

**CENTRO DE EDUCAÇÃO SUPERIOR CESREI  
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

**GLAUBER FELIPE RODRIGUES DOS SANTOS**

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A FUNÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE COMO  
FORMA DE GARANTIR A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Direito da Cesrei Faculdade, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Alexandre Cordeiro Soares, Cesrei Faculdade.

1º Examinador: Prof. Me. Carlos Antônio Farias de Souza, Cesrei Faculdade.

2ª Examinadora: Profa. Ma. Andréa Silvana Fernandes de Oliveira, Cesrei Faculdade.

Campina Grande - PB

2024

## TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A FUNÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE COMO FORMA DE GARANTIR A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

Glauber Felipe Rodrigues dos Santos<sup>1</sup>

Alexandre Cordeiro Soares<sup>2</sup>

### RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar e discutir o papel da extrafiscalidade, mais especificadamente no Direito Ambiental, na preservação ambiental e na contenção das mudanças climáticas, a qual atualmente se configura como um dos maiores problemas globais. A questão que norteia a pesquisa é apresentar ao leitor essa segunda função da tributação, mostrar como a tributação ambiental vêm sendo aplicada, qual a visão internacional das práticas adotadas pelo Brasil e como essa ferramenta pode influenciar nesta problemática de dimensões globais. A abordagem metodológica utilizada para atingir os objetivos formulados foi a pesquisa bibliográfica, conformando uma sistematização e contribuição para a literatura já existente, de modo a contextualizar e favorecer futuras pesquisas neste ramo do Direito. Diante das questões analisadas, pôde-se constatar, no que tange ao panorama atual da extrafiscalidade, assim como das atuais convenções internacionais, que trata-se de uma ferramenta de suma importância, tanto no aspecto temporal de estratégias passadas, quanto em relação ao tempo presente, representando um dispositivo fundamental para assegurar os direitos das gerações vindouras.

**Palavras-chave:** direito ambiental; extrafiscalidade; proteção ambiental.

### ABSTRACT

The present work aims to analyze and discuss the role of extra-fiscality, more specifically Environmental Law, in environmental preservation and in containing climate change, which is currently one of the biggest global problems. The question that guides the research is to present to the reader this second function of taxation, to show how environmental taxation has been acting, what is the international vision of the practices adopted by Brazil and how this tool can influence this global issue. The method used to achieve the formulated objectives was bibliographical research in order to compare and update the existing literature, in order to contextualize and serve as a guide for future research in this branch of Law. Given the issues analyzed, it was clear that given the current panorama as well as current international conventions, this tool will be of utmost importance not only in the recent past and present but mainly to ensure the rights of future generations.

**Keywords:** environmental law; extrafiscality; environmental protective.

---

<sup>1</sup> Graduando do Curso de Direito da Cesrei Faculdade. E-mail: glauberfelipesantos@gmail.com.

<sup>2</sup> Professor do Curso de Direito da Cesrei Faculdade. Mestre em Ciência Política pela UFCG. E-mail: alexandre13cordeiro@gmail.com.

## 1 INTRODUÇÃO

Diante das atuais mudanças climáticas provocadas pelo desenvolvimento industrial, iniciado ainda no século XVIII, o mundo vem passando por uma intensa mudança social e climática. Que vêm se intensificando diante não apenas do aumento progressivo da população, mas também devido ao estilo de vida em que cada indivíduo consome cada vez mais recursos e a indústria tenta estimular esse consumismo de forma a manter o atual estado de produção.

Neste contexto, o Direito Tributário vêm tendo um papel cada vez mais importante em prol da sustentabilidade ambiental, daí o destaque para o Direito Tributário Ambiental como um novo ramo do Direito. Tanto os tributos como os incentivos fiscais podem ser adequados para promover benefícios ambientais, contudo, ambos devem ser muito bem planejados para que não causem desequilíbrios no sistema tributário.

Diante disso, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal de 1988 objetivou integrar o princípio do desenvolvimento sustentável, positivando, em seu inciso VI, do artigo 170, que o desenvolvimento econômico deve atuar em conformidade com a proteção ambiental.

Nesse sentido, a tutela do meio ambiente deve buscar desempenhar papel relevante na integração das normas tributárias, através de incentivos fiscais e demais subsídios legais que fomentem o desenvolvimento sustentável, independentemente da função arrecadatória do tributo. Utilizando-se da ação extrafiscal dos impostos, taxas e talvez ainda mais importante as isenções, estas, no entanto, devem ser cuidadosamente dosadas e fiscalizadas de modo que cumpram a função social a que se prestaram, sem que contudo apresentem *deficit* na arrecadação, que por sua vez limitaria o próprio poder do Estado para investir em outras medidas de conservação ambiental.

Diante do exposto, é importante abrir um diálogo de forma a explanar sobre extrafiscalidade como ferramenta de controle Estatal, conscientizando futuros bacharéis em Direito de forma que consigam não apenas compreender as ações Estatais, mas também incorporem em suas práticas pessoais e laborais de forma a usufruir destes incentivos ao mesmo tempo em que auxiliam na conservação ambiental.

Ademais, torna-se importante também identificar como o Direito Ambiental está sendo atualmente utilizado no Brasil e discutir possíveis melhoramentos na utilização do Direito Ambiental para o futuro. Para alcançar tais objetivos, utilizaremos a metodologia da pesquisa bibliográfica, buscando na literatura acadêmica existente a base para compreender como estas duas áreas do Direito se entrelaçam e sua importância para o desenvolvimento sustentável na atualidade.

## **2 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS PARA A PROTEÇÃO AMBIENTAL**

O Princípio do Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado, consagrado no artigo 225 da Constituição Federal Brasileira, é “um dos pilares fundamentais do ordenamento jurídico do país oriundo de tratados internacionais e em prática entre todos os seus signatários” (Barbosa; Sousa; Jacintho, 2015. p. 213). Este princípio estabelece que todos têm o direito a desfrutar de um ambiente que seja caracterizado pelo equilíbrio ecológico, ou seja, um ambiente no qual os recursos naturais são preservados e utilizados de maneira sustentável, considerado essencial para a qualidade de vida tanto das gerações atuais quanto das futuras (Brasil, 1988):

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.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

Desta forma vemos que a Assembleia Constituinte já se preocupava em estimular a criação de leis e táticas que mitigassem os impactos ambientais.

### **2.1 PRINCÍPIO DO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO**

O jurista José Afonso da Silva, renomado especialista em direito constitucional, enfatiza a importância desse direito ao afirmar que o direito a um meio ambiente equilibrado é, na verdade, um direito humano fundamental. Ele ressalta que este direito não se limita apenas ao presente, mas é também uma garantia para as gerações futuras. Em outras palavras, assegurar um meio ambiente

ecologicamente equilibrado não é apenas uma preocupação do presente, mas uma obrigação que visa a proporcionar uma vida saudável e digna para as atuais e futuras gerações (Silva, 2019).

Além disso estabelece claramente que a responsabilidade de defender e preservar o meio ambiente é compartilhada entre o Poder Público e a sociedade como um todo. O Poder Público tem o dever legal de criar e implementar políticas, leis e regulamentações que visem a proteção ambiental. Por sua vez, a coletividade, ou seja, todos os cidadãos, também têm a responsabilidade de contribuir para essa proteção, seja por meio de práticas sustentáveis, conscientização ambiental ou pressão por políticas eficazes.

Outro ponto crucial associado a esse princípio é a noção de desenvolvimento sustentável. Isso significa que o crescimento econômico e social não deve ocorrer à custa da degradação ambiental. As atividades humanas devem ser conduzidas de forma a garantir a preservação do meio ambiente, possibilitando que as futuras gerações também tenham a capacidade de atender às suas próprias necessidades.

A preservação da biodiversidade é uma parte essencial desse princípio. Um meio ambiente ecologicamente equilibrado envolve a proteção da variedade de espécies de plantas, animais e ecossistemas, uma vez que a biodiversidade desempenha um papel fundamental na estabilidade ecológica e na sobrevivência de muitas espécies, incluindo a humana.

Além disso, o Princípio do Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado tem implicações práticas, como no processo de licenciamento ambiental. Antes de realizar atividades que possam causar danos ambientais significativos, empresas e organizações geralmente precisam obter licenças ambientais que atestem que suas operações estão em conformidade com os princípios de equilíbrio e preservação ambiental.

## 2.2 DEVERES DO PODER PÚBLICO E DA COLETIVIDADE

O Poder Público desempenha um papel crucial na defesa e preservação do meio ambiente. É sua obrigação primordial adotar medidas concretas e efetivas para garantir que o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado seja assegurado. Isso inclui a criação e implementação de políticas públicas, a

promulgação de leis ambientais robustas, a fiscalização e regulamentação de atividades potencialmente poluidoras, e o estabelecimento de áreas de conservação e proteção ambiental. Além disso, o Poder Público deve atuar de forma proativa na educação ambiental da população, promovendo a conscientização sobre a importância da preservação ambiental.

O jurista Celso Antônio Pacheco Fiorillo, renomado na área do direito ambiental, enfatiza que a coletividade não pode se eximir de sua responsabilidade nesse contexto. A população tem o dever de se engajar em práticas sustentáveis, como a redução do consumo excessivo, a reciclagem, o uso eficiente dos recursos naturais e a denúncia de atividades que causem danos ambientais significativos. A participação ativa da sociedade civil na fiscalização e na defesa do meio ambiente é um componente vital desse esforço coletivo (Fiorillo, S/D).

### **3 A EXTRAFISCALIDADE**

Os tributos figuram predominantemente como fonte de receita para o Estado, possuindo as seguintes características: 1) Ser majoritariamente oriundo de receita derivada [arrecadado do patrimônio privado]; 2) compulsório; 3) ter um caráter fiscal; 4) pautar-se nos princípios da segurança, igualdade e capacidade contributiva.

No entanto, ainda que sua principal função seja custear os gastos estatais, a tributação acaba por influenciar na economia e escolhas sociais, tornando-se assim uma ferramenta para pôr em prática as ideologias e vertentes políticas, tanto locais quanto para se adequar a agendas internacionais. A essa segunda função do tributo podemos chamar de finalidade extrafiscal (Pausen, 2023).

Por ter um caráter muito dúbio, em seus efeitos fiscais e extrafiscais, é difícil classificar os tributos a partir deste critério. De forma que geralmente se usa a classificação de finalidade extrafiscal *latu sensu e stricto sensu*, a primeira quando os efeitos não são apenas secundários da tributação, mais a função idealizada pelo legislador, que se utilizou do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular condutas sociais (Pausen, 2023).

Veze sem conta a postura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável

ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de “extrafiscalidade” (Carvalho *apud* Pausen, 2023, p. 48).

Entra ainda na discursão sobre o que realmente pode ser denominado tributo ambiental sendo o *stricto sensu*. Para Oliveira e Valin (2018, p. 138)

Somente será tributo ambiental, no sentido estrito, aquele que for instituído, estruturalmente, com a previsão de incentivo para a proteção do meio ambiente, ou seja, a incorporação da variável ambiental no tributo, com a finalidade de orientar a prática de condutas sustentáveis, reveladora da sua função extrafiscal, é uma decisão consciente e expressa do legislador.

Desse modo, o tributo seria considerado ambiental pela sua estrutura e não pela finalidade inscrita na norma ou pelo simples fato de as receitas destinarem-se a políticas de proteção do meio ambiente.

No Brasil, utiliza-se de maneira bem mais ampla a tributação ambiental de maneira indireta, *lato sensu*, que configura o tributo ambiental no sentido amplo (Oliveira e Valin, 2018).

A extrafiscalidade, dessa forma, trata-se de um mecanismo que vai além da obtenção de receitas tributárias, pois está intimamente ligada a valores constitucionais. Tais valores, são demonstrados por meio de benefícios fiscais, isenções, finalidades especiais, progressividade de alíquotas, dentre outras formas.

Nesse diapasão, verifica-se que a extrafiscalidade ultrapassa o limite da ciência econômica, apropriando-se de contornos políticos e sociológicos, com vistas a alcançar valores e objetivos culturais, em prol do interesse público e da obediência a direitos e deveres fundamentais. Ainda, importante salientarmos que o mecanismo da extrafiscalidade, muitas vezes, implica na redução das receitas públicas, todavia, sem acarretar prejuízo ao Estado.

A prevenção e a preservação, incentivadas pela aplicação de tais ferramentas, acabam por desonerar os gastos que seriam devidos com recuperação do dano que teria sido causado. Diante disso, na perspectiva de Caliendo (2014), considera-se que a extrafiscalidade, em seu sentido amplo, é uma ferramenta tributária. Ela tende a efetivar direitos fundamentais, uma vez que trata da extrafiscalidade ambiental, ao valer-se de medidas calcadas na proteção de um ecossistema saudável e equilibrado.

Desse modo, a extrafiscalidade com propósito de estimular atividades sustentáveis reflete uma verdadeira forma de contribuir com a preservação ambiental. Possui capacidade de induzir práticas que ajudem a preservar o meio ambiente. Apoiar-se, para tanto, na disposição do caput, do artigo 174, da CF, a qual trata de incentivos fiscais ecologicamente orientados. Sob este norte, nas palavras de Ferraz (2005, p. 351), essa prática vem a “influenciar na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada”.

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (Art. 174, CF)

Ocorre que, com essa prática, os contribuintes são estimulados a adotar condutas mais sustentáveis, objetivando evitar dispêndios ou obter benefícios fiscais (Santos *apud* Jotz, 2021). De forma fática, pode-se considerar que a extrafiscalidade se expande através de impostos e de benefícios fiscais - ambos utilizando a tributação como uma forma distinta para intervir ou conformar o meio social.

Assim, os impostos extrafiscais têm como objetivo dissuadir ou evitar determinados comportamentos, e os benefícios fiscais, por sua vez, buscam fomentar, incentivar ou estimular determinadas condutas. Todavia, tanto a mudança comportamental como sua manutenção, visam a proteção de interesses comuns, típicos do Estado de Bem-Estar Social, característico da atual Constituição da República.

Neste sentido, no Brasil, as políticas de tutela ao meio ambiente, calcadas no sistema fiscal, têm se revelado bastantes eficazes na mudança de comportamento dos agentes econômicos, tendo em vista sua influência nas escolhas dos contribuintes de alternativas de produção mais ecológicas, posto que mais econômicas.

Assim, considerando que o modelo analítico da Constituição Federal estabelece as espécies tributárias como sendo os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, passa-se a análise da possibilidade da aplicação da extrafiscalidade ambiental nas diferentes espécies tributárias.

### 3.1 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

A tributação ambiental<sup>3</sup> representa um importante instrumento de extrafiscalidade que vem ganhando destaque na busca pela proteção efetiva do meio ambiente. Ela visa, principalmente, moldar o comportamento dos contribuintes em direção a práticas mais sustentáveis e ecologicamente responsáveis. Uma vez que é necessário o desenvolvimento de uma relação sustentável entre a industrialização e a conservação ambiental. Essa abordagem é especialmente relevante em um contexto global de crescente preocupação com as questões ambientais e as mudanças climáticas (Oliveira; Valin, 2018).

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adiante abrir poço em busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas prescrever a eficácia da lei de incidência; em vez disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (Amaro, 2007, p. 10)

De forma que a tributação ambiental busca desincentivar práticas que impactam negativamente o meio ambiente, tornando-as menos atraentes do ponto de vista econômico. Pressão esta que vêm crescendo tanto por parte da população interna quanto decorrentes de acordos internacionais.

O Brasil assinou em 1972 na conferência de Estocolmo que ficou conhecida como Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável. Até hoje, dia 5 de junho, passou a ser comemorado para marcar o primeiro dia desse evento. Ele é comemorado como “Dia Mundial do Meio Ambiente”. A Declaração de Estocolmo estabeleceu 26 princípios sobre desenvolvimento e meio ambiente. Ela iniciou uma série de conferências ambientais

---

<sup>3</sup> Ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia ou preservação de bens ambientais. (Tôres, 2005, p.101-102).

em que os governos reconhecem sua responsabilidade com o meio ambiente, se comprometendo entre outras medidas a diminuir suas emissões de Carbono e retarda o desflorestamento. (Lago, 2006)

Na visão de Alfredo Augusto Becker (2022, p. 587):

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressividade transfigurada dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.

Vemos isso acontecendo cada vez mais corriqueiramente uma vez que a pressão por alternativas mais ecologicamente “amenas” em virtude do escalonamento das mudanças climáticas impõe a comunidade internacional, e, portanto, seus signatários, uma maior intervenção Estatal.

Um dos principais mecanismos da tributação ambiental é a utilização de alíquotas progressivas, nas quais os tributos são calculados de acordo com o grau de impacto ambiental das atividades econômicas. Isso significa que setores que geram mais poluição ou que consomem recursos naturais de forma mais intensiva podem estar sujeitos a uma carga tributária mais elevada. Ao mesmo tempo, atividades que adotam práticas sustentáveis e menos prejudiciais ao meio ambiente podem receber incentivos fiscais, como alíquotas reduzidas ou isenções. (Margulis, (Motta; Oliveira, 2000)

Essa abordagem não apenas desencoraja comportamentos ambientalmente prejudiciais, mas também promove uma competição saudável entre os setores econômicos. Empresas e indústrias têm um incentivo financeiro para adotar práticas mais limpas e tecnologias mais verdes, não apenas por razões éticas, mas também por considerações econômicas. Isso pode levar a avanços significativos na adoção de tecnologias limpas e na redução da pegada ecológica das atividades econômicas. (Oliveira; Valin. 2018)

Além disso, a tributação ambiental pode ser aplicada de maneira seletiva, direcionando recursos financeiros para áreas específicas de preservação e recuperação ambiental. Isso pode incluir a destinação de parte da arrecadação de impostos para a criação e manutenção de unidades de conservação, projetos de reflorestamento, tratamento de resíduos e saneamento básico, entre outros. Dessa

forma, a tributação ambiental não apenas desencoraja a degradação ambiental, mas também contribui diretamente para a restauração e proteção do meio ambiente.

### **3.1.1. Incentivos fiscais e isenções**

Os incentivos fiscais e as isenções tributárias representam ferramentas poderosas nas mãos dos governos para promover a adoção de práticas sustentáveis. Esses mecanismos não apenas alinham interesses econômicos com objetivos de proteção ambiental, mas também fornecem incentivos tangíveis para que empresas e indivíduos adotem comportamentos mais responsáveis em relação ao meio ambiente. Nesse contexto, Falcão (2013) destaca a importância de "incentivar ações empresariais que estejam alinhadas com objetivos de proteção ambiental".

Um exemplo notável desse tipo de incentivo é a concessão de benefícios fiscais para empresas que investem em tecnologias limpas e na redução de emissões de poluentes. Empresas que implementam sistemas de gestão ambiental, adotam fontes de energia renovável ou reduzem o consumo de recursos naturais podem ser recompensadas com alíquotas de impostos mais baixas ou até mesmo isenções fiscais. Essas medidas não apenas estimulam a inovação e a eficiência, mas também reduzem o impacto ambiental dessas empresas.

Além disso, os incentivos fiscais podem ser direcionados para setores específicos da economia que desejam realizar investimentos em tecnologias mais limpas, como a indústria de veículos elétricos. Isso não apenas impulsiona o desenvolvimento dessas tecnologias, mas também ajuda a criar mercados sustentáveis, gerando empregos e crescimento econômico.

No entanto, é crucial que esses incentivos sejam cuidadosamente projetados e monitorados para garantir que sejam eficazes e não resultem em abusos. A legislação tributária deve ser clara e precisa em relação aos critérios e requisitos para se qualificar para esses benefícios, e auditorias regulares podem ajudar a garantir a conformidade.

### 3.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

Como comentado no subcapítulo anterior, o Brasil desde a conferência de Estocolmo 1972 vêm participando de diversas conferências internacionais as quais por meio de tratados tentam em um esforço em comum mitigar os efeitos atuais e futuros da mudança climática. A tributação ambiental mostra-se adequada aos dispositivos constitucionais e legais brasileiros entre outros através dos dispositivos legais: (art. 225 da CF/1988; Lei nº 6.938/1981 – Política Nacional do Meio Ambiente; Lei nº 12.305/2010 – Política Nacional de Resíduos Sólidos; Lei nº 10.257/2001 – Estatuto da Cidade; Lei nº 12.651 – Proteção da Vegetação Nativa). O Art. 255 é demonstrado como exemplo prático por Barbosa, Souza e Jacintho (2015, p. 213), vejamos:

O artigo 225 foi aplicado em um caso de Ação Direta de Inconstitucionalidade no Direito Constitucional Ambiental, envolvendo a redução da Área de Proteção Ambiental de Tamoios por meio de um decreto estadual do Rio de Janeiro. O Supremo Tribunal Federal julgou a ação procedente, declarando a inconstitucionalidade da expressão “com área total aproximada de 7.173, 27 hectares”, contida no artigo 1º do Decreto 44.175/2013 do Estado do Rio de Janeiro.

A redução da área de proteção foi considerada uma violação ao princípio da reserva legal, ao dever de proteção e preservação do meio ambiente e aos princípios da vedação do retrocesso e da proibição da proteção insuficiente, conforme estabelecido no artigo 225.

Este caso demonstra que a aplicação do artigo 225 da Constituição Federal serve como um mecanismo de proteção do meio ambiente, garantindo que qualquer alteração ou supressão de espaços territoriais especialmente protegidos deve ser feita por meio de lei formal, com amplo debate parlamentar e participação da sociedade civil.

Portanto, o artigo 225 é uma ferramenta jurídica fundamental para a proteção do meio ambiente e para garantir que todos tenham direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O ICMS Ecológico é um exemplo de tributo com finalidade ambiental que tem ganhado destaque. Estados brasileiros têm utilizado esse mecanismo para incentivar a preservação ambiental em municípios. Segundo Torres (2005, s/p), o ICMS Ecológico "reconhece a importância dos municípios na proteção do meio

ambiente e na promoção do desenvolvimento sustentável". O Estado da Paraíba implementou o ICMS ecológico a partir da edição da Lei nº 9.600, publicada em 2011.

O ICMS, Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, é o tributo estadual de maior relevância para os Estados da Federação. ... está descrito no artigo 155 da Constituição Federal, no seu inciso I, alínea "b", o qual determina que a instituição de impostos sobre tais operações compete aos Estados e ao Distrito Federal. A Carta Maior determina ainda, através do artigo 158, IV, que 25% do valor arrecadado pertencem aos municípios. Dos 25% repassados aos municípios, 75% são distribuídos de acordo com o critério do VAF (valor adicionado fiscal), que calcula a produção econômica local, revelada pela diferença entre o somatório das notas fiscais de venda e o somatório das notas fiscais de compra. Os 25% restantes são distribuídos segundo critérios definidos em Lei Estadual. Nesse contexto, surge a possibilidade do ICMS ter parte da sua receita aplicada em prol do meio ambiente, utilizando como critérios para o repasse dos 25% restantes, as medidas de conservação ambiental efetuadas pelos municípios do Estado. Desta forma, parcela da arrecadação do referido imposto será direcionada para os municípios que se preocupam com questões ambientais, observando vários critérios, tais como a manutenção de unidades de conservação, proteção de mananciais, tratamento do lixo e do esgoto, entre outros estabelecidos pela legislação estadual (Dessoles, 2020).

A contribuição de melhoria, quando aplicada com finalidade ambiental, relaciona a valorização de imóveis à realização de obras públicas voltadas para a preservação do meio ambiente. Reservando de forma obrigatória zonas de áreas verdes para condomínios horizontais assim como os Arts: 170, III e VI, e 182, §4º, II: Com seu objetivo de que o IPTU e o ITR sejam utilizados para fazer-se cumprir a função social da propriedade:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

III - função social da propriedade;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal,

do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

**Impostos sobre Emissões de Carbono:** Têm-se implementado impostos sobre as emissões de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) provenientes de indústrias, veículos e outras fontes. Empresas que emitem grandes quantidades de CO<sub>2</sub> pagam mais impostos, incentivando a transição para tecnologias mais limpas e a redução das emissões.

**Taxas de Aterro Sanitário:** Algumas jurisdições aplicam taxas sobre resíduos sólidos enviados para aterros sanitários. Quanto mais lixo uma empresa produz, maior é a taxa. Isso promove a redução, reutilização e reciclagem de resíduos.

**Impostos sobre Produtos Poluentes:** Produtos que contenham substâncias nocivas ao meio ambiente, como produtos químicos tóxicos ou plásticos não recicláveis, podem ser tributados a uma taxa mais alta. Isso estimula a inovação em produtos mais ecológicos.

**Impostos sobre Veículos Poluentes:** Os impostos sobre veículos automotores são calculados com base nas emissões de poluentes que o veículo produz. Veículos com maior eficiência energética e menores emissões recebem tratamento fiscal favorável.

**Taxas de Utilização de Recursos Naturais:** Taxas pela extração de recursos naturais, como madeira, minerais e água. Essas taxas podem ser usadas para financiar programas de conservação e recuperação ambiental.

**Incentivos Fiscais para Energias Renováveis:** O Brasil oferece incentivos fiscais, como isenções fiscais ou créditos tributários, para empresas e indivíduos que investem em energias renováveis, como painéis solares ou turbinas eólicas.

Em especial para aquisição de equipamentos e componentes para estas duas fontes de energia, em 1997 o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) publicou o ICMS nº 101/1997, que concede isenção para aquisição destes equipamentos, convenio este atualizado em 2022 através da Lei 14.300/22. (Casarin, 2023).

Esta baixa na tarifação no Imposto sobre Importação (II) de 12% para 6% busca incentivar a produção por parte da indústria nacional, a qual está se aproximando do preço cobrado por equipamentos importados diretamente.

Além deste incentivo à ainda outros incentivos fiscais para a utilização de painéis solares que são (Casarin, 2023):

- Isenção de ICMS
- Desconto no IPTU (IPTU verde)
- Inclusão no programa Minha Casa, Minha Vida (Lei 14.620 de 2023)
- Isenção de imposto de importação (de 12% para 6%)
- Redução do imposto de renda sobre a venda do imóvel

De acordo com o portal Poder360 (2024), o Brasil saltou para o 6º país que mais produz energia solar no mundo, avançando duas posições de 2022 para 2023, como reflexo destes investimentos da extrafiscalidade adotados no país. Atualmente a energia solar é a 2ª maior fonte de energia brasileira, com 17,4% de participação na matriz energética do país.

#### **4 DESAFIOS E PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

Em 2015, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) lançou um estudo avaliando o desempenho ambiental do Brasil. Um dos pontos destacados foi a baixa receita tributária proveniente de tributos relacionados ao meio ambiente, quando comparada a outros países. Essa receita, inclusive, vem diminuindo em termos reais.

Assim como em outras nações, os tributos ambientais brasileiros incidem principalmente sobre veículos e consumo de energia. No entanto, vale ressaltar que diversos combustíveis fósseis desfrutam de isenção fiscal. Tal situação concentra mais de “95% da receita ambiental na tributação de veículos, o que, por sua vez, oferece apenas uma visão parcial do impacto ambiental real desses meios de transporte” (Montero, 2014, p. 142).

No Brasil, a ausência de tributação específica sobre o aproveitamento de recursos naturais e a poluição gera um cenário preocupante. As cobranças

existentes, como taxas pela captação ou poluição da água e encargos por serviços públicos de saneamento e coleta de resíduos, apresentam falhas significativas. A inconsistência na aplicação dessas cobranças, muitas vezes com valores baixíssimos, impede que cumpram seus objetivos: estimular o uso eficiente dos recursos naturais e financiar a prestação de serviços essenciais.

Sob essa perspectiva, no mesmo estudo, a OCDE (2016) recomendou que é necessário ao Brasil proceder com uma reforma no seu complexo sistema tributário, de maneira a amenizar a carga tributária, diminuindo distorções que impactam negativamente a produtividade e a competitividade, revelando-se como a oportunidade de desenvolver a tributação direcionada ao ambiente, eliminando subsídios e isenções fiscais potencialmente prejudiciais no sentido de estimular o aproveitamento eficiente e sustentável dos recursos.

Desse modo, o governo poderia incrementar sua receita, aplicando-a em projetos de infraestrutura, educação e redução da pobreza, sanando problemas ambientais que prejudicam a saúde e a subsistência de populações carentes (Montero, 2014).

A reforma tributária visando sanar os problemas apontados por esse estudo realizado pela OCDE, expondo que o Brasil está muito aquém dos outros países na questão de utilização do tributo (seja *lato sensu* ou *stricto sensu*) como mecanismo de proteção ambiental, assinala-se como relevante a implementação dos tributos ambientais. Montero (2014, p. 295) defende que:

Essa reforma fiscal verde deve ser efetivada de maneira gradual, sempre correlacionando os instrumentos fiscais para a proteção ambiental à realidade ambiental, social, econômica e jurídica do país. Não existindo um modelo tributário verde, algumas recomendações a se pensar para reformas futuras devem ser consideradas, tais como:

- i) Projetar os problemas administrativos, as consequências políticas, a eficácia ambiental e a eficiência econômica do tributo;
- ii) Conferir maior caráter educativo e estímulo do que a sanção, implementando mecanismos de des(incentivo), por meio do reflexo ambiental em impostos ordinários;
- iii) Estabelecer alíquotas flexíveis no tempo;
- iv) Combinar os impostos com mecanismos que permitam mitigar os efeitos da reforma sobre as empresas;
- v) Implementar gradualmente instrumentos fiscais ambientais;
- vi) Fomentar a participação dos diversos agentes econômicos nos processos de reforma, visando à transparência e à informação.

Um dos desafios mais evidentes é a complexidade da normativa tributária, que muitas vezes dificulta a implementação eficaz de políticas de tributação ambiental. As regulamentações fiscais relativas ao meio ambiente podem ser intrincadas e sujeitas a mudanças frequentes, tornando difícil para as empresas e os cidadãos entenderem suas obrigações tributárias ambientais.

Outro dos grandes critérios a serem considerados seria a introdução do princípio do poluidor-pagador (PPP) na forma de tributação ambiental, por meio de expressa inclusão na CF/1988, uma vez que representa o fundamento da tributação ambiental, pois considera a incorporação do custo ambiental nos sistemas de preços do mercado. Nesse sentido, explica Torres (2005, p. 7):

O princípio do poluidor-pagador está ligado à ideia de internalização de eventuais prejuízos ambientais, sem a qual seria repassada para terceiros a responsabilidade pela carga tributária necessária a garantir os riscos ambientais. O poluidor, que se apropria do lucro obtido em suas atividades poluentes, não pode externalizar negativamente a poluição que produz. Esse princípio pode ser identificado sob duas órbitas de alcance:

- i) Prevenir a ocorrência de danos ambientais, impondo ao poluidor o dever de arcar com os custos da prevenção dos danos ao meio ambiente que sua atividade pode causar, por intermédio de investimentos e utilização de tecnologias limpas;
- ii) Responsabilizar civil, penal e administrativamente o poluidor pelo dano ambiental efetivamente ocorrido.

Repassando os custos através do PPP teremos uma mudança na forma com que as empresas e o consumidores terão de encarar a diferença de tributação e o custeio da degradação ambiental. O PPP legitima o tributo ambiental, orientando a criação de políticas públicas em matéria ambiental, cujas decisões podem ser projetadas no sistema tributário, pela utilização dos efeitos extrafiscais na finalidade de proteção ambiental nos próprios tributos já existentes (Torres, 2005, p. 28-30), de maneira a propiciar a redução dos impactos ambientais negativos causados por determinadas atividades para alcançar o nível desejado de sustentabilidade.

Outras recomendações sugeridas por Montero (2014, p. 144) referem-se à:

- i) Inclusão de um parágrafo sobre tributação ambiental no art. 5o do Código Tributário Nacional, visando maior transparência e segurança jurídica, ou seja, legitimando os tributos ambientais;
- ii) Criação de uma Cide ambiental genérica na CF/1988, conforme apresentada pelo Ministério do Meio Ambiente e não

- incorporada pela Emenda Constitucional (EC) no 42/2003, de modo a imprimir maior segurança sobre a legitimidade da contribuição sobre atividades de impactos ambientais negativos e significativos;
- iii) Inserção gradativa da variável ambiental aos impostos tradicionais, de acordo com critérios técnicos que considerem a eficiência econômica e a eficácia ambiental do tributo, com o intuito de manter a neutralidade impositiva e permitir a sua aceitação social, baseada nos princípios da seletividade e da progressividade, com a realização de estudos técnicos e repartição de receitas, objetivando o financiamento de políticas públicas ambientais;
  - iv) Análise para verificar se seria crucial ampliar o fato gerador das taxas, considerando a fruição de belezas naturais pelos particulares 144 | Reforma Tributária IPEA-OAB/DF em parques, bem como a existência de possível impacto ambiental;
  - v) Averiguação da implementação de tributos ambientais stricto sensu, cujos fatos geradores estejam voltados para a oneração de resíduos perigosos e urbanos, objetos não recicláveis, produtos agrícolas poluidores, entre outros.

Importante ressaltar, em último ponto, que os estudos sobre o tema estão se fortificando na comunidade jurídica e política, sendo exemplo de propostas apresentadas ao Legislativo Federal, a Cide ambiental, que não foi incorporada pela EC no 42/2003; a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) no 31-A/2007 e a PEC no 353/2009, estando estas duas últimas ainda em trâmite, e cuja pretensão se baseia na incorporação de questões ambientais ao STN (Supremo Tribunal Nacional), bem como que a carga tributária seja reflexo dos impactos, positivos ou negativos, sobre o meio ambiente, oriundos de bens, serviços, ou atividades econômicas (Montero, 2014).

Nesse sentido, com vistas ao fortalecimento do STN (Sistema Tributário Nacional), aliado à necessária preservação do meio ambiente e eficaz arrecadação de receitas para manutenção dos serviços públicos, é importante adequar possíveis instrumentos fiscais efetivos na busca de modificação de condutas inadequadas, com a promoção de práticas sustentáveis, implementando de maneira gradativa na reforma tributária brasileira critérios técnicos econômico-ambientais eficientes nos instrumentos fiscais, os quais certamente representarão um importante passo para a introdução de instrumentos tributários com finalidades ambientais no Brasil (Montero, 2014).

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O Direito Ambiental e sua influência na tutela do meio ambiente são de suma importância para a sustentação de todas as formas de vida em todos os seus aspectos. A sociedade contemporânea compreende que o melhoramento das condições de vida e do bem-estar social está intimamente ligado ao ecossistema equilibrado. Com isso, as premissas ambientais se tornaram prioridade nos últimos tempos.

Assim, neste trabalho tentamos apresentar alternativas ecológicas que vêm buscando alinhar o crescimento econômico com a preservação ambiental. O Estado teve de passar a concentrar esforços no combate à destruição ambiental, visando preservar natureza para as presentes e futuras gerações. Nesse sentido, esclareceu-se que não podem os princípios de tal ramo do direito se limitarem pelas diretrizes apenas desta área, cabendo, ainda, à apreciação do Direito Tributário, à análise da gestão pública e à influência dos setores econômicos para que sejam estabelecidas as suas bases regulatórias, uma vez que a forma mais eficiente de alterar o fluxo do consumismo é a sobre taxa e as isenções, fazendo com que empresas e consumidores em conjunto tentem mitigar seus prejuízos e desenvolver novas técnicas de produção e padrões de consumo.

Desse modo, com a instituição do artigo 225, da Constituição Federal de 1988, considerada como a primeira “Constituição Verde”, a proteção ambiental passou a ser obrigação de todos. Ainda, não se limitou em dispositivo único, visto que, de igual forma, foi disposto em seu artigo 170, sobre a ordem econômica e o impacto ambiental, possibilitando e regulando, então, uma lógica de gestão do risco ambiental.

Considerando esses fatos, partindo-se da ideia de que a proteção do meio ambiente não é restrita à matéria ambiental, e que o Estado como representante da sociedade, detém o papel de incentivar políticas que visem à proteção do meio ambiente e ao interesse coletivo, como o bem-estar da população, o presente estudo buscou demonstrar formas com as quais o Direito Tributário expressa seu exercício impositivo, por intermédio do poder público, mais especificamente, com a utilização da extrafiscalidade.

Ainda que inexista embasamento legal que a conceitue, a extrafiscalidade percebe-se cabível no tocante a proteção de direitos de terceira dimensão, como é o

caso do direito ambiental. Dessa forma, a utilização da tributação sem fins fiscais visa corroborar com a tutela do meio ambiente, com implementações de imunidades e isenções fiscais, imposições de “tributos verdes” e concessões de incentivos e benefícios econômicos, com vistas desencorajar o contribuinte à prática de atividades poluentes e incentivar a adoção de condutas sustentáveis.

Diante disso, independentemente do mecanismo utilizado, conclui-se que compete ao Direito Tributário se manter ativo frente à necessidade de tutela ambiental.

Por fim, é mister acrescentar que, apesar que ainda exista um longo caminho a ser percorrido para se alcançar o desenvolvimento sustentável no Brasil, visto que não houve, até hoje, de fato, uma reforma tributária ambiental, grandes passos vêm sendo dados com rumo ao desenvolvimento sustentável e à consciência ecológica.

Ademais, com a correta aplicação e constante aprimoramento das normas constitucionais ambientais, que apontam diferentes e concomitantes técnicas para a proteção do meio ambiente, contribuir-se-á para a efetividade do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, preservando-o para que as presentes e futuras gerações possam dele desfrutar.

A tributação ambiental representa um compromisso importante na busca por um futuro mais sustentável, no qual a proteção do meio ambiente e o desenvolvimento econômico possam coexistir de maneira equilibrada. Portanto, a tributação ambiental não é apenas uma estratégia fiscal, mas também uma abordagem estratégica para garantir a saúde do planeta e das futuras gerações.

## **REFERÊNCIAS:**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 20 set. 2023.

BARBOSA, Wallace Souza; SOUZA, Roberto Rodrigues de; JACINTHO, Jussara Moreno. Contribuição de melhoria e o estado de direito ambiental: uma nova abordagem a partir do exame da situação do Parque Augusto Franco em Aracaju.

2015. **Pensar Fortaleza**, V 20, N. 1. Disponível em: <<https://ojs.unifor.br/rpen/article/download/2869/pdf/12041>> Acesso em: 25 abril. 2024.

CALIENDO, Paulo; RAMMÊ, Rogério; MUNIZ, Veyzon. Tributação e sustentabilidade: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. **Revista de direito ambiental**, São Paulo, v. 19, n. 76, out./dez. 2014.

CASARIN, Ricardo. **Conheça os incentivos fiscais para energia solar no Brasil**. 04/06/2023. Disponível em: <<https://www.portalsolar.com.br/noticias/mercado/geracao-distribuida/conheca-os-incentivos-fiscais-para-energia-solar-no-brasil>>. Acesso em: 23 abril. 2024.

DESSOLES, Adriana Secundo Gonçalves. **A implementação do icms ecológico no estado da Paraíba**. 2020. V Jornada Científica PRODER, UFCA. Disponível em: <<https://sites.ufca.edu.br/proder/wp-content/uploads/sites/19/2020/02/A-IMPLEMENTA%C3%87%C3%83O-DO-ICMS-ECOL%C3%93GICO-NO-ESTADO-DA-PARA%C3%8DBA.pdf>>. Acesso em: 02 mai. 2024.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico: teoria fundamental**. São Paulo: Editora São Paulo, 2013.

FERRAZ, Roberto. **Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2005.

FIORILLO. Celso Antonio Pacheco, **30 ANOS de direito ambiental constitucional: a consolidação do direito ambiental brasileiro em proveito da dignidade da pessoa humana**, disponível em: <<https://revistaeletronica.oabrj.org.br/wp-content/uploads/2017/11/FIORILLO-Celso.-30-anos-de-direito-ambiental-constitucional-Celso-Fiorillo.pdf>> Acesso em: 20 set. 2023.

JOTZ, Fernanda de Freitas e BÜHRING, Márcia Andrea. **Tributação ambiental: a atuação da extrafiscalidade tributária na tutela ambiental e no desenvolvimento de uma economia sustentável**. Disponível em: <[https://www.pucrs.br/direito/wp-content/uploads/sites/11/2021/01/fernanda\\_jotz.pdf](https://www.pucrs.br/direito/wp-content/uploads/sites/11/2021/01/fernanda_jotz.pdf)>. Acesso em: 20 set. 2023.

LAGO, André Aranha Corrêa do. **Estocolmo, rio, joanesburgo o brasil e as três conferências ambientais das nações unidas**, Fundação Alexandre de Gusmão (Funag), 2006.

MOTTA, Ronaldo Seroa da; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; MARGULIS, Sergio. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. 2000. Disponível em: <[https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2358/1/TD\\_738.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2358/1/TD_738.pdf)>. Acesso em: 20 abril. 2024.

OLIVEIRA, Thaís de; VALIN, Beijaniczy Ferreira da Cunha Abadia. **Tributação ambiental: a incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional**. Reforma Tributária IPEA-OAB/DF. Organizadores: Adolfo Sachsida, Erich

Endrillo Santos Simas. - Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8641>>. Acesso em: 10 abril. 2024.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

PODER360. **Brasil é o 6º maior produtor de energia solar do mundo**. 09/04/2024. Disponível em: <<https://www.poder360.com.br/brasil/brasil-e-o-6o-maior-produtor-de-energia-solar-do-mundo/>>. Acesso em: 20 mar. 2024.

SANTOS, Gabrielle Nishida. **Direito tributário ambiental: atuação dos tributos na proteção ao meio ambiente e incentivo ao desenvolvimento sustentável**. Disponível em: <[https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo\\_cientifico\\_-\\_direito\\_tributario\\_ambiental.pdf](https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_cientifico_-_direito_tributario_ambiental.pdf)>. Acesso em 20 set. 2023.

SILVA. José Afonso da, **Direito Ambiental Constitucional**, 2019, disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/74540>. Acesso em: 20 set. 2023.

TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. 2005. **Revista Fórum de Direito Tributário**, v. 3, n. 14, p. 23–50, mar./abr., 2005. Disponível em: Acesso em: 10 de mai. 2024.