I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2020 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof.
Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020..

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-033-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tribuário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e ´coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marilia

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: O artigo intitulado “Um panorama brasileiro da política de negociação de tratados em matéria tributária rumo à implementação do Projeto BEPS” foi indicado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito - Universidade de Marília - UNIMAR, nos termos do item 5.1 do edital do Evento.

Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (https://www.indexlaw.org/), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO PARA IMPLEMENTAR POLÍTICAS QUE PROTEJAM O MEIO AMBIENTE E O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.

TAXATION AS AN INSTRUMENT TO IMPLEMET POLICIES THAT PROTECT THE ENVIROMENT AND SUSTAINABLE DEVELOPMENT.

Gabriela Martinez Hinterlang de Barros Donate
Luiz Eduardo Gunther

Resumo

O presente artigo pretende (e não pretende), demonstrar como evolui a proteção jurídica do meio ambiente no Brasil e sua importância no contexto social, macroeconômico e financeiro. Abordar-se-á aspectos da legislação que amparam o tema e ressaltar-se-á a responsabilidade constitucional do Estado e do cidadão no sentido de preservar e proteger o meio ambiente e sua sustentabilidade, aspectos relacionados à sua a sua tributação, extrafiscalidade, normas jurídicas, limitações, bem como a importância do Direito Tributário Ambiental para sustentar ações voltadas a recuperar, preservar e proteger o meio ambiente.

Palavras-chave: Meio ambiente, Preservação, Desenvolvimento sustentável, Extrafiscalidade, Tributos ambientais

Abstract/Resumen/Résumé

The present article intends to demonstrate (and not demonstrate) the evolution of environmental law in Brazil and its importance in the social, macroeconomic and financial context. It will address aspects of the legislation that support the subject and emphasize the constitutional responsibility of the State and the citizen in the preservation, protection and sustainability of the environment, aspects related to its taxation, extrafiscality, legal rules, limitations, as well as the importance of Environmental Tax Law support actions aimed at recovering, preserving and protecting the environment.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Environment, Preservation, Sustainable development, Extra-taxation, Environmental taxes

1 INTRODUÇÃO

Inegável é a importância do meio ambiente para a boa qualidade de vida do cidadão. A preocupação crescente que norteia os entes públicos e as sociedades contemporâneas com relação ao meio ambiente vem atraindo cada vez mais a atenção de estudiosos do direito ambiental e dos legisladores, que, juntamente com o poder público, buscam soluções expressando-as por meio de textos normativos.

A origem do direito ambiental estabeleceu-se pela primeira vez, em 1981, com a edição da Lei n. 6.938, de 31 de Agosto de 1981 (BRASIL, 1981) – A Política Nacional do Meio Ambiente. Segundo Fiorillo (2012, p. 55), o meio ambiente é "uma interação de ordem química, física e biológica que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas".

A partir da edição da referida lei, houve um grande avanço para promulgação da Lei n. 7.347, 1985, Lei da Ação Civil Pública, que, pela primeira vez, mencionou os direitos difusos e coletivos, ou seja, um bem que pertence a todos. (BRASIL, 1985). Findou, portanto, uma tutela processual em casos de lesão, ou ameaça de, ao meio ambiente.

No entanto, foi retirado de tal dispositivo o conceito de direitos difusos e coletivos, só vindo a ser mencionado novamente, como direito fundamental, após o advento da Constituição Federal de 1988 e, novamente, consagrado com a promulgação da Lei n. 8.078, em 1990 (Código de Direito do Consumidor), que definiu os direitos metaindividuais: difusos, coletivos e individuais.

Esses textos normativos demonstram o aumento da preocupação com o meio ambiente pelo Poder Público ao longo do tempo, resultado da forte cobrança da sociedade por soluções. Desta forma, Estado e Sociedade têm procurado se unir na resolução dos problemas ambientais, procurando torná-lo cada vez mais sustentável.

Por meio da instituição de impostos, com caráter extrafiscal, e incentivos ou benefícios fiscais, o legislador vem conseguindo alcançar, de forma bastante efetiva, a conscientização e mobilização dos cidadãos para um meio ambiente saudável. A utilização de mecanismos de sustentabilidade ambiental, a fiscalização e as respectivas sanções nos desvios de conduta vêm contribuindo, em grande escala, para o fortalecimento da cultura e melhoria do meio ambiente.

A luta pela proteção ao meio ambiente e o seu desenvolvimento sustentável vêm sendo encarados pelo direito tributário como forma de suscitar na sociedade a efetivação de tais medidas para a preservação do nosso maior bem, o meio ambiente.

2 CARÁTER EXTRAFISCAL DOS IMPOSTOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

Entende-se por "extrafiscalidade" o emprego de instrumentos tributários que não almejam, na sua essência, a arrecadação de tributos, característica própria da fiscalidade.

É decorrente da não observância das condutas ambientais previstas nas legislações constitucionais, conforme observa Shoueri (2005, p. 34).

Podemos afirmar que os tributos extrafiscais possuem a fiscalidade em si, pois, ao impetrar "penalidades" de caráter financeiro pelo descumprimento da legislação, influenciam o comportamento humano para atitudes de conformidade, refletindo o caráter fiscal nos tributos extrafiscais.

Nesse contexto, insta citar Sebastião (2007, p. 132), que aborda de forma precisa o conceito da função extrafiscal dos tributos:

> Nesse campo surge à função extrafiscal dos tributos, onde se verifica que o fim maior da instituição de determinada figura tributária não é a arrecadação em si, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de maneira a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado.

Por outro lado, Schoueri (2005, p. 34) sugere que a expressão terminológica "extrafiscalidade" deveria ser substituída pela expressão "normas tributárias indutoras", por possuírem caráter de fiscalidade.

Apesar dos tributos extrafiscais não terem como objeto principal a arrecadação de recursos financeiros, eles são vertidos aos cofres públicos e aplicados para o fortalecimento das ações em pról do meio ambiente, tendo portanto, um reflexo típico dos tributos com efeito fiscal.

2.1 Limitações à Extrafiscalidade

Como toda relação jurídica possui certos limites constitucionais à sua aplicação, com a extrafiscalidade não é diferente, devendo respeitar todas as garantias da liberdade e da propriedade, assegurada pela Constituição Federal.

É necessário que as normas, que regem a extrafiscalidade, adotem o princípio da interpretação conforme a Constituição, assegurando, assim, a unidade do ordenamento

constitucional e a harmonia entre as normas que estão abaixo da condição hierárquica da Carta Magna.

Partindo dessa premissa, Carrazza (2002, p. 730) afirma que os mecanismos da extrafiscalidade serão válidos, quando forem "praticados em sintonia com os limites constitucionais e se oriundos ou não do exercício da competência tributária das pessoas políticas".

Diante da análise trazida pela retro doutrinadora, devemos analisar com a devida cautela a compatibilidade entre os incentivos fiscais autorizados pela extrafiscalidade, frente aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva. O princípio da isonomia, ou da igualdade, intenta a igualdade jurídica entre as pessoas, deixando de lado qualquer caráter discriminatório arbitrário. Contudo, permite ao legislador fazer frente às discriminações que atendam certas desigualdades, desde que existam razões, de ordem econômica ou social, para fundamentar o critério de discriminação. (SEBASTIÃO, 2007, p. 139-142).

Carvalho (1976, p. 38) acrescenta:

> As isenções que realizam fins extrafiscais violam frontalmente o princípio da igualdade tributária" para, em seguida, afirmar que "Impõe-se, portanto, que as ordenações positivas estabeleçam a possibilidade expressa da concessão de isenções também por interesse público, abrindo-se deliberada exação àquela diretriz fundamental.

No tocante ao princípio da capacidade contributiva, muitas vezes tal instituto pode ser afastado, sem que isso ocasione uma afronta ao princípio da igualdade, mesmo que as isenções e incentivos fiscais sejam encaminhados para pessoas com grande capacidade econômica. (SEBASTIÃO, 2007, p. 140).

A Lei Complementar n. 101/00, Lei da Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 14 (LEI COMPLEMENTAR n. 101, 2000), traz as exigências acarretadas pelo artigo 165, Parágrafo 6°, da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Portanto, a extrafiscalidade como modalidade de ensejar incentivos, benefícios, isenções, é admitida pela Constituição Federal quando atenderem aos anseios da justiça social, ou seja, a utilização de tais institutos para o bem comum.

2.2 Importância do Caráter Extrafiscal

A função extrafiscal possui o objetivo social de mudar questões não são vistas com bons olhos pela coletividade. A extrafiscalidade, apesar de reportada mais recentemente pelos juristas, é vista como uma forma de inovação para problemas sociais existentes há muito tempo.

3 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

3.1 Imposto Federal

Os impostos federais não possuem, em sua hipótese tributária, condutas ligadas ao meio ambiente, pois não encontramos nas condutas de preservação ou degradação a manifestação de riqueza exigida por essa espécie. (SOUZA, 2009, p.142).

Apesar disso, alguns impostos federais consideram questões ambientais em hipótese e atendem as normas contidas no artigo 170 e 225 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

3.1.1 Imposto de Importação e Exportação – II e IE

Os impostos de importação e exportação terão suas alíquotas aumentadas quando os produtos comercializados acarretarem impactos irreversíveis ao meio ambiente, portanto, não necessitam a observância do princípio da anterioridade, (BRASIL, 1988), bem como não é preciso respeitar as alíquotas, podendo o Chefe do Poder Executivo alterá-las para mais ou para menos, quando necessário para a economia nacional (BRASIL, 1988).

O imposto de importação, de competência da União, considera-se, no momento da fixação da alíquota, o potencial poluidor da utilização do produto importado e a forma como este produto foi produzido, atentando-se para as disposições dos artigos 170 e 225 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) (SOUZA, 2009, p.148).

No imposto de exportação, não é possível a incidência de tributação adicional de caráter ambiental, em decorrência do princípio da desoneração das exportações. Para as atividades relacionadas à exportação, a União deve, portanto, se valer de outros mecanismos que possam alcançar a saúde ambiental.

3.1.2 Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR

O imposto de renda foi o primeiro imposto empregado com o intuito de preservação ambiental (SOUZA, 2009, p.150-151). Por meio da Lei n, 5.106, 1966 (BRASIL. Lei n. 5.106, 1966) – dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais – foi permitida a dedução da base de cálculo para os contribuintes, pessoas jurídicas quanto físicas, que adotassem medidas de áreas de florestamento e reflorestamento. Realiza-se, portanto, a dedução no imposto de renda em virtude do desenvolvimento de produtos ou processos produtivos ambientalmente corretos.

Destaque-se, ainda, o Projeto de Lei 5.974/2005 (BRASIL, 2005) que prevê a possibilidade de dedução de até 80% (oitenta por cento) do valor doado por pessoas físicas e 40% (quarenta por cento) quando doado por pessoa jurídica, para entidades ambientais que visam à preservação ambiental, desde que este valor não ultrapasse 4% do valor total do imposto de renda devido pelo doador (SOUZA, 2009, p.153).

Carrazza (2005, p. 134) reconhece a possibilidade de utilização do Imposto de Renda como medida de preservação ambiental:

> De fato, viria ao encontro da ideia de preservação ambiental lei que permitisse fossem deduzidas na base de cálculo do IR as despesas da pessoa jurídica com o tratamento do lixo industrial, com a conservação de imóveis revestidos de vegetação arbórea (declarada de preservação permanente ou perpétua, nos termos do art. 6° do Código Florestal) e com aquisições de equipamentos e máquinas que impedem a contaminação de rios e da atmosfera (catalisadores, filtros etc.), de produtos ecologicamente corretos (por exemplo, biodegradáveis), de materiais fabricados com a reciclagem de resíduos industriais ou que não causem danos à camada de ozônio, de bens não descartáveis (copos de vidro, talheres de metal), de dínamos (no lugar de pilhas comuns, que, lançadas, no meio ambiente, acabam por degradá-lo).

Carrazza (2005, p. 134) afirma que seria interessante a legislação de IR permitir deduções de despesas com a preservação do meio ambiente, da urbanização de bairros, conservação de patrimônio público, artístico e a despoluição de águas.

Portanto, o Imposto de Renda é uma das fontes de recursos que financia ações ambientais através de projetos de reflorestamentos, incentivo a produtos ecologicamente corretos, dentre outros mecanismos de fomento à proteção do meio ambiente, conforme determina o artigo 225 da Constituição Federal (BRASIL, 1988)

3.1.3 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

O IPI é um imposto que tem atuação efetiva na preservação ambiental, o princípio da seletividade sobre determinados produtos contribui para este propósito. Neste ponto, pertinente a citação de Bottallo (2002 apud SOUZA, 2009, p. 159):

> Com efeito, a Constituição declara que "todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado", cabendo "ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. Ora, à luz desta determinação, mostra-se claro que tudo quanto, no campo da produção industrial de bens, estiver relacionado com os seus propósitos, haverá de merecer o beneplácito da regra da seletividade. Então, pode-se assentar, como verdadeiro e efetivo imperativo constitucional, que produtos industriais afinados com a proteção do meio ambiente – equipamentos, máquinas, ou mesmo, não tributados pelo IPI. É o caso, pois, de colocar sob salvaguarda da seletividade os produtos que poderíamos denominar de "ecologicamente corretos", como os fabricados com matérias primas biodegradáveis, os que não oferecem riscos à camada de ozônio ou que resultem da reciclagem responsável de resíduos industriais, dejetos e semelhantes.

O Imposto sobre produtos industrializados está insculpido no artigo 153, inciso IV da Constituição Federal (BRASIL, 1988), de competência da União, tem como princípios balizadores o da não-cumulatividade e da seletividade, conforme a essencialidade do produto (SOUZA, 2009, p.155).

Por outro lado, Souza (2009, p. 157) afirma que a alíquota não se assenta, exclusivamente, na essencialidade do produto, como dispõe o referido artigo da Constituição, devendo ser observado, também, o impacto ambiental provocado pelo produto.

Vê-se, portanto, que o IPI é um tributo eficaz para a política de sustentabilidade ambiental, amenizando a tributação sobre produtos que trazem menos danos ao meio ambiente, estando em conformidade com os artigos 170, inciso VI e 225, ambos da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

3.1.4 O imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Constituição Federal, em seu artigo 153, § 4° (BRASIL, 1988) traz as possibilidades

de alteração das alíquotas do ITR. O inciso I do dispositivo dispõe que o ITR será progressivo para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, bem como não será devido para pequenas glebas, quando explorado pelo proprietário que não possuir outro imóvel (Inciso II).

Os proprietários de imóveis rurais deverão, conforme prevê o inciso III, atender aos requisitos constitucionais para o cumprimento da função social, sendo que dentre estes requisitos, está a preservação ambiental (SOUZA, 2009, P. 161).

A desoneração apresentada por tal imposto leva em consideração as áreas que servem para a preservação ambiental, atendendo para o que fora instituído pela Constituição Federal, em seu artigo 225° (BRASIL, 1988)

3.2 Impostos Estaduais

3.2.1 Imposto sobre Doações de Quaisquer Bens ou Direitos – ITD

O artigo 155, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece, *in verbis:* "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos"

Em razão da materialidade de tal imposto, incidir sobre a morte de uma pessoa, no momento da abertura da sucessão, não é vislumbrado como um instrumento para alcançar um meio ambiente sustentável (SOUZA, 2009, p. 164)

No entanto, é possível a desoneração fiscal do ITD no que tange às doações realizadas entre vivos, em acordo com o artigo 538 do Código Civil (BRASIL, 2002).

O jurista Souza (2009, p. 165) aponta o ITD podendo ser utilizado em benefício de um meio ambiente saudável:

> Tal materialidade permite-nos cogitar da desoneração fiscal do ITD nas hipóteses em que as doações são vinculadas a fundos, públicos ou privados, ou instituições que empregarão esses valores, títulos e bens, em finalidades ambientais. Nesse caso, a pessoa que recebe a doação (donatário) não tem diminuído o valor proveniente da doação, com o pagamento de impostos, revertendo-se a integralidade dos valores destinados para os fins almejados – preservação e melhoria do meio ambiente -, justificando o tratamento tributário diferenciado, com a isenção desse negócio jurídico – justamente pela efetivação do valor perseguido.

Portanto, a doação de bem imóvel com finalidade de preservação ambiental estará desonerada do recolhimento do ITD, tornando-se um importante instrumento na busca da melhoria ambiental.

3.2.2 Imposto Relativo à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

Cabe aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do ICMS, conforme prevê o artigo 155, II, da Constituição Federal, *in verbis*:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (BRASIL, 1988).

O imposto caracteriza-se pela não cumulatividade, como estabelecido no artigo 155°, § 2°, I e II, da Constituição (BRASIL, 1988), sendo que o valor pago do tributo em uma determinada operação é reduzido na próxima operação (SOUZA, 2009, p. 168).

O princípio da seletividade, artigo 155°, § 2°, III da Constituição Federal (BRASIL, 1988), também é previsto no ICMS, caracterizando as mercadorias e serviços pela sua essencialidade ao contribuinte, aumentando ou diminuindo as alíquotas, conforme sua essencialidade e contribuição dos produtos e serviços para a proteção ambiental (SOUZA, 2009, p. 168-169).

Diante da possibilidade da aplicação do princípio da seletividade para a majoração ou minoração das alíquotas do ICMS, o professor Carrazza (2002, p. 315) dispõe:

> Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômico, estimulando a prática de operações ou prestações havidas úteis ou convenientes para o País e, em contranota, orenando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional. É por isso, aliás que, em algumas operações com produtos supérfluos, a alíquota aplicada é de 25 % (o valor da prestação) e, em outras, com produtos essenciais, as alíquotas baixam para 18%, 17% e, até, 12% e 9%.

O ICMS é utilizado como instrumento de preservação ambiental através do ICMS ecológico, que representa uma repartição da receita arrecadada pelos Estados, com os Municípios (SOUZA, 2009, p. 290).

A repartição do ICMS advindo da arrecadação dos Estados vem instituída no artigo 158, inciso IV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), sendo que 25% do imposto de ICMS arrecadado pelos Estados será destinado aos Municípios.

Desta forma, quanto maior a participação dos Municípios na sustentabilidade e conservação de suas regiões protegidas, maior será sua repartição.

Tal tributo extrafiscal não é uma modalidade de arrecadação ao fisco, mas um incentivo aos Municípios concordam com a essencialidade de suas atividades para a preservação e sustentabilidade do meio ambiente. Assim, esta política tributária incentiva os Municípios a investirem na sustentabilidade de sua região.

O ICMS ecológico possui características fortes para a manutenção e preservação ambiental, sendo um instrumento utilizado pelos Estados para que Municípios que possuem áreas protegidas, impedidas para a utilização de atividades produtivas comuns, sejam beneficiados pela conservação destas áreas, estando tal tributo em conformidade com os ditames constitucionais instituídos nos artigos 170, inciso VI e 225 da Carta Magna (BRASIL, 1988).

3.2.3 Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

O artigo 155, III, § 6° da Constituição Federal, dispõe, *in vebis:*

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> I - propriedade de veículos automotores. [.....]
> [....] § 6º O imposto previsto no inciso III: [...]
> II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (BRASIL, 1988)

O Imposto sobre a propriedades de veículos automotores terá um acréscimo tributário se o veículo não for utilizado com o intuito de preservação ambiental (SOUZA, 2009, p. 174). Os veículos que utilizam combustíveis mais poluentes, portanto, recebem uma maior tributação, como forma de desestimular o uso de combustíveis degradantes ao meio ambiente. Acerca deste tema, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a possibilidade da instauração

de alíquotas diferenciadas para os combustíveis.

Desta forma, é constitucionalmente previsto a utilização de tais elementos de utilização e destinação ou combustíveis empregados pelos automóveis para a busca de um meio ambiente ecologicamente equilibrado (SOUZA, 2009, p. 177), observando o artigo 225 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

3.3 Impostos Municipais

3.3.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

O IPTU está disciplinado pela Lei 10.257/2001 (BRASIL, 2001) – O Estatuto da Cidade – e possui fundamento no artigo 182 da Constituição Federal, que estabelece os objetivos para a Política de Desenvolvimento Urbano, como ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e a garantia do bem-estar de seus habitantes (SOUZA, 2009, p. 297).

O Estatuto da Cidade é um mecanismo que estabelece diretrizes a serem adotadas pelos Municípios sobre como, quando e onde edificar construções, de maneira a atender aos interesses sociais, combatendo a especulação imobiliária e fazendo com que as propriedades cumpram com a função social, além de estabelecer políticas urbanas de ocupação e medidas para a proteção ambiental (SOUZA, 2009, p. 297).

O artigo 156 da Constituição Federal, inciso I, § 1°, incisos I e II (BRASIL, 1988), institui que o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel, de sua localização e modalidade de uso. Passemos, portanto, a análise dessas espécies de IPTU.

O IPTU, nesta modalidade, está em consonância com o artigo 5°, inciso XXIII, que prevê a função social da propriedade privada, e com os artigos 30, inciso II, 182 e 225, todos da Constituição Federal (BRASIL, 1988), em face da responsabilidade dos Municípios frente à proteção ambiental de seus espaços urbanos (SOUZA, 2009, p. 308).

No entanto, para que seja possível a utilização da progressividade em tela, é necessário que os Municípios possuam o Plano Diretor, consolidado nos artigos 39 e 42 da Lei n. 10.257, 2001 (BRASIL, 2001) – Estatuto da Cidade –, que estabelece as condições necessárias para que um imóvel cumpra a função social. Também constará nesses dispositivos, a previsão para o estabelecimento de alíquotas, maiores ou menores, em virtude da localização do imóvel ou sua destinação.

O IPTU deverá atrair os contribuintes para áreas que possuam redução do imposto, permitindo a utilização correta do espaço urbano, sendo um instrumento necessário para alcançar um meio ambiente urbano ecologicamente equilibrado (SOUZA, 2009, p. 309).

Existe também o IPTU progressivo no tempo, nos termos do artigo 182 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Para a cobrança do IPTU progressivo no tempo é necessário que o imóvel não cumpra a sua função social (conforme prevê o Plano Diretor), que o proprietário já tenha sido notificado para dar destinação ao imóvel e que, diante da determinação do Poder Público, tenha se mantido inerte (SOUZA, 2009, p. 310). Na inércia do proprietário do bem imóvel, o Município poderá instituir a progressão das alíquotas no tempo. No caso do proprietário não dar a devida destinação ao imóvel, será notificado pelo Poder Público (art. 5°, § 2°, do Estatuto da Cidade) para que, no prazo de um ano, apresente um projeto para o cumprimento da função social do imóvel. Após dois anos, a partir da aprovação do projeto, dar-se-á o início das obras, que seriam o parcelamento, a edificação ou utilização compulsória. Tal notificação deve ser averbada juntamente com a matrícula do imóvel, no Cartório de Registro de Imóveis.

Se, após notificação, o proprietário continuar inerte, compete ao município estabelecer, conforme dispõe o artigo 7° caput, § 1°, do Estatuto da Cidade, alíquotas progressivas crescentes de 15% (quinze por cento), pelo prazo de até 5 (cinco anos).

O artigo 8° do Estatuto da Cidade estabelece que, se transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, o imóvel continuar sem atender sua função social, o Município deverá desapropriá-lo, com pagamento por meio de títulos da dívida pública.

Portanto, se o proprietário de bem imóvel não atender a exigência do Poder Púbico em dar uma função social ao seu imóvel, ensejará sobre o seu imóvel a majoração de alíquota. Por outro lado, frente a esta sanção, se o proprietário cumprir a função social da propriedade, será afastada a progressão das alíquotas.

O IPTU é implantado como um viés à concretização de um meio ambiente urbano saudável, atendendo aos ditames constitucionais estabelecido no artigo 225 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

3.3.2 Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter Vivos – ITBI

O ITBI não é vislumbrado como instrumento de proteção ambiental, mas serve tão somente para as hipóteses em que os bens transmitidos tenham finalidades ambientais, como

já consignado no ITD (SOUZA, 2009, p. 178).

3.3.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

O ISSQN é de competência municipal, e possui fundamento no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

O Professor Barreto (2003, p. 35) refere o ISSQN como:

> O desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo.

A Lei Complementar 116/2003 (BRASIL, 2003), dispõe sobre o ISSQN e apresenta uma lista de serviços tributados por tal imposto.

Foram vetados pelo Poder Público os itens 7.14 – saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres - e 7.15 – Tratamento e purificação da água – que estão anexos na Lista de Serviços da referida Lei Complementar, sobre os quais o Imposto não poderá incidir. As desonerações destes serviços, com o fito de alcançar um meio ambiente sustentável e ecologicamente correto, estão em conformidade com os artigos 170, inciso VI, e 225 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

3.4 Das Taxas

A Taxa será instituída quando houver uma atividade estatal, que poderá ser uma prestação de serviço específico e divisível ou o exercício do poder de polícia, devendo o particular arcar com os custos destas atividades (SOUZA, 2009, p. 187).

Tal espécie tributária é utilizada como instrumento de interferência estatal para a garantia dos interesses sociais em razão das atividades exercidas pelos particulares e suas consequências existentes para as pessoas em todo o planeta. Dentre um dos interesses que a taxa persegue está o da preservação do meio ambiente e sua sustentabilidade social.

As taxas podem ser exigidas, como previsto no Sistema Tributário Nacional, frente aos prejuízos causados à sociedade, em razão do exercício do poder de polícia, tais como: o licenciamento e a fiscalização ambiental, como em relação à prestação de serviços públicos

específicos e divisíveis de limpeza, preservação e recuperação ambiental (SOUZA, 2009, p. 188-189).

É necessário, que as taxas respeitem o caráter do serviço público como um serviço específico e divisível, devendo impor o custo da atuação estatal somente para a pessoa que causou a despesa para o Estado.

Essas taxas, segundo o princípio do poluidor-pagador, determinarão ao poluidor arcar com as despesas que o Estado teve para fiscalizar as atividades exercidas, bem como a forma pela qual o contribuinte exerce sua atividade, contribuindo ou não para o bem-estar ambiental (SOUZA, 2009, p.195).

3.4.1 Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA) – Lei 10.165/2000

A taxa ambiental surgiu através da Lei n. 9.960, 1960 (BRASIL, 1960), Taxa de Fiscalização Ambiental, sendo o seu fato jurídico tributário atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais (FIORILLO, 20012 p. 118).

Tal taxação foi causa de ação direta de inconstitucionalidade (ADIn 2.178- 8/DF), proposta pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI), que questionou a forma como era cobrada dos contribuintes. Levava em consideração as atividades exercidas pelos contribuintes, e não o serviço realizado ou colocado a mercê do contribuinte pelo poder público no exercício de poder de polícia, conforme prevê a Constituição Federal.

A discussão suscitada pela CNI resultou, finalmente, na extinção da lei, pela falta de definição no serviço público prestado, com a criação da Lei 10.165/2000 (BRASIL, Lei n. 10.165 (2000), quando a União Federal instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA.

O ministro Gilmar Mendes, do Supremo Tribunal Federal, também se posiciona no sentido de que a referida taxa pertence à categoria de contribuição especial de intervenção no domínio econômico, pois tem como finalidade custear o serviço prestado pelo IBAMA na defesa do meio ambiente. No entanto, apontou o ministro que a sua cobrança não seria inconstitucional.

O Supremo Tribunal, pelo Tribunal Pleno, no julgamento do Recurso Extraordinário 416.601-DF, cujo relator foi o Ministro Carlos Velloso julgou constitucional a exigência da TCFA. (BRASIL, 2005)

Diante das alterações trazidas pela Lei n. 10.165/2000 (BRASIL, 2000), que alteraram

os vícios da Lei n. 9.960/2000 (BRASIL, 2000), quanto a discriminar o serviço público de forma específica; a informação específica do sujeito passivo e a fixação das alíquotas, com a análise do grau de poluição e porte da empresa, possibilitou considerar a TCFA como um instrumento constitucional válido para a proteção e preservação do meio ambiente, contra atividades potencialmente poluidoras.

3.5 Das Contribuições de Melhoria

A Contribuição de Melhoria é um tributo vinculado à atuação estatal, por meio de obra pública que traz significativa valorização ao imóvel do contribuinte, devendo este, portanto, contrapor ao Estado este gasto (SOUZA, 2009, p. 322).

O Estatuto da Cidade traz em seu artigo 4°, inciso IV, alínea b, a utilização da contribuição de melhoria como instrumento de proteção ao meio ambiente, vejamos, *in verbis:* "Art. 4º Para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos: [...] IV – institutos tributários e financeiros: [...] b) contribuição de melhoria".

Souza refere obras que podem ser utilizadas em favor do meio ambiente e decorrer em valorização imobiliária: "a construção de parques e áreas verdes; arborização de espaços; obras de paisagismo; obras de contenção de erosão, aterros e obras de natureza preservacionistas" (SOUZA, 2009, p. 323).

Desta maneira, a contribuição de melhoria contribui para a preservação ambiental com a realização de obras públicas que atendam necessidades individuais e coletivas, conforme se prevê no Estatuto da Cidade – Lei n. 10.257/2001 (BRASIL, 2001).

3.6 Dos Empréstimos Compulsórios

O Empréstimo Compulsório é uma modalidade com fim específico, que poderá ser exigido pela União, por meio de Lei Complementar, para fazer frente às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, ainda, para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, conforme estabelece o artigo 148 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Portanto, é possível a utilização de tal espécie tributária para atender a defesa e a proteção do meio ambiente em situações extremas.

3.7 Das Contribuições Especiais

As contribuições especiais objetivam beneficiar uma necessidade coletiva, por intermédio da intervenção do Estado em determinada atividade econômica (SOUZA, 2009, p. 221).

Podemos analisar, portanto, que a contribuição de melhoria é um instrumento eficaz de proteção ao meio ambiente nas respectivas áreas de intervenção no domínio econômico.

Existem, ainda, diversos outros tributos que têm por escopo incentivar os contribuintes a proteger o meio ambiente. Os chamados tributos como forma de proteção ao meio ambiente são atualmente reais e estão presentes em diversas esferas da Federação.

A lista destes tributos é bastante extensa, o que impossibilita enumerá-los e classificá-los individualmente. De qualquer maneira, deve ser motivo de satisfação para cada cidadão, saber que dentre diversas outras questões sociais enfrentadas em nosso país, há uma nítida preocupação com o maior bem existente, cuja sobrevivência depende nossa geração e as futuras.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do tema ora desenvolvido, pode-se inferir que as espécies tributárias mencionadas no presente estudo servem de instrumentos para o alcance de um meio ambiente ecologicamente sustentável.

Atualmente, as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios) vêm sendo utilizadas em larga escala pelos entes políticos, como meio de induzir os contribuintes a condutas ambientalmente desejáveis.

Através da majoração ou minoração de alíquotas, pode o Estado, em conjunto com toda a sociedade, realizar a preservação ambiental, o que sozinho não conseguiria alcançar.

A Lei 6.938/1981 – Política Nacional do Meio Ambiente – objetiva a melhoria e recuperação da qualidade de vida de todos os cidadãos, estando empenhada na busca de um meio ambiente saudável.

O Estado almeja a proteção, a preservação e a sustentabilidade no meio ambiente em favor da sociedade. A utilização de tributos como instrumentos de indução de condutas traz vantagens para os contribuintes, que protegem o meio ambiente e que preservam este bem.

Sem a utilização dos tributos ambientais, dificilmente, o Estado conseguiria induzir os

contribuintes a condutas ambientalmente desejáveis. Com os tributos, as pessoas além de estarem contribuindo para a preservação ambiental, lucram com sua conduta positiva, através de incentivos, benefícios ou desoneração fiscal. Além de ser um caminho que atende aos preceitos estabelecidos no artigo 225 da Constituição Federal, todos obterão um meio ambiente saudável.

Assim, denota-se que Estado e coletividade encontraram meios viáveis e constitucionais para a implantação de instrumentos de políticas ambientais, para a melhoria qualidade de vida, alcançando a proteção ambiental e o desenvolvimento sustentável.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires**. ISS na Constituição e na Lei.** São Paulo: Dialética, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 jan. 2020.

BRASIL. Lei n. 5.106, de 2 de setembro de 1966. Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 de setembro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm Acesso em: 04 fev. 2020.

BRASIL. Lei n. 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, 2 de setembro de 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6938.htm. Acesso em: 15 jan. 2020.

BRASIL. Lei n. 7.347, de 24 de julho de 1985. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 de Julho de 1985. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7347orig.htm. Acesso em: 15 jan. 2020.

BRASIL. Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 12 de setembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm. Acesso em: 20 jan. 2020.

BRASIL. Lei n. 9.960, de 28 de janeiro de 2000. Institui a Taxa de Serviços Administrativos - TSA, em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa, estabelece preços a serem cobrados pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais

Renováveis - Ibama, cria a Taxa de Fiscalização Ambiental - TFA, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 de janeiro de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9960.htm. Acesso em 02 fev. 2020.

BRASIL. Lei n. 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que 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, 28 de dezembro de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10165.htm. Acesso em: 02 fev. 2020

BRASIL. Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 de julho de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm. Acesso em: 15 jan. 2020.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil Brasileiro. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 13 jan. 2020.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 de maio de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 19 de jan. 2020.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1 de agosto de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 de jan. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n, 5.974, de 29 de setembro de 2005. Dispõe sobre incentivos fiscais para projetos ambientais. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=301799 Acesso em: 15 de jan. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – Recurso Extraordinário n. 416.601-DF, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 10 de agosto de 2005, DJe 30/09/2005. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28416601%2ENUME%2E+OU+416601%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y6qufxf9. Acesso em: 10 jan. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. O instituto da isenção como instrumento de extrafiscalidade: Projeção. **Revista Brasileira de Tributação e Economia.** Brasília: Associação Brasileira de Técnicos de Tributação, n. 11, p. 32-38, out., 1976.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 17. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda:** perfil constitucional e temas específicos. São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e meio ambiente.** Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

SEBASTIÃO, **Simone Martins. Tributo ambiental:** Extrafiscalidade e função promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2007.