilizar: (1994, p. 48) “Primeiro, a escolha deve ser pelo mecanismo que seja mais simples de administrar e fiscalizar. Segundo, deve-se buscar aquele mecanismo que seja mais eficiente para a redução da forma de poluição que se tem por objeto.” Os critérios, mesmo servindo para orientar o legislador na busca de escolher uma estratégia que se mostre mais eficiente e econômica, não são jurídico-positivos, e não impõe obrigação, a atividade legislativa. Desde que seja adequado para alcançar a finalidade que se tem em busca, a escolha entre qual mecanismo será uma decisão política.

Não obstante, sabe-se que as considerações de outras ordens, além dos efeitos econômicos, de maneira normal tomam parte desta decisão. A

repercussão política é exemplo de fator que normalmente é tomado em consideração ao se tratar de escolhas dessa natureza. Quando se cria um novo tributo, mesmo destinado a finalidades ambientais, não terá o mesmo significado de político da concessão de incentivos fiscais. A que se falar também das receitas tributárias que é livre a receita das contribuições porem não a dos impostos. Isso tudo acaba influenciando na escolha de qual instrumento tributário adotar.

3.1 Tributos Ambientais

A mais difundida das formas de exercer é a criação de tributos sobre a emissão de poluentes.

O propósito é que os “ecotributos” façam subir o custo da atividade contraria, atingindo a competitividade dos agentes econômicos a eles vinculados, desanimando, assim atividades poluidoras.

No nosso ordenamento brasileiro, tal forma de exercer passaria por três questionamentos assim como Carlos de Barros Correia Neto explica: (2012, p.114): “1) a competência tributaria ambiental, 2) a possibilidade de se tributar atos que gerem degradação do meio ambiente e 3) a necessidade de que os atos tributados revelem riqueza”. Iremos analisar tais questões no tópico a seguir:

3.3.1 Competência tributaria ambiental

A criação de tributos cuja finalidade é de adoção de custos sócios-ambientais supõem de maneira previa duas competências. A competência material ou administrativa para atuação na esfera ambiental e a competência legislativa, para criar tributos sobre a poluição ambiental.

O primeiro requisito não iria faltar a nenhum ente político, pois a competência material ambiental foi concedida de forma comum, no artigo 23, da Constituição Federal.

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

VII - preservar as florestas, a fauna e a flora;

O problema está na competência legislativa tributária. Embora tenha sido concedida a todos os entes políticos, sua distribuição atende a critérios diversos, de acordo com a espécie tributária em discussão. Para os impostos, distribuiu a Constituição a competência conforme o ponto de vista material do fato gerador, assim a União ficou com o campo residual. Nos tributos vinculados, o fato é outro. É competente para tributar quem tiver competência material para realizar a atividade que gera o devido cuidado: realização de obra, prestação de serviço, ou exercício de poder de política. As contribuições “especiais”, a competência fica limitada a União, salvo aquelas que são destinadas ao custeio de regime especial de previdência dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, assim prevê o artigo 149 §1 da Constituição Federal.

Obviamente, a tributação das atividades poluidoras não pode ser levada a fim, através de tributos vinculados, pois a palavra “poluir” não é uma tarefa do Estado. Cabe aos impostos e as contribuições o trabalho de tributar fatos econômicos que tenham atividades poluidoras. A criação de novos tributos afim de adotar custos sociais é dado apenas a União Federal.

Aos impostos, a atuação ficaria ao campo da competência residual, de acordo com os requisitos do artigo 154 da Constituição Federal: “i- ser instituído por lei complementar, ii - não ser cumulativo, iii - não ter base de cálculo, nem fato gerador dos impostos previstos na Constituição.” Já ao uso de contribuições, os tributos quanto às atividades poluidoras ficariam limitadas. Ambas são de competência exclusiva da União.

3.1.2 Tributos sobre a poluição

Diz expressamente no artigo 3º do Código Tributário Nacional que não constitui sanção por ato ilícito, deve-se conciliar a tributação atos lícitos como obrigação de não poluir ou degradar o meio ambiente. A questão é quanto aos comportamentos ilícitos contra o meio ambiente.

Quanto ao tema, Paulo Henrique do Amaral diz que (2007, p.127) “a tributação das atividades poluidoras ocorre na margem que vai da poluição aceitável ou permitida até o limite da poluição proibida.” O Direito Tributário na sua atuação não vai atingir a margem da atividade de poluição proibida, e sim aquela que é dada como lícita, ou seja, aquela é necessária para o desenvolvimento da sociedade. Daí para frente, não haveria espaço para a tributação.

Há fatos que geram poluição ou danos ao meio ambiente, mas são tidos como lícitos, ou por serem inevitáveis ou porque são irrelevantes, assim não importa a elas sanção. Pelas normas do direito ambiental, são divididas em duas classes: as atividades poluidoras tidas como lícitas, e as atividades poluidoras como ilícitas. É imprescindível a diferenciação das atividades para que se entenda o papel da tributação no direito do meio ambiente.

Prevê o artigo 225§ 3º da Constituição Federal, tem instrumentos para os atos ilícitos em três esferas: penal, administrativa e civil:

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.

§ 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

Neste artigo fica demonstrada a independência no âmbito civil de reparar o dano, quanto aos âmbitos penal e administrativo. Isso não se encaixa a

tributação. Posto isto, não quer dizer que todo ato ilícito de atividade poluidora fique isenta de pagar os tributos.

O fato que é descrito na regra de incidência tributaria tem que ser licito, pois o tributo não é um tipo de norma que sanciona. Só que isso não quer dizer que só vai se aplicar a regra de incidência tributaria naquelas atividades licitas, ou seja, aquelas atividades poluidoras consideradas toleradas. Com isso, o Estado não pode aplicar um imposto sobre a pesca pelo uso de explosivos ou substancias toxicas, fato que é criminalizado e descrito no artigo 35 da Lei nº 9.605/98, mas tal fato parece-nos que não ficaria isento de se cobrar um tributo.

Os fatos são sempre tidos como permitidos nestas hipóteses: prestar serviço, auferir renda, ser proprietário. Em principio, são todas tidas como licitas no ordenamento. Mas não quer dizer que tal fato dado pela regra de incidência tributaria, não pode ser dado por outra norma. O tributo será cobrado, mesmo que o fato seja gerado durante uma atividade considera ilícita. A ilicitude não será considerada.

É bom saber desta distinção. A sanção impede que se tenha tal comportamento diretamente, ou seja, proíbe-o, já o tributo extrafiscal o faz de forma indireta, o comportamento tributado esta no campo dos atos tido como ilícitos.

3.1.3 Atos de degradação com relevância econômica

Outra pergunta que surge ao se tratar de uma tributação de atividades poluidoras é sobre o principio da capacidade contributiva. O legislador por este principio escolhe os fatos a compor sobre a regra de incidência tributaria, obriga o legislador a procurar índices da capacidade contributiva, ou seja, a manifestação de riqueza, para ser parte do critério material diante da hipótese da incidência.

Só fatos que são de manifestação de riqueza é que são tidos como fatos geradores. Regina Helena Costa diz que: (2003, p. 23) “Representa sensível restrição à discriminação legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza.”.

Deste modo o principio se aplica aos casos de fiscalidade, e nos de extrafiscalidade. Para que se possam criar tributos “ecológicos”, precisa que o legislador tome fatos que demonstrem a manifestação de riqueza para se adequar na hipótese. É preciso que demonstre diretamente a relevância econômica, por isso não será tributado qualquer comportamento poluidor, pois não se pode dizer que sempre gerara enriquecimento do poluidor, mesmo que indiretamente vai empobrecer toda a comunidade.

Por isso, é lícito tributar sobre a industrialização de produtos que não são biodegradáveis, e que talvez não seja lícito tributar sobre a emissão de poluentes na atmosfera puramente. O nosso ordenamento traz sanções penais e administrativas para estes casos, sendo aplicado o que for mais adequado.

3.2 Agravamentos

O Poder Público pode usar tributos através de agravamentos para se ter a tutela ambiental aumentando o valor das cobranças anteriores criadas, para que não se tenha mais a prática do ato descrita no critério material de tal hipótese. Isso acontece através de dois jeitos: ampliando a base de cálculo e elevando a alíquota, assim alterando o critério quantitativo da regra de incidência tributária.

A grande vantagem pelo uso dessa estratégia (de tutela ambiental) se dá pelo fato que qualquer ente político de acordo com a sua competência poderá aumentar os tributos, ao contrário do que se dá na criação de novos impostos, que

só é de competência da União. E Também por ser mais fácil que seja aprovado um aumento de tributo que já existe, do que se criar um novo tributo. É também uma vantagem o aumento de arrecadação. Podem ser destinadas as receitas ao financiamento de políticas públicas para favorecer a defesa do meio ambiente, mesmo não tendo a vinculação legal. Depois de um tempo, é normal que a arrecadação sofra uma redução, haja vista que o desestímulo a realização é o que principal objetivo do agravamento.

Para desestimular, a elevação da alíquota poderá ser uma das hipóteses para se aumentar o tributo. Podem-se aplicar alíquotas diferentes de acordo com o potencial que o produto tem de poluir, ou a atividade, sendo diferente conforme se tratar de objetivos de curto ou longo prazo. Outra forma é a alteração de base de cálculo, podendo aumentar de acordo com o desejo de aumentar o valor do tributo.

Para o IPI e o ICMS, tem a permissão expressa para este tipo de atuação, relacionada com o princípio da seletividade. Como esclarece Eduardo Botallo, proteger o meio ambiente é um dever previsto na Constituição. A prescrição do IPI, esta prevista no artigo 153, §3, I, da Constituição Federal e para o ICMS, esta prevista no artigo 155, II, § 2, III, da Constituição Federal.

Passou-se a conceber defesa para o meio ambiente trazida pela emenda Constitucional nº 42/03, “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.” Foi dado como expresso o que antes já estava implícito.

3.3 Vinculações de receitas

Inserindo a vinculação de receita como entre as estratégias do Direito Tributário para se proteger o direito ambiental percebe-se que esse objetivo pode ser alcançado não só pela extrafiscalidade. Ficando-se aqui as “normas tributárias

indutoras”, usando o tributo conforme a sua finalidade mais usual que é a de arrecadar. Seria neste caso então, que o produto que se arrecadasse seria usado na efetivação de políticas públicas para defesa do meio ambiente ao invés da norma tributária.

Para que se garanta que o valor auferido será devidamente usado, que seja a favor do meio ambiente, se cogitaria que se estabeleça uma norma obrigando a destinação dos valores que se arrecadou para uma determinada atividade. O que poderia se fazer de duas modalidades de acordo com Celso de Barros Correia Neto (2012, p.120): “1) afetando as receitas de determinado tributo as políticas públicas ambientais ou 2) fixando percentuais de gasto obrigatório para o orçamento público, como já há na constituição com relação a saúde e educação.”Seriam, pois então estas duas formas diversas de receitas públicas.

Em um primeiro momento, a vinculação se trataria a respeito de determinadas receitas auferidas por meio de alguns certos tipos de tributos. Tudo o que se conseguisse com determinada exação deveria se aplicar nas políticas públicas para defesa do meio ambiente. Há de se ressaltar que o artigo 167, IV, da Constituição Federal prevê a vedação das receitas que são oriundas de impostos, assim afastaria o tal tipo de espécie tributária que visa à tutela ambiental. Desta maneira ficariam isentos da vedação as a contribuição de melhoria, taxas, e as contribuições que preveem o artigo 149 da Constituição Federal.

A grande maioria dos autores afirma que o produto gerado de arrecadação das taxas tem que ficar ligado à atividade estatal que pediu a sua cobrança. Não seria cabível, portanto que as taxas financiassem despesas gerais do Estado, muito menos que se realizassem a políticas públicas de grande nível. Ainda mais porque, a receita atribuída por esta modalidade normalmente não alcança grande vulto. Em âmbito de matéria ambiental, o uso de taxas é normal no licenciamento ambiental como também no custeio de atividades de fiscalização, ainda que também seja possível imaginar que se possa cobrar taxas pela prestação de serviços de limpeza bem como a recuperação ambiental. Posto isto, procura-se saber se os requisitos do artigo 145, II, da Constituição Federal serão atendidos.

As contribuições de melhoria são outra forma de espécie tributaria que também pode ser utilizada como forma de atuação, em âmbito de matéria ambiental. Embora seja pouco utilizado, o tributo poderia ter uma importante função no financiamento de obras o qual gerariam mais-valia ambiental, porem é muito raro e pouco frequente em matéria ambiental.

Assim como nas contribuições de melhoria e no caso das taxas, como esclarece Celso de Barros Correia Neto (2012, p.120): “não nos parece, normalmente que estejam em jogo verdadeiras normas tributarias indutoras de matéria ambiental.” Mesmo que as espécies não sejam incompatíveis com as normas tributarias de “indução” é mais normal que sua atuação, em vista de defesa ao meio ambiente, siga pela direção da fiscalidade, que se arrecada receitas para bancar serviços ou obras que tragam a melhoria do meio ambiente. Portanto, não é tributo o que, de fato realizam uma função ecológica, mas a operação estatal que ele paga. Neste caso, a vinculação seria tida como um beneficio de seu emprego, pois não permitiria que o valor, recolhido com razões ambientalistas, fosse desvinculado para outros setores. Mesmo assim, esses tipos de espécies tributárias não atingem a se demonstrar incompatíveis com o uso das normas tributarias indutoras.

Ao que se relatam sobre contribuições de intervenção no domínio econômico, mesmo que sua receita seja dada a uma finalidade, por exemplo, ambiental, elas também podem ser eficazes por normas tributarias indutoras. Melhor dizendo, a formação de contribuições de intervenção no domínio econômico tem a impressão de ser o melhor para se tutelar o meio ambiente. Além de ter a função de tributar atividades poluidoras é provável vincular o valor recolhido para as atividades que favorecem a não poluição ou a melhoria ambiental. Prevê o artigo 4º da Lei nº10. 636/02:

Art. 4º Os projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás a serem contemplados com recursos da Cide, conforme estabelece a alínea "b" do inciso II do § 4º do art. 177 da Constituição Federal, serão administrados pelo Ministério do Meio Ambiente e abrangerão:

I – o monitoramento, controle e fiscalização de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras;

II – o desenvolvimento de planos de contingência locais e regionais para situações de emergência;

III – o desenvolvimento de estudos de avaliação e diagnóstico e de ações de educação ambiental em áreas ecologicamente sensíveis ou passíveis de impacto ambiental;

IV – o apoio ao desenvolvimento de instrumentos de planejamento e proteção de unidades de conservação costeiras, marinhas e de águas interiores;

V – o fomento a projetos voltados para a preservação, revitalização e recuperação ambiental em áreas degradadas pelas atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados;

VI – o fomento a projetos voltados à gestão, preservação e recuperação das florestas e dos recursos genéticos em áreas de influência de atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados.

VII - o fomento a projetos voltados à produção de biocombustíveis, com foco na redução dos poluentes relacionados com a indústria de petróleo, gás natural e seus derivados. (Incluído pela Lei nº 11.097, de 2005)

Este é um tipo tributário que é de uso restrito de nível federal e que obtém um benefício em particular, a União, podendo desviar-se do dever de repassar para os outros entes federativos.

Cabe salientar que, de acordo com a doutrina tradicional, não é matéria de Direito Tributário o destino das receitas públicas e sim de campo do Direito Financeiro. A destinação e ou o gasto público não é o que se está em jogo e sim menos arrecadação.

CONCLUSÃO

É de se comprovar que o Direito Tributário não se mostre como a única solução para as questões ambientais. Pode ser que não se tenha instrumento

jurídico que detenha esta tal faculdade, exercendo de forma isolada, nem mesmo o tributo. Porém o Direito Tributário possa ser um considerável aliado neste combate.

As características específicas de cada instituto tributário faz com que a sua utilização seja minuciosamente ponderada, levando-se em conta, que tem de um lado, as limitações legais ao seu uso, e, de outro, as consequências econômicas e ambientais que são capazes de produzir. Nenhum mecanismo jurídico é melhor que o outro.

E mais significativo do que escolher entre qual instrumento tributário, de forma única, é introduzir a preocupação ambiental no atual sistema tributário, como um conjunto, expressando uma modificação no vínculo entre Direito Tributário e Direito Ambiental.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

BRANCO, Paulo Gonet. *Tributação e direitos fundamentais* / coords. Paulo Gonet Branco, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto. - São Paulo: Saraiva 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, 3ª Ed, São Paulo : Malheiros, 2003.

JENKINS, Glenn; LAMECH, Ranjit. *Green Taxes and Incentive Policies: an International Perspective*, San Francisco; ICS, 1994.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade privada: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Cassalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*, 2ª Ed, São Paulo: Saraiva, 2010.