

# INSTRUMENTOS FISCAIS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Camila Sartorelli BALOTARI<sup>1</sup>  
Vanessa Santos BREYER<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente trabalho tem como objetivo demonstrar a importância do Direito Tributário em sede de preservação ambiental. O Direito Tributário é o seguimento jurídico em que se disciplina a relação entre o cidadão contribuinte e o Estado. O Direito Ambiental, por aclamação à necessidade de se obter um meio ambiente equilibrado, enfatiza a proteção dos recursos naturais. Ocorre que, no exercício de exploração da atividade econômica, muitas vezes, podem ocorrer afetações ao meio ambiente. O direito, como instrumento de ordenação da vida em sociedade, não poderia se abster de regulamentar tal seara. Portanto, apesar de, separadamente, cada um destes regulamentar um instituto bem específico e diferente entre si, desenvolveu-se derivadamente, com a união dos mesmos, uma nova perspectiva dentro do cenário jurídico: O Direito Tributário Ambiental. Este seguimento do direito tem por finalidade precípua a tutela do meio ambiente fundando-se em diversos princípios tais como precaução e prevenção, bem como no Princípio do Poluidor Pagador. Tais métodos de combate à degradação ambiental são acompanhados pelos tributos ambientais visando maior eficiência em inibir as condutas prejudiciais ao meio ambiente. Resume-se na utilização de instrumentos tributários para implementar o meio ambiente saudável constitucionalmente previsto.

**Palavras-chave:** Meio Ambiente. Princípios. Tributação. Proteção ambiental.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho enfocou o tema tributação ambiental como forma de solucionar ou ao menos minimizar a degradação ambiental, preservando o meio ambiente para as futuras gerações.

A relevância jurídica e social do tema reflete-se ante a devastação ambiental por parte do homem, que fez do meio ambiente uma fonte indiscriminada geradora de lucros, sem se preocupar com as consequências de médio e longo prazo.

---

<sup>1</sup> Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. camila\_sb@hotmail.com

<sup>2</sup> Discente do 5º ano do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. vanessabreyer@unitoledo.br

Diante de tal situação fática, buscou-se analisar meios que provocassem a inibição da exploração ambiental pela atividade humana, dentre eles a tributação ambiental e os incentivos fiscais.

O método principal adotado para abordagem do assunto foi o dedutivo. Como técnicas de pesquisa foram utilizadas bibliografias (livros, doutrinas, jurisprudências e internet) e documentos (leis em geral).

## **2 MEIO AMBIENTE**

A exploração de recursos naturais sempre foi inerente e necessária à subsistência e evolução do ser humano. Cada vez mais, com o decorrer do tempo, o homem foi buscando aprimorar as técnicas de exploração dos recursos que lhe são oferecidos pela natureza, principalmente o solo, água e ar.

Percebeu-se então que os recursos naturais disponíveis são úteis não só para a sobrevivência, mas também como forma de se obter vantagens econômicas, o que passou a ser um dos principais motivos de exploração do meio ambiente.

Ocorre que essa exploração ambiental ganhou proporções exorbitantes, passando a degradar o meio ambiente de maneira indiscriminada e muitas vezes sem reversões, condutas essas de consequências inestimadas.

O Direito, por ser instrumento de regulamentação da vida em sociedade, não poderia se eximir de intervir em tal situação e controlar os problemas ambientais.

Neste contexto a Constituição Federal de 1988 elevou o meio ambiente ao patamar de direito fundamental.

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.

De acordo com Patrícia Faga Iglecias Lemos (2008, p. 47):

A Constituição Federal de 1988 representa um marco na legislação ambiental brasileira, delimitando áreas consideradas como patrimônio nacional e dedicando um capítulo inteiro à proteção ambiental (art. 255), estabelecendo o direito ao ambiente sadio como um direito fundamental do indivíduo. De forma inovadora, estabelece a proteção do meio ambiente como princípio da ordem econômica, no art. 170.

Sendo assim, o meio ambiente equilibrado é um direito pertencente a todos os cidadãos, que por outro lado possuem o dever, juntamente ao Poder Público, de defendê-lo, preservando-o para as gerações futuras.

### **3 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL**

Princípio é a espécie normativa finalística, que aponta para um estado ideal a se perseguir. São fundamentos do nosso Estado Democrático de Direito, e que possuem caráter vinculativo, não se restringindo apenas a um rol de boas intenções.

O ápice de valoração dos princípios se deu a partir da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, uma vez em que grande parte das garantias fundamentais dos cidadãos passou a ser prevista em tais espécies normativas, deixando de lado seu caráter apenas suplementar.

Para que haja efetividade na proteção ambiental, fez-se necessário a intervenção do Estado, com a criação de normas regulamentando determinadas condutas, ora com o intuito de prevenir a degradação, ora com o intuito de reparar o dano já causado ao meio ambiente.

Nesse contexto, os princípios do Direito Ambiental constituem um alicerce às normas ambientais, garantindo a proteção e a preservação do meio ambiente para as gerações presentes e futuras, sob o enfoque do desenvolvimento sustentável.

### 3.1 Princípio da Precaução

Trata-se de um princípio que está alicerçado em uma atuação preventiva por conta da eventualidade. Existe a incerteza científica a respeito do dano ambiental.

Não está se afirmando que não existirão danos. O ponto central é a dúvida, não sabendo definir quais serão as consequências à natureza.

De acordo com Patrícia Faga Iglecias Lemos (2008, p. 160):

O principal foco do princípio da precaução é a ideia de antecipação, demonstrando a necessidade de medidas ambientais eficazes para que o dano não ocorra. Para a aplicação do princípio deve haver séria e irreversível ameaça ao meio ambiente.

Portanto, não se tem o conhecimento de quais serão os danos ambientais de determinado ato, nem seus impactos.

Nesse diapasão, em face da dúvida, estabelece-se a vedação de intervenções no meio ambiente, devido a essa incerteza sobre as alterações que tais atos possam culminar.

Em tal situação, há possibilidade de comprovação de que não ocorrerão os danos, utilizando-se tecnologias, e incumbindo tal demonstração ao empreendedor que deseja praticar a conduta sob o qual paira dúvida.

É o que elucida Fernando Magalhães Modé (2003, p. 53):

Diante de uma situação de dúvida quanto à existência de perigo ao meio ambiente ou mesmo de sua extensão, ocorre a inversão do ônus da prova, no entendimento de Paulo Affonso Machado, obrigando aos empreendedores a realizarem, em consonância à melhor tecnologia, a prova de inexistência do perigo ao meio ambiente.

Conclui-se que, diante de tal situação, ocorrerá a inversão do ônus da prova, o que obriga o empreendedor a comprovar, utilizando alta tecnologia, a inexistência do impacto ambiental.

### 3.2 Princípio da Prevenção

Apesar da similitude semântica com o princípio anterior, com ele não se confunde.

A prevenção abrange os casos em que já se tem certeza dos impactos ambientais que serão causados por determinado ato. Há danos já conhecidos, e a prevenção busca afastá-los, utilizando medidas antecipadamente. Há necessidade de priorizar medidas que evitem os danos.

Conforme bem elucida Fernando Magalhães Modé (2003, p. 53):

Enquanto o princípio da precaução preocupa-se em não permitir se tomem decisões de impacto no meio ambiente sem que haja certeza quanto a suas consequências numa análise científica, o princípio da prevenção cuida do dever jurídico de se evitar a consumação de danos ao meio ambiente.

A lei nº 6.938/81, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, em seu artigo 9º, traz um rol de medidas preventivas à degradação ambiental:

Art 9º - São instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente:

- I - o estabelecimento de padrões de qualidade ambiental;
- II - o zoneamento ambiental;
- III - a avaliação de impactos ambientais;
- IV - o licenciamento e a revisão de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras;
- V - os incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental;
- VI - a criação de espaços territoriais especialmente protegidos pelo Poder Público federal, estadual e municipal, tais como áreas de proteção ambiental, de relevante interesse ecológico e reservas extrativistas;
- VII - o sistema nacional de informações sobre o meio ambiente;
- VIII - o Cadastro Técnico Federal de Atividades e Instrumentos de Defesa Ambiental;
- IX - as penalidades disciplinares ou compensatórias ao não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção da degradação ambiental.
- X - a instituição do Relatório de Qualidade do Meio Ambiente, a ser divulgado anualmente pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis - IBAMA;
- XI - a garantia da prestação de informações relativas ao Meio Ambiente, obrigando-se o Poder Público a produzi-las, quando inexistentes;
- XII - o Cadastro Técnico Federal de atividades potencialmente poluidoras e/ou utilizadoras dos recursos ambientais.
- XIII - instrumentos econômicos, como concessão florestal, servidão ambiental, seguro ambiental e outros.

Assevera tratar-se de rol meramente exemplificativo de medidas que objetivam dar efetividade ao princípio em tela, prevenindo possíveis degradações ambientais.

### **3.3 Princípio do Poluidor Pagador**

Este princípio impõe uma cobrança a quem exerça atividade danosa ou potencialmente danosa ao meio ambiente. O poluidor, assim denominado, deverá arcar com os custos de medidas protetivas e até mesmo na reparação do dano eventualmente causado para que se retorne ao *status quo ante*.

O Princípio do Poluidor Pagador, conforme Cláudia Campos de Araújo (2003, p. 77), é “a exigência de que o poluidor arque com os custos de medidas de prevenção e controle da poluição, ou seja, ela está relacionado ao princípio retributivo, em que, no direito tributário, o agente não-poluidor seria o não-pagador.”

Fernando Magalhães Modé (2004, p. 63) explica os objetivos deste princípio:

O princípio do poluidor pagador visa à internalização dos custos relativos externos de deterioração ambiental, e como consequência, a um maior cuidado na busca de uma satisfatória qualidade do meio ambiente. Pela aplicação deste princípio impõe-se ao “agente econômico” (produtor, consumidor, transportador, comerciante), que nesta qualificação causar um problema ambiental, arcar com os custos da diminuição ou afastamento do dano.

Cumprе ressaltar que este princípio não autoriza o agente a poluir, mas orientar e incentivar práticas menos degradantes ao meio ambiente.

## **4 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

Primeiramente cumprе expor que de acordo com o 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”.

O principal objetivo dos tributos é arrecadar recursos financeiros para custear serviços do poder público. Trata-se da denominada tributação fiscal.

Em sede de tributação ambiental tem-se a chamada tributação extrafiscal, que consiste em incentivar determinados comportamentos sociais. Não há o fim precípua de arrecadar recursos ao erário, mas sim estimular ou inibir determinadas condutas.

De acordo com José Marcos Domingues de Oliveira (1999, p. 37), tributação extrafiscal:

[...] é aquela orientada para *fins outros* que não a captação da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a *orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público*, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. Como instrumento indeclinável de atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular as nocivas ao Bem Comum.

Assim, essa segunda finalidade da tributação ambiental revela-se em estimular condutas não poluidoras, bem como em inibir a degradação do meio ambiente.

Observa-se que há uma dualidade na tributação ambiental, que poderá servir como punição às empresas degradadoras ou como forma de incentivar empresas que utilizam tecnologias limpas (ARAÚJO, 2003, p. 31).

Uma das maneiras mais eficientes de estimular condutas de preservação ao meio ambiente é através de incentivos fiscais, os quais podem traduzir-se em mitigações ou supressões (imunidade ou isenção) tributárias.

José Marcos Domingues de Oliveira (1999, p. 38/39) reconhece a importância e eficiência dos tributos como instrumento de prevenção e combate à degradação ambiental:

[...] entre os meios de prevenção e combate à poluição, o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para estimular condutas não-poluidoras e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal), encontrando para tal sólidos fundamentos na doutrina kelseniana da sanção premial ou *recompensatória*, por sua vez estribada no princípio retributivo (*Vergeltung*): assim, o Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante; tributa-se menos – a título de prêmio – quem

não polui ou polui relativamente pouco. É essa doutrina que justifica, em geral, os incentivos fiscais, que, do contrário, seriam privilégios incompatíveis com o princípio da Igualdade.

Diante disto, conclui-se que a tributação ambiental possui dupla finalidade: a cobrança de tributos do agente poluidor referentes à atividade poluidora ou potencialmente poluidora e a estimulação de condutas limpas por meio de incentivos fiscais.

#### **4.1 Imposto Ambiental**

De acordo com o artigo 16 do Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Conforme assevera José Marcos Domingues de Oliveira (1999, p. 47):

[...] os impostos indiretos sobre a produção e o consumo podem ser amplamente utilizados como instrumento de tributação ambiental, através de um sistema de graduações de alíquotas, isenções e restituições conforme a natureza dos produtos ou mercadorias, de sorte a se estimular a fabricação de produtos mais eficientes e menos poluidores e desestimular a produção dos que sejam ineficientes e poluidores ou cujo processo produtivo cause poluição.

Dessa forma, não só os impostos como diversos outros tributos atuam sob a forma de incentivos fiscais no combate a degradação ambiental.

##### **4.1.1 ITR Ambiental**

O ITR é um imposto sobre a propriedade rural, previsto no artigo 153, VI da Constituição Federal. Disciplinado pela lei nº 9.393/96, tem natureza federal, de apuração anual e quem tem como fato gerador a propriedade rural.

Como meio de incentivar o desenvolvimento sustentável, a propriedade rural na qual houver área de preservação permanente estará isenta do pagamento do Imposto Territorial Rural.

Para esses casos, a Fazenda Pública exige que o proprietário rural apresente um instrumento chamado ADA – Ato Declaratório Ambiental, feito junto às unidades do IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis),

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre o tema, no sentido de ser desnecessária a apresentação do ADA para fins de isenção tributária, no caso, ITR:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ITR. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). PRESCINDIBILIDADE. PRECEDENTES. ÁREA DE RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO NA MATRÍCULA DO IMÓVEL. NECESSIDADE. 1. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que "é desnecessário apresentar o Ato Declaratório Ambiental - ADA para que se reconheça o direito à isenção do ITR, mormente quando essa exigência estava prevista apenas em instrução normativa da Receita Federal (IN SRF 67/97)" (AgRg no REsp 1310972/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5.6.2012, DJe 15.6.2012). 2. Todavia, quando se trata da "área de reserva legal", as Turmas da Primeira Seção assentaram também que é imprescindível a averbação da referida área na matrícula do imóvel para o gozo do benefício isencional vinculado ao ITR. Precedentes: REsp 1027051/SC, Rel. p/Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7.4.2011, DJe 17.5.2011; REsp 1125632/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20.8.2009, DJe 31.8.2009. 3. O provimento da tese da Fazenda Pública no tocante a imprescindibilidade de averbação da área de reserva legal para gozo de isenção de ITR impõe o retorno dos autos ao Tribunal de origem para dispor acerca de seus efeitos sobre a execução fiscal e os embargos opostos. Agravo regimental provido para dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Pública.

(STJ - AgRg no REsp: 1310871 PR 2012/0039357-9, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 04/09/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/09/2012, undefined)

Portanto, preenchido o requisito da preservação ambiental, o proprietário poderá ter isenção de até 100% do referido imposto.

#### **4.1.2 ICMS Ambiental**

O Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS vai incidir toda vez em que ocorrer seu fato gerador, qual seja, em resumo, saída de mercadorias.

A arrecadação de tal tributo é feita pelos Estados e Distrito Federal. A Constituição Federal ainda determina que parte da arrecadação deve ser repassada aos municípios.

Art. 158 - Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Alguns estados brasileiros instituem o chamado “ICMS Ecológico” – uma parcela da arrecadação de ICMS destinada aos Municípios (25%) é destinada à preservação ambiental.

#### **4.2 Taxa Ambiental**

Sendo mais uma modalidade de tributo, a taxa é a quantia paga em face de uma contraprestação estatal.

Conforme dispõe o artigo 77 do Código Tributário Nacional:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador 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.

A lei 10.165/00 instituiu a taxa de controle e fiscalização ambiental. A partir do momento em que o indivíduo exerce uma atividade potencial para poluir, estará obrigado a realizar o pagamento de tal tributo.

José Marcos Domingues de Oliveira (1999, p. 60/61) destaca que:

[...] as taxas ambientais, que devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes, podem representar substanciais receitas públicas para custeio das correspondentes tarefas administrativas; isto sem prejuízo de também poderem produzir efeito indutor do poluidor a buscar alternativas de comportamento menos poluidor visando a diminuir o montante de taxa que lhe cabe pagar.

Assim a instituição de taxas ambientais provoca um efeito extrafiscal imediato, ao passo que induz o poluidor a buscar condutas alternativas não poluidoras ou menos agressivas ao meio ambiente para diminuir as taxas devidas.

### **4.3 Contribuição de Melhoria**

De acordo com o artigo 81 do Código Tributário Nacional:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Este tributo, além de seu caráter fiscal arrecadatório, pode transformar-se em grande estímulo de obras ambientais, perfazendo o caráter extrafiscal, uma vez que “obras contribuem para educação do povo, sendo que ignorância tem íntima conexão com a destruição do meio ambiente” (OLIVEIRA, 1999, p. 66).

## 5 CONCLUSÃO

Inegável a importância do meio ambiente e todos os recursos por ele oferecidos para manutenção e preservação das gerações presentes e futuras. Essa preocupação não se limita a um determinado grupo, mas sim de toda sociedade, em nível inclusive internacional.

Com o passar dos anos o homem explorou os recursos naturais não só para sua subsistência, mas também para obtenção de lucros, ignorando as consequências da degradação ambiental, o que atualmente pode encontrar-se num estado irreversível.

O meio ambiente equilibrado, além de garantia constitucionalmente prevista, é também sinônimo de garantia de qualidade de vida.

A tributação, por sua vez, é um método bastante eficaz na prevenção à poluição do meio ambiente, sendo um instrumento de grande valor para alcançar a preservação dos recursos naturais.

Dessa forma, a tributação ambiental e os incentivos fiscais revelaram-se como solução ou pelo menos minimização da devastação ambiental, ao passo que inibem a degradação do meio ambiente de maneira indiscriminada.

## BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Cláudia Campos de. et al. **Meio ambiente e sistema tributário: novas perspectivas**. São Paulo: SENAC, 2003. 173 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 15 fev. 2014

BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 02 set. 1981. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm)>. Acesso em: 21 fev. 2014

BRASIL. STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1310871. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22427761/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1310871-pr-2012-0039357-9-stj>>. Acesso em 11 mar. 2014.

FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007, 110p.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2013. 961 p.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. 155 p.

LEMOS, Patrícia Faga Iglecias. **Direito ambiental: responsabilidade civil e proteção ao meio ambiente**. 2. ed., ref. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. 221 p.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental:** a função do tributo na proteção do meio ambiente. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2004. 151 p.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente:** proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. 2. ed., rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 168 p.