

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO AMBIENTAL E GESTÃO ESTRATÉGICA DA
SUSTENTABILIDADE

ANA CAROLINA CYPRIANO SCARAMUSSA

EXTRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

SÃO PAULO

2017

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO AMBIENTAL E GESTÃO ESTRATÉGICA DA
SUSTENTABILIDADE

ANA CAROLINA CYPRIANO SCARAMUSSA

EXTRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Monografia apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, como exigência para obtenção do grau de Especialista em Direito Ambiental e Gestão estratégica da Sustentabilidade.

Orientador: Prof. Me Fernando Fernandes

SÃO PAULO

2017

ANA CAROLINA CYPRIANO SCARAMUSSA

EXRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Monografia apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo- PUC/SP, como exigência para obtenção do grau de Especialista em Direito Ambiental e Gestão estratégica da Sustentabilidade.

Banca Examinadora

Orientador: Prof. Me. Fernando Fernandes da Silva

SÃO PAULO
2017

Dedico à Deus que sempre esteve em minha vida, à minha família, Osmar, Elizete, Virgínia, Marcus Vinícius e meu afilhado que tanto amo, Arthur, que nunca deixaram de me apoiar e me dar forças para conseguir chegar até o fim, sempre acreditando na minha capacidade.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que pela sua infinita bondade e compaixão me concedeu a oportunidade de concluir o presente trabalho de conclusão de pós Graduação na PUC/SP.

Agradeço eternamente ao meu pai que nunca mediu esforços para me ajudar, um exemplo de caráter e dedicação em tudo o que faz. A minha mãe, que sempre esteve ao meu lado me apoiando em todas as situações. Sem o apoio de vocês nada disso teria acontecido.

Ao meus irmãos que sempre ficaram felizes com a minha realização e ao meu afilhado que acompanhei os seus primeiros anos de vida longe, para concluir esse curso, mas que estava presente todos os dias no meu pensamento, amo vocês.

Ao professor orientador Fernando Fernandes, pela dedicação, paciência e ensinamentos no momento de elaboração desta pesquisa, obrigada pela confiança e por acreditar em meu potencial.

RESUMO

O presente trabalho estuda a aplicação dos tributos ambientais no ordenamento brasileiro, seus incentivos e o benefício de atrair o direito tributário para as questões ambientais, sobretudo para efetividades dos princípios ambientais. Analisa a intervenção do Estado na atividade econômica para garantia da proteção dos recursos naturais e a importância da tributação ambiental para propiciar a referida intervenção. Por meio da função extrafiscal dos tributos há a possibilidade do Estado intervir na economia, em setores sociais, regiões ou em determinadas atividades para buscar concretizar o direito fundamental previsto no art. 225 da Constituição Federal, o direito ao meio ambiente equilibrado para as presentes e futuras gerações. Os problemas ambientais existem e merecem ser discutidos para identificarem os instrumentos que melhor atendam às necessidades do meio ambiente, para isso surge a tributação ambiental. Em que pese o Brasil ser um país com maior tributação no mundo, há falta de incentivos fiscais que desestimulem condutas que causem significativo impacto ambiental.

Palavra-Chave: Tributos Ambientais. Incentivos. Direito Tributário. Princípios Ambientais. Intervenção do Estado. Tributação Ambiental. Meio Ambiente Equilibrado.

ABSTRACT

The present study studies the application of environmental taxes in Brazilian planning, its incentives and the benefit of attracting tax law to environmental issues, especially for the effectiveness of environmental principles. It analyzes the intervention of the State in economic activity to guarantee the protection of natural resources and the importance of environmental taxation to provide such intervention. Through the extra-fiscal function of taxes, there is the possibility of the State intervening in the economy, in social sectors, regions or in certain activities to seek to realize the fundamental right set forth in art. 225 of the Federal Constitution, the right to a balanced environment for present and future generations. The environmental problems exist and deserve to be discussed to identify the instruments that best meet the needs of the environment, for this arises environmental taxation. Although Brazil is a country with the highest taxation in the world, there is a lack of fiscal incentives that discourage conduct that causes environmental impact.

Keyword: Environmental Taxes. Incentives. Tax law. Environmental Principles. State intervention. Environmental Taxation. Balanced Environment

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1- DIREITO AO MEIO AMBIENTE SUSTENTÁVEL.....	11
1.1- MEIO AMBIENTE E SUSTENTABILIDADE.....	11
1.2 – PRINCÍPIOS QUE REGEM O DIREITO AMBIENTAL BRASILEIRO.....	13
1.2.1 – PRINCÍPIO DA PREVENÇÃO.....	14
1.2.2 – PRINCÍPIO DA PRECAUÇÃO.....	15
1.2.3 – PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR.....	16
1.2.4 – PRINCÍPIO DO USUÁRIO-PAGADOR.....	19
1.2.5 – PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.....	20
1.2.6 – PRINCÍPIO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE.....	21
1.3 - O ESTADO SOCIOAMBIENTAL DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	24
2 – O DIREITO TRIBUTÁRIO E A EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL.....	25
2.1 – EXTRAFISCALIDADE, FISCALIDADE E PARAFISCALIDADE.....	27
2.2 – PRINCÍPIOS QUE REGEM A EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL.....	28
2.2.1 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	28
2.2.2 – PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.....	29
2.2.3 – PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE.....	30
2.3 – OS BENEFÍCIOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	31
2.4 – OS INCENTIVOS FISCAIS: ISENÇÕES, REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO E DE ALÍQUOTAS E ALÍQUOTA ZERO.....	32
3 – O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL. A RELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO E SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL.....	36
3.1 – FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	37
3.2 – OS TRIBUTOS AMBIENTAIS.....	39
3.2.1 – ICMS ECOLÓGICO.....	39
3.2.2 – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	40

3.2.3 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE RURAL.....	41
3.2.4 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA...	43
3.2.5 – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.....	45
3.2.6 – TAXAS.....	46
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	53

INTRODUÇÃO

A degradação ambiental é um processo inerente à ocupação do homem na terra. O interesse de enriquecer-se a todo custo modificou a essência do homem, tornando-o insensível as problemas socioambientais. O uso irregular do meio ambiente vem provocando na sociedade a necessidade de alternância de valores, especialmente no que se refere a meio ambiente equilibrado.

Nesse sentido, a interação entre homem e recursos naturais foi essencial para o desenvolvimento da sociedade moderna e isto foi determinante para agravar os problemas ambientais. Com o uso inadequado dos recursos naturais e a exploração do meio ambiente intensificada cada vez mais, o meio ambiente passou a ser o principal objeto de discussão da sociedade moderna.

O meio ambiente equilibrado é um direito constitucionalmente protegido e visa assegurar a sadia qualidade de vida para as presentes e futuras gerações, compondo-se, assim, um dever não só do Estado mas da sociedade preservá-lo.

A partir daí surge a indagação: O que o Estado poderia fazer pra estimular a defesa e preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações?

Como o Estado pode intervir na economia estimulando e desestimulando determinadas condutas, atividades ou regiões a reduzirem os impactos negativos que causam ao meio ambiente?

Para solução dessas indagações dividimos o trabalho em três capítulos. O primeiro capítulo ficou reservado para estudar o meio ambiente e a sustentabilidade. Nele buscou-se demonstrar a necessidade do bom uso dos recursos naturais pela presente geração para garantir às futuras meio ambiente equilibrado e saudável. Além disso, houve exposição dos princípios ambientais mais importantes para serem analisados no presente trabalho.

O segundo capítulo ficou destinado ao estudo das funções dos tributos, principalmente no que se refere a extrafiscalidade e os princípios do direito tributário que estão intimamente relacionados à ela. Ademais, buscou demonstrar a importância do instituto da extrafiscalidade na busca pela proteção e preservação do meio ambiente,

apontando, inclusive, a presença dos incentivos fiscais para estimular ou desestimular as condutas humanas.

Por fim, o terceiro e último capítulo restou a tarefa de demonstrar a importância do direito tributário e os tributos que, se explorados corretamente, podem servir de estímulo para reduzir a degradação ambiental. Além disso, foram abordadas algumas espécies tributárias para analisar tanto o seu aspecto arrecadatório como seu aspecto extrafiscal, induzindo contribuinte à adoção de condutas ambientalmente corretas.

Para tanto, foi realizada vasta pesquisa doutrinária e jurisprudencial sobre o tema tributação ambiental, especialmente no que tange a extrafiscalidade dos tributos e os tributos em espécie.

Importante mencionar a dificuldade de encontrar leis que tratassem sobre tributos com finalidade ambiental, tendo em vista se tratar de uma preocupação recente, razão pela qual, há vários projetos de leis esperando aprovação do Congresso Nacional para dar continuidade ao protecionismo ambiental.

1- DIREITO AO MEIO AMBIENTE SUSTENTÁVEL

1.2- MEIO AMBIENTE E SUSTENTABILIDADE

Âmbito do direito responsável pelas grandes discussões nacionais e internacionais que envolvem a proteção do meio ambiente e a sadia qualidade de vida. Apesar da existência de algumas normas que protegiam determinados recursos ambientais, período que antecede a República, sob o aspecto jurídico, a preocupação com o meio ambiente sequer existia.

Portanto, revela-se um ramo recente, a partir da década de 60, com a regulamentação de normas com maiores preocupações com as questões ambientais. Dentre os textos normativos que surgiram à época a lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), Lei nº 4.771/65 (Código Florestal), Lei nº 5.197/67 (Proteção à Fauna), Decreto-Lei nº 227/67 (Código de Mineração) foram de suma importância na fixação de parâmetros para as atuais normas ambientais.

Com o advento da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente em Estocolmo, em 1972 foi aprovado a Declaração Universal do Meio Ambiente que determinava critérios e princípios que serviriam de base universal para orientar na preservação e conservação do meio ambiente. A Declaração de Estocolmo passou então a abrir caminhos para que a legislação brasileira perfilasse a promulgação de normas mais protetivas e preservacionistas aos recursos naturais.

A Política Nacional do Meio Ambiente, Lei 6.938/81, representou esse avanço da legislação interna ao definir conceitos, princípios e instrumentos básicos que mais tarde serviriam de base para tornar a legislação ambiental brasileira uma das mais avançadas do mundo.

Sarlet (2015, p. 178) comenta acerca da importância da Política Nacional do Meio Ambiente:

Nesse sentido, numa perspectiva progressista para a época e antecipando o que estava a ser consagrado na CF/88, a Lei 6.938/81 identificou a importância da proteção da qualidade, do equilíbrio e da segurança ambiental para assegurar proteção adequada à dignidade da vida humana, conforme se pode apreender da leitura do seu art. 2, caput, guardando perfeita sintonia com o novo programa jurídico-constitucional ecológico em 1988.

A Constituição Federal de 1988 reflete essa preocupação da comunidade com a finitude dos recursos naturais ao determinar que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito de todos e ao mesmo tempo constitui dever de todos defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, no seu art. 225, caput.

Aliás, garantir o meio ambiente equilibrado se tornou uma condicionante para o exercício dos demais direitos fundamentais. Há entre eles uma indissociável relação.

A escassez dos recursos naturais demanda um controle na sua utilização, que deve ser feita em bases sustentáveis, sem que isso implique no conservacionismo radical, mas apenas no imperativo de exploração racional.

A liberdade no acesso aos recursos naturais e a falta de estímulo para uma exploração controlada gerou um desequilíbrio ambiental muito grande capaz de pôr em risco a presença de determinados recursos naturais para as futuras gerações.

O que se busca é a equidade intergeracional, de modo que a presente geração faça uso dos bens ambientais sem prejudicar as futuras gerações. Para que isso ocorra tem-se em mente as práticas de políticas que busquem evitar o esgotamento dos recursos naturais, com efeito, uma exploração que favoreça a economia mais sistematicamente e com respeito intergeracional.

O Estado, por meio dos órgãos ambientais federais, estaduais e municipais, possui significativa função na preservação do meio ambiente para as futuras gerações. No momento em que limitam o acesso e a exploração dos recursos naturais ou restringem o seu uso e ao mesmo tempo incentiva o indivíduo a recompor, recuperar ou até mesmo estimular a atividade legalizada, ele controla o acesso e impõe que a exploração seja feita sustentavelmente.

Uma das funções do Estado, de controlar os excessos por meio de políticas de comando e controle, legislação, ou até mesmo por meio de tributos ou incentivos econômicos, possibilita que todos usufruam dos recursos de forma sustentável e não somente aqueles que diretamente exploram o meio ambiente.

Machado (2013, p. 154) assevera:

O equilíbrio ecológico não significa uma permanente inalterabilidade das condições naturais. Contudo, a harmonia ou proporção e a sanidade entre os vários elementos que compõem a ecologia – populações, comunidades,

ecossistemas e a biosfera – hão de ser buscadas intensamente pelo Poder Público, pela coletividade e por todas as pessoas.

Merece destaque os dizeres de Tupiassu (2006, p.80 e 81):

A livre iniciativa não pressupõe a irresponsabilidade pelos prejuízos causados à natureza e à comunidade e que o respeito à propriedade privada não implica na destruição dos recursos nela existentes e que o modelo de desenvolvimento pautado no desrespeito para com a dignidade da pessoa humana não é desenvolvimento. Deve-se, aplicando positiva e substancialmente os primados de ordem econômica e social nacional.

O controle do Estado sob as atividades antrópicas deveria ser sempre preventivo, a fim de excluir eventuais danos irreparáveis à natureza, a vida e até a saúde humana. No entanto, é cediço que muitas vezes, esse controle é repressivo, quando o meio ambiente, infelizmente, encontra-se em desequilíbrio.

Hernández (1998, p. 35-36) já discorria sobre a necessidade do poder público agir de forma preventiva ao buscar desenvolvimento econômico e proteção ambiental, de forma que, anteciparia os efeitos nocivos ao meio ambiente e conhecendo-o, pudesse direcionar as tarefas com intenção preventiva e protetiva ao meio ambiente, por meio de medidas de reparação ou mesmo indenizações.

Busca-se com o presente tópico dar início ao estudo dos princípios que regem o direito ambiental para, depois de construída uma base principiológica, assentar os diversos instrumentos para realização da política ambiental brasileira. As noções de desenvolvimento sustentável e de meio ambiente apresentada até então foram necessárias para retratarem o que se busca com os instrumentos da política ambiental e onde eles operacionalizam.

1.2 – PRINCÍPIOS QUE REGEM O DIREITO AMBIENTAL BRASILEIRO

Os princípios que serão apresentados servirão de norte para onde o presente trabalho pretende chegar. Busca-se apresentar uma base jurídica sólida que servirá de suporte para implementar as diversas políticas econômicas que serão melhor apresentadas posteriormente.

Aliás, a política ambiental brasileira tem seus instrumentos embasados por essas normas, razão pela qual merece ser detalhada.

1.2.1 – PRINCÍPIO DA PREVENÇÃO

Como vimos anteriormente, os objetivos do direito ambiental são fundamentalmente preventivos. Em 1981 o princípio da prevenção já se fazia presente na legislação brasileira por meio da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente, em seu art. 2 quando prevê a palavra “preservação”, vejamos:

A Política Nacional do Meio Ambiente tem como objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento socioeconômico aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana.

Os próprios incisos do art. 225 da Constituição Federal alcançam o princípio da prevenção quando determinam a necessidade de se preservar o meio ambiente, que nada mais é do que a prevenção, a fim de evitar a destruição dos processos ecológicos, manter a integridade do patrimônio genético, realizar estudos prévios de impacto ambiental, dentre outros.

O princípio da prevenção está mais fácil de ser identificado no inciso IV do art. 225 da Constituição Federal pois ele obriga às atividades potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental. Em outras palavras, o poder público busca com esse princípio conhecer determinadas atividades que trazem sérios riscos ao meio ambiente, a fim de avaliar os danos que porventura virão e quais atitudes deverão ser tomadas para minimizar tais impactos.

O inciso VI, também do art. 225 da Constituição Federal, “ao promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente” busca revelar a importância da informação e da pesquisa para promover a prevenção dos recursos ambientais.

Portanto, o princípio da prevenção busca conhecer para prevenir. Aliás, não há como falar em prevenção de determinado dano ambiental se a atividade e as suas implicações são desconhecidas. Nesse sentido, a prevenção acaba trabalhando com o risco certo e concreto.

Antunes (2006, p.39) ao explicar sobre o princípio da prevenção afirma: “O princípio da prevenção aplica-se a impactos ambientais já conhecidos e dos quais se possa,

com segurança, estabelecer um conjunto de nexos de causalidade que seja suficiente para a identificação dos impactos futuros mais prováveis.”

Sendo assim, o poder público, por meio do princípio da prevenção, busca prevenir os possíveis danos ambientais, reduzindo ou até mesmo eliminando suas causas ou consequências, com base em estudos prévios, seja por meio do licenciamento ambiental, seja por meio de estudos de impactos ambientais ou por qualquer outro meio capaz de fornecer dados de determinada atividade ou empreendimento.

1.2.2 – PRINCÍPIO DA PRECAUÇÃO

A Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento já previa no seu princípio n. 15 a precaução:

Com o fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.

Diferentemente da prevenção, onde se conhecia os riscos e os impactos de determinada atividade ou empreendimento, a precaução se preocupa com o risco incerto e abstrato. Milaré (2011, p. 1069):

O poder público, com base no princípio da precaução, pode impedir determinada exploração dos recursos naturais quando não houver certeza de que ela não causará um dano irreversível.

Guerra (2014, p.121) elucidando o princípio cita os dizeres de Paulo de Bessa Antunes:

O princípio da precaução é aquele que determina que não se produzam intervenções no meio ambiente sem antes ter a certeza de que estas não serão adversas para o meio ambiente, ao passo que o da prevenção aplica-se a impactos ambientais já conhecidos e que tenham uma história de informações sobre elas. Isto é, enquanto o primeiro se aplica a impactos que são desconhecidos, o segundo corresponde à aplicabilidade de impactos que já são conhecidos.

Em julgado do Superior Tribunal de Justiça, o Ministro Humberto Martins comenta sobre o princípio da precaução:

O princípio da precaução, consagrado formalmente pela Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento - Rio 92 (ratificada pelo Brasil), a ausência de certezas científicas não pode ser argumento utilizado para postergar a adoção de medidas eficazes para a proteção ambiental. Na dúvida, prevalece a defesa do meio ambiente. (REsp 1285463 SP 2011/0190433-2)

Guerra (2014, p.122) ainda cita Álvaro Mirra em sua obra para explicar sobre o princípio da precaução:

Todavia, Álvaro Mirra afirma que o princípio da precaução é aplicado num contexto de incerteza científica e se existir a eventualidade de ocorrência de danos graves e irreversíveis, adotando-se um direito de prudência, de vigilância – e não mais da tolerância – impondo-se na prática que sempre que houver perigo da ocorrência de dano grave ou irreversível, a falta de certeza científica absoluta não deverá ser utilizada como motivo para adia-se a adoção de medidas eficazes para impedir a degradação do meio ambiente.

Portanto, diante da incerteza dos impactos e das consequências que determinado empreendimento ou atividade possa causar ao meio ambiente, deve o poder público agir cautelosamente exigindo estudos prévios para tornar conhecida tais efeitos negativos ou então impedi-las de serem iniciadas.

1.2.3 – PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

Importante frisar que o pagamento pelo poluidor não lhe dá direito de poluir e muito menos torna os prejuízos ambientais legítimos. O que este princípio busca é uma reparação por parte do poluidor ou degradador que prejuízos ao meio ambiente como um todo.

Parte-se do princípio de que os recursos são escassos. A futura geração estaria comprometida se o poluidor não for obrigado a arcar com as despesas de prevenção, reparação e repressão da poluição, ou seja, atribui-se à ele a responsabilidade pelas consequências de sua ação ou omissão.

Beltrão (2014) acerca do princípio em comento:

Impõe ao poluidor o dever de arcar com o custo ambiental que a sua atividade gera, seja de forma preventiva, por meio de investimentos em tecnologia e de outros mecanismos, seja por meio de medidas reparadoras, quando o dano ambiental já ocorreu. Deriva da teoria econômica segundo a qual os custos externos devem ser internalizados.

Machado (2004, p.54) para expor os momentos de aplicação deste princípio afirma: “Um momento é o da fixação das tarifas ou preços e/ou da exigência de investimentos na prevenção do uso do recursos natural, e outro momento é o da responsabilização residual ou integral do poluidor.”.

Lei da Política Nacional do Meio Ambiente alberga o princípio do poluidor-pagador tanto no inciso VII do art. 4 como no § 1º do art. 14. Vejamos:

Art. 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

Art. 14 – (...)

§ 1º - Sem obstar a aplicação das penalidades previstas neste artigo, é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade. O Ministério Público da União e dos Estados terá legitimidade para propor ação de responsabilidade civil e criminal, por danos causados ao meio ambiente.

Inclusive a própria Constituição Federal no art. 225, § 3º preconizou o mencionado princípio quando obriga aqueles que causam danos ao meio ambiente a repará-los, independentemente das sanções penais e administrativas.

Vejamos o que preconiza a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Distrito Federal sobre o princípio do poluidor-pagador:

ADMINISTRATIVO. AMBIENTAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. COLÔNIA AGRÍCOLA VEREDA DA CRUZ. PARCELAMENTO IRREGULAR. DANOS AMBIENTAIS. COMPROVAÇÃO. CONCLUSÃO DE POUCA RELEVÂNCIA DOS DANOS. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE AMPARO JURÍDICO À TESE DA INSIGNIFICÂNCIA DOS DANOS AMBIENTAIS. PRINCÍPIO AMBIENTALISTA DO POLUIDOR-PAGADOR. DUPLA DIMENSÃO: REPRESSIVA E PREVENTIVA (ESPECIAL E GERAL/PEDAGÓGICA). CONDENAÇÃO QUE SE IMPÕE. ARTIGO 225, § 3º, CF/88 E “ARTIGO 4º, INCISO VII, LEI 6.938/1981 - PNMA. SOLIDARIEDADE. AGENTES (“LARANJAS”) QUE EMPRESTAM SEUS NOMES A CESSÕES DE

DIREITOS SIMULADAS, RELATIVAS AOS IMÓVEIS IRREGULARMENTE PARCELADOS E POSTOS À ALIENAÇÃO.

1 - Segundo o princípio ambientalista do poluidor-pagador, assentado nos Artigos 225, § 3º, CF/88 e do Artigo 4º, VII, da Lei 6.938/1981, demonstrada objetivamente a ocorrência dos danos ambientais, consistentes na degradação vegetal e nos danos ao solo, impõe-se sejam os responsáveis condenados à sua cabal e mais ampla reparação possível, ainda que sem culpa.

2 - A dignidade constitucional dos direitos ambientais, alçados à estatura de direitos humanos fundamentais, não permite admitir a tese da insignificância dos danos ambientais, mediante a valoração e conclusão de que os danos verificados são de pouca monta e não autorizam a condenação dos responsáveis. Além de indemonstrada tal insignificância, na espécie, contraria o princípio do poluidor-pagador, que prega que, qualquer que seja o dano ambiental, impõe-se a sua reparação, de forma que o grau de degradação e poluição serve apenas como critério de avaliação da reparação devida, mas não como excludente de ilicitude ou de responsabilidade. (grifo nosso) - Conflito de Competência 2011 00 2 004796-8 CCP

Por fim, observe o que preceitua Souza (2006, p. 113) sobre o princípio em comento:

(...) decorre do dano causado ao meio ambiente e a necessidade de sua reparação ou, em outras hipóteses, tão somente da necessária prevenção de sua ocorrência. Princípio que deve ser aplicado em todas as atividades lícitas (e ilícitas, claro) que sejam potencialmente poluidoras. E que se verifique a ocorrência de externalidades negativas essas serão suportadas pelo agente econômico que auferir os lucros advindos dessa atividade poluidora.

Ao que parece, o princípio do poluidor-pagador, tendo em vista seu intuito de evitar o dano, garante que aquele que poluir, deverá pagar por tais danos. O pagamento não lhe dá direito nenhum de poluir.

Aquele que causar poluição e, portanto causar externalidades negativas ao meio ambiente, deverá arcar com os custos para diminuir ou eliminar tais danos. Essas externalidades são recebidas pela coletividade, o que lhe gera o direito de requisitar ao causador da poluição ou do dano o dever de repará-las.

Essas externalidade são os efeitos adversos dos bens ou serviços sobre à coletividade que não está diretamente relacionada com a atividade poluidora ou causadora do dano.

Quando o poluidor embute os valores gastos dessa reparação no preço final do produto ambiental, ele promove a internalização das externalidades negativas provocadas pela sua atividade. Portanto, ainda que o poluidor internalize tais externalidades, pagando pelos danos causados ao meio ambiente, ele não “compra” o direito de poluir.

Diante disso, como o lucro pela atividade ambientalmente poluidora é toda do empreendedor, nada mais justo que ele seja responsável por internalizar os problemas ambientais por ele provocados, tanto por meio de prevenção, precaução, correção, pagamento, ou até gestão ambiental.

1.2.4 – PRINCÍPIO DO USUÁRIO-PAGADOR

O princípio do usuário-pagador reflete uma contraprestação pela utilização do recurso natural de forma a estimular o consumo racional e equilibrado dos mesmos, permitindo, assim, que as presentes e futuras gerações disponham dos recursos sem comprometê-los.

Os recursos possuem titularidade difusa, sendo assim, necessário o seu uso adequado, evitando sua escassez. Aliás, a pretensão é alcançar, sobretudo, aqueles que necessitam dos recursos ambientais de forma potencial, em grande quantidade, pois se subentende que os mesmos lucram com a exploração direta ou indireta desses recursos naturais.

Diferentemente do princípio do poluidor-pagador que compreende a existência de danos ambientais, aqui o indivíduo é cobrado pelo simples uso do bem ambiental, sem que isso cause prejuízos ambientais.

Beltrão (2014) elucida a questão da seguinte forma:

Consiste na cobrança de um valor econômico pela utilização de um bem ambiental. Diferentemente do princípio do poluidor-pagador, que tem uma natureza reparatória e punitiva, o princípio do usuário-pagador possui uma natureza meramente remuneratória pela outorga do direito de uso de um recurso natural. Não há ilicitude, infração.

O Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n. 896.863 - DF 2006/0226648-9 cita o renomado Paulo Affonso Leme Machado para comentar o princípio do usuário-pagador:

O princípio do usuário-pagador não é uma punição, pois mesmo não existindo qualquer ilicitude no comportamento do pagador ele pode ser implementado. Assim, para tornar obrigatório o pagamento pelo uso do recurso ou pela sua poluição não há necessidade de ser provado que o usuário e o poluidor estão cometendo faltas ou infrações.

1.2.5 – PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Primeiramente, desenvolvimento sustentável integra economia, sociedade e meio ambiente, ou seja, busca-se o crescimento econômico, o desenvolvimento social sem comprometer os recursos naturais.

A Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento definiu o desenvolvimento sustentável da seguinte forma: “o desenvolvimento que atende às necessidades do presente, sem compromete a capacidade das futuras gerações atenderem às suas próprias necessidades.”.

Além do crescimento econômico, ponto bastante positivo, não se compromete a existência dos recursos naturais e assegura o desenvolvimento social.

Beltrão (2014) ao resumir o princípio do desenvolvimento sustentável, declara:

Aquele que satisfaz as necessidades do presente sem pôr em risco a capacidade das gerações futuras de terem suas próprias necessidades satisfeitas; os recursos naturais, portanto, não pertencem à geração contemporânea, a qual deve protegê-los para garantir que estejam disponíveis para as gerações que virão.

A noção de desenvolvimento sustentável inicia com a consciência da escassez dos recursos naturais e a necessidade de explorá-los racionalmente para não comprometer as futuras gerações.

Em razão disso a Constituição Federal acabou alcançando o conceito de desenvolvimento sustentável previsto na Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei

6.938/81) a fim de elevá-lo à direito fundamental como o direito à liberdade, à propriedade, à dignidade da pessoa humana, dentre os demais.

Para Fiorillo, (2017, p. 68):

Como se percebe, o princípio possui grande importância, porquanto numa sociedade desregada, à deriva de parâmetros de livre concorrência e iniciativa, o caminho inexorável para o caos ambiental é uma certeza. Não há dúvidas que o desenvolvimento econômico também é um valor precioso da sociedade, Todavia, a preservação ambiental e o desenvolvimento econômico devem coexistir, de modo que aquela não acarrete a anulação deste.

E Fiorillo (2017, p. 69) insiste, brilhantemente, sobre o assunto:

Assim, a livre iniciativa, que rege as atividades econômicas, começou a ter outro significado. A liberdade de agir e dispor tratada pelo Texto Constitucional (a livre iniciativa) passou a ser compreendida de forma mais restrita, o que significa dizer que não existe a liberdade, a livre iniciativa, voltada à disposição de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Este deve ser o objetivo. Busca-se, na verdade, a coexistência de ambos sem que a ordem econômica inviabilize um meio ambiente ecologicamente equilibrado e sem que este obste o desenvolvimento econômico.

Mais uma vez, o princípio não busca obstar o desenvolvimento econômico, mas tão torna-lo ambientalmente benéfico, sem comprometer as gerações vindouras, utilizando de recursos que degradam e poluem menos e que promovam o desenvolvimento social.

1.2.6 – PRINCÍPIO DA FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

O princípio da função social da propriedade condiciona o exercício do direito à propriedade à observância dos interesses da coletividade e a proteção ambiental. Em razão desse princípio há obrigações no sentido de se proteger as áreas de preservação permanente, por exemplo.

Aliás, o cumprimento da função social da propriedade se consuma quando cumpre, dentre todos os requisitos legais, a preservação do meio ambiente.

A conservação das áreas de preservação permanente é sustentada na função ambiental de preservação dos recursos hídricos, da paisagem, da estabilidade geológica, da

biodiversidade, do fluxo gênico de fauna e flora, da proteção do solo, com o objetivo de assegurar o bem estar das populações humanas.

Não poderia, portanto, um proprietário fazer uso do seu direito de propriedade para destruir uma mata ciliar para implementar atividade de agricultura. Estaria assim prejudicando a coletividade e as futuras gerações.

Aquele de detém a propriedade deve exercer tal direito não só pensando no bem individual, mas sim em benefício da coletividade, tendo em vista que toda propriedade deve cumprir uma função social.

O próprio art. 186 da Constituição Federal determina que a função social é cumprida quando a propriedade rural atende, os seguintes requisitos:

- Aproveitamento racional e adequado;
- Utilização adequada dos recursos naturais disponível e preservação do meio ambiente;
- Observância das disposições que regulam as relações de trabalho;
- Exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Além da previsão mencionado artigo, o referido princípio encontra respaldo em outros artigos da Constituição Federal, nos art. 5, XXIII que determina: “a propriedade atenderá a sua função social”, art. 170, II, III e IV, caput do art. 225 e parágrafos 1 e 3, onde há previsão do direito de todos a um meio ambiente ecologicamente equilibrado e dos instrumentos para assegurar a efetividade desses direitos.

No código civil de 2002 o § 1º do art. 1228 ressalta:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

§ 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas.

Com base nesse dispositivo, o direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as finalidades econômicas, sócias, buscando sempre a preservação dos

bens naturais, além de se evitar que danos ao meio ambiente ocorram, sob pena de violação da função social da propriedade.

Nesse sentido, a propriedade deve ser disposta de forma a fomentar a economia ou para fins de moradia. O que não é permitido é a exploração desordenada dos bens ambientais colocando em risco a sadia qualidade de vida das pessoas.

Há também previsão normativa no Estatuto da Cidade, leis de Zoneamento e parcelamento de uso e ocupação, plano diretor, dentre outras, que acabam regulando os instrumentos para cumprimento da função social da propriedade, orientando os indivíduos para exercício correto e adequado do direito de propriedade e preservação ambiental.

Figueiredo (2010, p.32-33) defende o exercício do princípio da função social da propriedade como necessário à vida, afirmando:

O princípio da função social da propriedade tampouco significa mero estabelecimento de limitações ao exercício do direito da propriedade, ou de imposições negativas ao comportamento do proprietário, não obstante as regras sobre o uso ambientalmente responsável da propriedade resultem da efetividade desse princípio.

Figueiredo (2010, p.123) para esclarecer sobre o tema menciona Marcelo Abelha, vejamos:

Assim, faz-se necessário que toda e qualquer empreendimento ou atividade, utilização da propriedade e o exercício das liberdades individuais, tout court, devma, primeiro, e antes de tudo, consultar as limitações e regras inibitórias ditadas pelo Direito Ambiental. É nesse diapasão que se situa a exigência constitucional da função social da propriedade e das avaliações prévias de impacto ambiental para toda obra que seja potencialmente degradante do meio ambiente.

Por fim, Tupiassu (2006, p. 77-78) revela a importância da função social nos seguintes dizeres:

(...) não pode haver promoção do bem-estar de todos ou da justiça social sem o respeito da dignidade da pessoa humana, o que, à sua vez, não se dá sem o reconhecimento da função social da propriedade e sem que a utilização dos recursos do ambiente seja sustentável.

1.3 - O ESTADO SOCIOAMBIENTAL DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A preocupação com as projeções ambientais foram tamanhas que uma nova ordem constitucional brasileira passa a reger o desenvolvimento humano. Resultado da junção da tutela dos direitos sócias e dos direitos ambientais numa realidade sustentável acabou formando o que se chama de Estado Socioambiental Democrático de Direito.

Vivencia-se um período de valorização de desenvolvimento sustentável e justiça ambiental. E foi bem isso que Caliendo, Rammé e Muniz (2014, p. 473) buscaram informar, “Esse, aliás, é o grande desafio do Estado Socioambiental e Democrático de Direito, tornar-se um modelo de Estado onde a justiça ambiental se torne um referencial normativo permanente, em todas as esferas da atuação estatal.”.

Um novo conceito de dignidade da pessoa humana passa a trilhar os rumos dessa nova ordem constitucional. No aspecto social, a dignidade da pessoa humana reflete a preocupação com o bem-estar da sociedade, a necessidade de obter o equilíbrio ambiental para manutenção da vida digna na terra. Enquanto isso, no aspecto ecológico, a dignidade da pessoa humana busca ampliar os conceitos de dignidade para além do fator social, incluindo agora um padrão de qualidade ambiental, segurança ambiental mais amplo, sendo o meio ambiente e qualidade de vida um fator determinante.

Caliendo, Rammé e Muniz (2014, p. 474) citam Enrique Leff ao refletir sobre o tema:

Os direitos e deveres fundamentais socioambiental emergem da crise socioambiental contemporânea, do “grito” da natureza e das lutas sociais que reivindicam justiça em processos de degradação social e cultural por meio da exploração do ambiente. Seu fortalecimento, portanto, decorre de uma exigência de respeito às identidades étnicas forjadas ao longo da história e de um povo e da relação travada com seu entorno ecológico. Nesse contexto, o uso de mecanismos tributários tem muito a contribuir para a concretização dos direitos fundamentais e com a própria justiça em matéria ambiental.

2 – O DIREITO TRIBUTÁRIO E A EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL

A extrafiscalidade será analisada no presente trabalho para compreender a necessidade do referido instituto para promoção dos direitos fundamentais, sobretudo ao meio ambiente equilibrado, constitucionalmente consagrado no art. 225.

Primeiramente, importante entender o que vem a ser um tributo extrafiscal. São aqueles também conhecidos como regulatórios, e como o próprio nome diz, buscam regular o mercado, tendo a arrecadação tributária como finalidade secundária.

Caliendo (2013, p.167) explica a extrafiscalidade como:

Remete às normas jurídicas de competência tributária que visam a ordenação pública, a intervenção econômica ou redistribuição de renda, com o propósito específico de promover os direitos fundamentais previstos no texto constitucional

E insiste Caliendo (2013, p. 178): “O objetivo alcançado não é apenas a indução de condutas econômicas vinculadas à Ordem Econômica, mas igualmente aqueles previstos na Ordem Social (família, cultura, meio ambiente e econômica).”.

O Estado visa, por meio dos tributos extrafiscais, interferir no comportamento do contribuinte. Nesse sentido, vejamos o que Caliendo, Rammé e Muniz (2014, p.481) dissertaram sobre o assunto:

A utilização de mecanismos extrafiscais adquire legitimidade plena quando o objetivo buscado é a promoção de direitos fundamentais. No caso da extrafiscalidade manejada em favor da proteção ambiental, há uma flagrante necessidade de compatibilizar o desenvolvimento econômico nacional com o dever fundamental de proteção do meio ambiente e da justiça socioambiental, tal como previsto no art. 170, VI, da CF.

A extrafiscalidade tem legitimidade não só fiscal, mas principalmente social, ambiental e econômica. Caliendo, Rammé e Muniz (2014, p.482) demonstram que existem dois meios para se alcançar um meio ambiente ecologicamente equilibrado: “(i) imposição de tributos ambientais e (ii) criação de incentivos à produção sustentável.”.

Vale frisar que nem sempre a imposição de tributos ambientais é suficiente para coibir algumas atividades que notadamente causam prejuízos irreparáveis ao meio

ambiente. Além disso, a carga tributária brasileira é tamanha que a imposição de novos tributos ou a sua majoração só justificaria a crescente prática ilícita de sonegação.

Portanto, a criação de incentivos à produção sustentável mostra-se a mais coerente para a realidade brasileira. De um lado haveria a promoção de tributos extrafiscais para garantia de direitos fundamentais e de outro incentivaria a práticas de atividades sustentáveis e conseqüentemente a defesa do meio ambiente equilibrado e saudável.

A chamada extrafiscalidade socioambiental aparece como instrumento capaz de promover o desenvolvimento sustentável. A crescente preocupação com as conseqüências ambientais das atividades econômicas resultou na promoção de políticas preventivas e repressivas que orientassem o comportamento ambientalmente estruturado.

Nascimento (2016) publicou um artigo retratando sobre importância dos tributos na proteção ambiental:

E mais do que estimular atividades dos particulares, observa-se também a indução de políticas públicas entre entes públicos de esferas diversas, uma vez que determinada política pública poderá acarretar maior participação no repasse de recursos àqueles que cumpram certos requisitos para tanto, por exemplo, protegendo e preservando o meio ambiente.

A respeito disso Nascimento (2016) foi bem claro:

Neste sentido, muitas são as alternativas para o legislador do ente federativo que no âmbito de sua competência tributária, deseje estimular determinada conduta ou inibir outra em face das demais possíveis. Assim é que poderia conceder isenções para que, por exemplo, desempenhasse determinada atividade ou em determinadas condições mais favoráveis aos anseios estatais, como aquelas favoráveis ao meio ambiente. Pode-se, igualmente, minorar a tributação, reduzindo-se a alíquota para certos casos etc.

Essa forte aproximação do direito tributário brasileiro frente a adoção de medidas ambientais sustentáveis começa com o próprio art. 170, VI da Constituição Federal, além do art. 225.

Caliendo, Rammé e Muniz (2014, p. 485) se manifestaram sobre o assunto:

A extrafiscalidade se constituiu como uma ferramenta efetiva de promoção de políticas públicas ambientais, derivada tanto do dever fundamental de pagar

tributos – decorrente da noção de que os tributos têm função social evidente, fundada no princípio da subsidiariedade social -, bem como da autorização constitucional do Estado em agir nas relações econômicas, buscando induzir comportamentos que sejam mais benéficos ao meio ambiente, através da indução tributária positiva ou negativa.

Caliendo (2013, p. 480) aborda a extrafiscalidade sobre três aspectos, sendo eles: Extrafiscalidade ordinária ou positiva, negativa e a regulatória. Observem:

Na extrafiscalidade positiva há um agravamento do ônus tributário ou na imposição de uma hipótese de incidência novel, com vista a desestimular ou impedir certos comportamentos que vão de encontro aos objetivos constitucionais. A extrafiscalidade negativa há desoneração tributária a partir de beneficiamento fiscal, alteração do aspecto quantitativo de um tributo, concessão de isenções ou imunidades. A regulatória compreende a medida extrafiscal, positiva ou negativa, em razão da materialidade dos seus efeitos econômicos ou socioambientais pretendidos, corresponde a um ato regulatório.

2.1 – EXTRAFISCALIDADE, FISCALIDADE E PARAFISCALIDADE

Os tributos em geral possuem função fiscal e extrafiscal, ao mesmo tempo. Uns com predominância da função fiscal e outros extrafiscal.

Carvalho (1993, p. 228-229) ao ensinar sobre a fiscalidade e extrafiscalidade adverte: “Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.”.

A extrafiscalidade, abordada no tópico anterior, possui finalidade mais regulatória que arrecadatória, ou seja, assumem uma postura estratégica de influenciar o setor econômico-financeiro do Estado e também de estimular ou desestimular a comportamento dos indivíduos.

O emprego da progressividade, regressividade, seletividade da alíquota, a concessão de isenção, alíquota zero e outros incentivos fiscais são determinantes para reconhecer a existência de um tributo com função predominantemente extrafiscal.

O que se busca com a extrafiscalidade é, ao estimular ou desestimular o comportamento individual, promover o interesse da coletividade e limitar o exercício dos direitos individuais, de forma a melhor atender aos anseios do Estado naquele momento.

Já a função dos tributos predominantemente fiscais é gerar receita para os cofres públicos. Não se busca aqui estimular ou até mesmo inibir condutas individuais, até porque a finalidade é arrecadar recursos financeiros para que o Estado promova os direitos fundamentais básicos, como saúde, educação, dentre outros.

Por fim, existem aqueles tributos visam custear atividades paralelas às desenvolvidas pelo Estado, que são exercidas por empresas privadas, porém de interesse público, tal como ocorre com as contribuições ao SESC, SENAI, SESI, dentre outras.

2.2 – PRINCÍPIOS QUE REGEM A EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL

2.2.1 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio em comento tem previsão constitucional no § 1º do art. 145. Perceba:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O legislador busca com o princípio da capacidade contributiva graduar o peso da tributação dos impostos levando em consideração a capacidade contributiva do contribuinte. No entanto, importante frisar que o legislador não poderá fazê-lo sem obedecer alguns limites como o não desrespeito à garantias individuais e o não confisco.

O princípio se materializa na justiça fiscal e conseqüentemente na justiça social já que tem como finalidade tributar com maior ônus os contribuintes que possuem maior riqueza. Como resultado há maior distribuição de renda e menor desigualdade social.

Souza (2009, p. 105) afirma que “os tributos com finalidade extrafiscal devem observar o requisito da capacidade contributiva além da consonância da finalidade perseguida pelo tributo com os anseios da sociedade.”.

No âmbito dos tributos ambientais também devem ser observados o princípio da capacidade contributiva dos indivíduos. Não é aceitável que o Estado imponha um ônus superior ao que possa ser suportado pela atividade econômica a ser desenvolvida.

Sendo assim, em que pese o princípio da capacidade contributiva não seja o norte da tributação de natureza extrafiscal, ele deve ser manuseado para restringir os descontroles por parte do Estado na aplicação de tributo.

O que se propõe é não desvincular o princípio da capacidade contributiva dos tributos eminentemente extrafiscais, sob pena de se deparar com atrocidades do poder público aos definir o ônus aos contribuintes.

As incidências tributárias, como mencionado anteriormente, não podem ter efeito confiscatório, de modo a impedir o exercício da atividade econômica. Nesse aspecto estão aquelas atividades que causam prejuízos ao meio ambiente, não pode o poder público utilizar dos instrumentos tributários, como a capacidade contributiva, para coibir essas atividades.

2.2.2 – PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

O princípio da seletividade é mais um princípio utilizado para fins extrafiscais. Este acaba por instituir alíquotas diferenciadas em função do bem ou do serviço a ser tributado. Quanto maior o caráter essencial do produto, menor serão as alíquotas.

O aspecto essencialidade é determinante para fixar as alíquotas de cada bem ou serviço. No aspecto ambiental, a fixação das alíquotas do tributo com função ecológica seguirá a regra básica de acordo com a necessidade de consumo.

Por esse motivo, os bens ou serviços que favoreçam o controle da poluição, ou que tenham efeito degradador menor ao meio ambiente, devem ter uma alíquota proporcional à preservação alcançada, de modo a buscar sempre a prática de atividades sustentáveis.

Com base nesse princípio, é possível estimular a produção de bens que poluem menos ou degradam menos o meio ambiente estabelecendo alíquotas menores do que as previstas para atividades que sejam potencial ou efetivamente mais poluidoras ou

degradantes ao meio ambiente, ou ainda estipular alíquotas crescentes para aqueles proprietários que não cumprem com uma função social.

2.2.3 – PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

O princípio da progressividade tem previsão constitucional nos no inciso II do §2º do art. 153, que trata do Imposto de Renda, no inciso I do §4º do art. 153, alcançando o ITR e no inciso I do §1º do art. 156, que menciona o IPTU.

A progressividade resulta no aumento progressivo das alíquotas desses tributos em razão de determinadas condutas, como por exemplo, no IR as alíquotas são progressivas com base na renda auferida pelo contribuinte.

Esse princípio acaba efetivando o próprio princípio da capacidade contributiva, reduzindo as desigualdades sociais, bem como regulando a função social da propriedade, como ocorre com o IPTU e ITR.

Por ora será apenas mencionada a progressividade no Imposto de Renda, porque o IPTU e ITR serão melhor apreciados no capítulo adiante.

No Imposto de Renda as alíquotas são progressivas conforme a renda auferida. Em outras palavras, quanto maior a renda auferida pelo contribuinte, maior será a alíquota que incidirá sobre ele, reduzindo assim as desigualdades sociais e efetivando princípios como da isonomia, da capacidade econômica, dentre outros.

Sobre o princípio, Carraza (2006, p.88) leciona:

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. (...) Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento de suas bases tributáveis (base de cálculo in concreto) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

2.3 – OS BENEFÍCIOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Preservar o meio ambiente deixou de ser discurso de ambientalistas tradicionais para compor o aperfeiçoamento da economia de forma equilibrada. E a tributação ambiental só tem estimulado ideias modernas para diversos setores da economia.

Tupiassu (2006) destaca a necessidade de reformular o processo de arrecadação destinado à preservação ambiental e que existem outros meios de fazê-lo sem que um novo imposto seja criado, orientando tais recursos como forma de prevenção.

Moreira, em artigo de sua autoria abordou sobre a importância da tributação ambiental:

Tributo não é sanção. Tal afirmativa é de extrema importância quando o objetivo é programar ações voltadas a uma tributação que incida sobre atividades que exerçam influências no meio ambiente. Não obstante seja corrente no âmbito tributário a consciência de que a tributação representa exercício de liberdade democrática e cidadania, não é difícil encontrar eventuais equívocos na tentativa de utilização do caminho da imposição tributária para penalizar condutas ilícitas. O tributo se verifica no âmbito da licitude. O ilícito é combatido por meio da sanção. Com efeito, o ilícito tributário é penalizado com multa, e multa não é tributo.

Tôrres (2005, p. 103) sobre esse assunto tem o seguinte posicionamento:

Poderíamos pensar que qualquer das materialidades existentes fosse suficiente para justificar algum emprego extrafiscal de contenção aos danos ambientais, mas nesse caso teríamos típicos casos de cobrança de tributo como sanção de ato ilícito, o que é vedado pelo ar. 3, CTN.

Note-se que a tributação ambiental tem importante papel no combate à exploração desordenada e irrestrita dos bens ambientais. Com bem se observa não é suficiente para inibir tais condutas a criação de tributos e chamá-los de “ecológico”, pois uma maior carga tributária seria repassada aos contribuintes.

Tôrres (2005, p. 101) conclui:

Faz-se necessário, pois, resguardar a sociedade a sociedade de investidas legislativas do poder de tributar, a pretexto de medidas preservacionistas, para criar tributo que, ao fim e ao cabo, mais não permitam do que ampliar a carga tributária geral, desprovido de qualquer vínculo com a atividade estatal de proteção ao meio ambiente.

A intenção é vincular direitos à subvenções ou isenções, prescrevendo como condição a observância e cumprimento da legislação ambiental. Esse é ponto crucial a ser defendido no presente trabalho.

Ademais, os recursos que hoje são despendidos ao meio ambiente não são suficientes para custear as atividades que envolvem proteção dos recursos naturais. Tais recursos, oriundos dos impostos, acabam, na sua maioria, sendo distribuídos para custeio dos outros serviços públicos como saúde, educação, dentre outros.

O tributo que tem como fundamento a proteção do meio ambiente tem a função de angariar receitas que serão posteriormente destinadas ao combate à exploração descontrolada e degradante do meio ambiente e principalmente de produzir frutos positivos quanto ao comportamento dos indivíduos na defesa e preservação do meio ambiente.

Como analisado anteriormente, esse tributo com função de proteger o meio ambiente cumpre a função extrafiscal para qual foi criado, ou seja, de internalizar as externalidades provocadas pela intensa e expressiva exploração ambiental.

2.4 – OS INCENTIVOS FISCAIS: ISENÇÕES, REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO E DE ALÍQUOTAS E ALÍQUOTA ZERO

Será tratado no presente capítulo alguns dos incentivos fiscais previstos no direito tributário. Serão selecionados aqueles que diretamente possam intervir na redução dos impactos ambientais e fomento do desenvolvimento econômico.

Os incentivos fiscais constituem uma ferramenta manuseada pelo poder público para impulsionar determinado setor econômico ou desenvolver o setor de atividade do contribuinte. Fácil identificá-los, pois são caracterizados como hipótese de renúncia de receita, seja ela total ou parcial.

Ataliba e Gonçalves (1991, p. 167) afirmaram:

(...) os incentivos fiscais manifestam-se assim por várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de imposto, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo fim último é sempre o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática

das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores de concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção de comportamentos ao qual são condicionados.

O que o Estado promove é um beneficiamento dos dois lados. Em que pese estar diante de uma renúncia de receitas, o Estado acaba fomentando um setor da economia, ou até mesmo compondo uma alternativa para estimular o desenvolvimento sustentável e a preservação ambiental. Do outro lado está o contribuinte, que também se beneficia e acaba promovendo o beneficiamento no meio social coletivo.

Na prática há um tratamento diferenciado a determinado setor ou atividade explorada pelo contribuinte. O seu objetivo é justamente promover o desenvolvimento econômico regional, fomentar alguns setores produtivos ou regiões a reduzir as desigualdades sociais.

Ao fazer isso, acabam promovendo ações ou comportamentos em prol da coletividade. E a proteção ambiental se abriga nessa justificativa e acabaria estimulando os contribuintes a adotarem práticas ambientalmente corretas e que preservem os recursos naturais para a futura geração.

O art. 151, inciso I, da Constituição Federal preceitua:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Por meio dos incentivos fiscais os contribuintes demandariam maior preocupação em desenvolver atividades que poluem menos ou que possuem baixo nível de degradação. Não há como afasta-los se o Brasil necessita de condutas pró-ambientais.

Por fim, esses incentivos buscam eliminar ou reduzir a carga tributária por meio das seguintes espécies: isenção, redução de base de cálculo, redução de alíquotas, concessão de crédito presumido, alíquota zero, anistia, remissão e diferimento.

Quanto à isenção, ela nada mais é do que que um instituto trazido por norma, de cunho estrutural, que acaba por interferir na regra matriz de incidência em um de seus

critérios do antecedente ou consequente, impedindo, com, isso, que haja o nascimento do dever jurídico de pagar tributo.

Em relação à denominação utilizada no Código Tributário Nacional para se referir à isenção e anistia – exclusão – vale realmente a crítica feita pelo Professo Carvalho (2007, p.445)

Qual será o significado dessa locução? Que fenômeno jurídico as normas excludentes do crédito podem suscitar? Se raciocinarmos com os elementos de que dispomos a resposta será esta: exclusão do crédito tributário quer dizer extinção da obrigação tributária.

No presente trabalho adota-se a corrente defendida pelo professor Paulo de Barros Carvalho de que a isenção não pode ser classificada como hipótese legal de dispensa de pagamento, pois, na verdade, decorre de da própria classificação como exclusão do crédito tributo não aceita como dito acima.

Paulo de Barros entende que a isenção é uma norma de estrutura que modifica a norma de conduta correspondente à regra matriz de incidência do tributo e essa modificação pode atingir um ou mais dos critérios da regra matriz.

Por meio dos incentivos fiscais no setor ambiental os contribuintes demandariam maior preocupação em desenvolver atividades que poluem menos ou que possuem baixo nível de degradação. Não há como afastá-los se o Brasil necessita de condutas que beneficiam cada vez o meio ambiente.

Em relação a redução de base de cálculo, embora não tenha previsão expressa na legislação, existe um entendimento dominante no sentido de que a redução de base de cálculo resulta numa isenção parcial.

No entanto, o presente trabalho parte do princípio de que a redução da base de cálculo não se confunde com as isenções. Na redução da base de cálculo há ocorrência do fato gerador, ou seja, nasce a obrigação tributária e a consequente constituição do crédito, havendo apenas uma diminuição do montante a ser recolhido pelo sujeito passivo aos cofres públicos. Portanto, este incentivo fiscal em nada se assemelha ao instituto das isenções.

Nesse sentido, possível afirmar que nas reduções de base de cálculo e de alíquotas há um modo diferente de se calcular o valor devido aos cofres públicos, determinando uma redução no valor devido pelo contribuinte.

Silva e Alves (2005) ao dissertarem sobre o assunto acabaram mencionando o ilustre doutrinador Sacha Calmon:

Ocorre, no entanto, que, à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção “parcial” para o fenômeno da redução parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de bases de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua *essentialia* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidência. As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no *quantum* da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.

Quanto ao instituto da alíquota zero, possível se afirmar que há incidência do fato gerador. O Fisco apenas atribuiu alíquota zero a determinada operação ou produto, visando uma política provisória para incentivar o consumo de certo setor econômico.

A alíquota zero sobre a base de cálculo de determinado tributo, gera sempre uma operação sem tributação. Nesse sentido retratou BRITO (2013, p. 624):

Essa situação ocorre quando o legislador institui norma tributária, na qual estabelece todos os critérios (material, espacial, territorial e pessoal) da hipótese de incidência, bem como o critério pessoal do preceito, mas, no critério quantitativo do consequente, embora fixe a base de cálculo, dispõe que alíquota é igual à zero. Desta feita, inexistente tributo devido, pois qualquer coisa multiplicada por zero será igual a nada.

Em breve resumo, há vários instrumentos que promovem incentivos fiscais nos setores ambientais. Se postos em práticas pelo Estado o Brasil certamente atingiria altos níveis de desempenho de atividades ambientalmente corretas e sustentáveis. Não há fórmula mágica para reduzir os impactos ambientais senão o estímulo oferecido pelo Estado que gere efeito positivo no bolso do contribuinte.

Além de beneficiar determinado setor ou região, haveria significativa mudança no cenário da exploração ambiental brasileira, além de cumprir com os princípios ambientais ora especificados no capítulo anterior, sobretudo o princípio da defesa do meio ambiente que exige a necessidade de conciliação entre desenvolvimento econômico e as medidas preservacionistas, pelo critério da ponderação e da proporcionalidade.

Como diz Souza (2009, p. 96-97), “a tributação é ferramenta indispensável para o cumprimento das finalidades econômicas e ambientais.”.

3 – O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL. A RELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO E SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL

O direito tributário ambiental estuda, segundo Caliendo (2013, p.476) “as normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributos na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais”.

Por meio da extrafiscalidade há promoção dos direitos fundamentais. Fundamental, portanto, a vinculação de alguns tributos que desestimulem determinados comportamentos de seus contribuintes.

Caliendo, Rammé e Muniz (2014, p. 475-476) cita Lise Tupiassu em sua obra para melhor descrever sobre o tema:

Com efeito, o próprio tributo “revela-se como instrumento indispensável para a implementação das políticas públicas ambientais” dirigindo comportamentos sustentáveis dos contribuintes à corresponsabilidade ou possibilitando a aquisição de receitas públicas a serem destinadas a proteção ambiental. Entende-se que como “instrumento indeclinável da atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular as nocivas ao bem comum.

Nos capítulos anteriores ficou demonstrado a necessidade de associar os princípios ambientais que promovem o desenvolvimento sustentável aos incentivos fiscais. Aliás, muito importante a utilização dos meios tributários para alcançar finalidades não fiscais, disciplinando de uma vez por todas as atividades que exploram o meio ambiente.

Caliendo, Rammé e Muniz (2014, P. 484) antecipam que alguns tributos são mais apropriados para a extrafiscalidade, observem:

Todos os tributos de competência municipal podem ser utilizados para efetivação da tributação ambiental. Os impostos, como o IPTU, o ISSQN e o ITBI são os tributos mais apropriados para a extrafiscalidade, por não estarem associados a uma contraprestação direta de bens ou serviços aos contribuintes e, portanto, não dependerem da alocação prévia de recursos

públicos. A Constituição Federal, por sinal, indica amplas possibilidades para o IPTU, facultando a aplicação da progressividade de alíquotas, em associações ao cumprimento da função social da propriedade, expressa, entre outros fatores, pela função ambiental.

Além do que foi mencionado pelos autores, os municípios possuem maior vantagem ao criar incentivos ambientais, pois convivem diariamente com os problemas locais. A população e as autoridades locais reúnem amplas condições de conhecer os problemas e mazelas ambientais de sua localidade, portanto, os primeiros a identificar os problemas e as atitudes necessárias para minimizares impactos.

Os Municípios possuem a seu favor a possibilidade de estarem em contato direto com as necessidades de sua região e, portanto, conseguem perceber mais rapidamente os problemas de natureza ambiental que os demais. O fato de identificar primeiramente os problemas ambientais em relação aos demais entes e de reconhecer que o Município necessita de normas mais protecionistas, o torna mais efetivo a garantia do direito ao meio ambiente saudável e equilibrado, por meio da tributação ambiental.

No entanto, não se despreza a necessidade dos demais entes instituírem incentivos fiscais que estimulem o desenvolvimento sustentável e equilibrado, tal como ocorre com o ITR, que será abordado em seguida.

3.1 – FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Em respeito ao art. 3 do Código Tributário Nacional, a tributação ambiental não pode ter caráter punitivo e não visa punir as condutas lesivas ao meio ambiente.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A respeito disso, todas as espécies tributárias possuem capacidade de influenciar as atividades que dependem da exploração do meio ambiente. As isenções, como observado no capítulo anterior, proporcionam vantagens ao Estado, juntamente com as demais normas complementares, no cumprimento do seu dever de proteger o meio ambiente.

Nascimento (2016) em seu artigo sobre tributação e meio ambiente afirma:

Os tributos servem para arrecadar recursos para o custeio de políticas públicas dirigidas a este propósito – recursos esses que poderão inclusive advir de atividades diretamente relacionadas com o meio ambiente – e para induzir a condutas, seja por meio da tributação mais gravosa em situações indesejadas, seja para minorar a tributação ou conceder benefícios e estimular posturas benéficas, quando o interesse justificar.

Há diversas situações em que se torna exequível promover a proteção ao meio ambiente. A extrafiscalidade dos tributos é um meio de estimular a sociedade a utilizar os recursos de forma racional e equilibrada. Aliás, o sistema tributário constitui um importante aliado para o Estado promover políticas públicas no combate aos impactos ambientais.

Incentivar a introdução de energias limpas, o uso de energias renováveis, o consumo consciente, emprego de tecnologias que poluem menos e até mesmo criação de novos empregos voltados para otimização da atividade voltada para a sustentabilidade, constituem a “bola da vez”.

Pensar verde, criar incentivos que estimulem a economia verde e adotar medidas menos poluidoras e invasivas tornam o grande fundamento para estimular a economia ecologicamente adequada. E como fazer isso senão por meio de incentivos fiscais?

Tupiassu (2016) foi categórica ao defender os benefícios da tributação e da extrafiscalidade na implementação de políticas públicas voltadas à proteção ambiental.

O aspecto fiscal das políticas públicas ambientais representa, assim, um aspecto muito importante referente à implementação das políticas públicas ligadas à melhoria da qualidade de vida dos indivíduos. Ele possibilita o aumento das receitas do Estado, permitindo reequilibrar a carga fiscal total, com a eventual redução dos outros tributos.

Assim, com o uso do mecanismo tributário é possível ter um convite permanente à melhoria das condições ambientais, deixando, de todo modo, uma grande flexibilidade aos agentes econômicos, por meio da incitação extrafiscal. E, ao mesmo tempo, a tributação mantém seu valor fiscal e pode ser utilizada para financiar a internalização direta e da provisão de bens ambientais pelo Estado.

E insiste:

Mas, na realidade, a adoção de políticas fiscais é nada mais que uma nova forma de regulamentação com vista a alterar o comportamento dos agentes econômicos para melhor corresponder ao novo conceito de desenvolvimento sustentável. Para isso é necessário garantir a compatibilidade entre os dois

componentes das políticas regulamentares, também acompanhados por mecanismos de mercado, com o objetivo de estabelecer sistemas de proteção ambiental completos e harmônicos, tanto na esfera local quanto global.

3.2 – OS TRIBUTOS AMBIENTAIS

3.2.1 – ICMS ECOLÓGICO

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é de competência dos Estados e tem previsão no art. 155, II da Constituição Federal. Para o presente trabalho importa apenas a vertente relacionada ao ICMS ecológico, com previsão no art. 158, inciso IV da Constituição Federal. Note:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

O ICMS ecológico consiste no instrumento econômico de caráter ambiental utilizado para estabelecer o percentual que cada município tem direito à receber quanto ao repasse constitucional previsto no inciso II do parágrafo-único do art. 158 da Constituição Federal.

Não há instituição de um novo tributo mas tão somente o exercício da extrafiscalidade do ICMS com novo destino de um imposto que já existe, só que destinado à garantia do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Para entender melhor, de todo o montante arrecadado por determinado Estado, 25% (vinte e cinco por cento) é repassado entre os Municípios, sendo que $\frac{1}{4}$ desse valor poderá ser dividido com base nos critérios estipulados em lei estadual. Nesse sentido, os Municípios que apresentarem maior índice melhores resultados no combate à impactos

ambiental e conseqüentemente melhoria no bem estar ambiental e social, receberiam maior parcela dessa divisão do ICMS.

O ICMS ecológico incentiva os Municípios a adotarem medidas que prezam pelo bem estar da população como um todo e estimularem a proteção ambiental no seu mais alto grau de qualidade. Aliando esses dois fatores, os Estados, que pertencem tais municípios, por meio de lei estadual, repassariam esse rateio para os que mais se destacassem.

Nesse diapasão, o ICMS ecológico possibilita que os Estados intervenham no desenvolvimento de seus municípios, à medida que criam critérios de partilha que influenciam diretamente na ação de políticas públicas ambientais racionais.

3.2.2 – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O Imposto sobre produtos industrializados, também pode refletir a preocupação com a preservação dos recursos naturais, refletindo sobre sua hipótese de incidência e na sua base de cálculo.

É possível a aplicação de alíquotas maiores às atividades e produtos que poluem mais. Com potencial extrafiscal, o IPI leva em conta a seletividade do produto ou serviço com base na sua essencialidade. Portanto, aqueles serviços ou produtos essenciais à existência humana, suas alíquotas devem ser menores do que as empregadas para aqueles produtos considerados supérfluos.

No âmbito ambiental o IPI, por se tratar de imposto seletivo, as alíquotas serão fixadas conforme a matéria prima utilizada naquele produto ou atividade, podendo aumentar ou diminuir. Exemplo disso é a redução de alíquota para aquisição de veículos automotores que poluem menos ou possuem baixo gasto de energia. Outro exemplo, só que no Japão, é a redução de alíquota para equipamento de energia solar. Essas e outros benefícios acabam estimulam condutas menos invasivas e destruidoras ao meio ambiente.

3.2.3 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE RURAL

De competência da União, com previsão no art. 153, VI da Constituição Federal, o imposto territorial rural tem como critério material da regra matriz de incidência tributária o “ser proprietário, domínio útil ou a posse de imóvel rural.”. Além disso é devido sempre que esse imóvel rural não esteja em zona urbana do município.

Um critério que deve ser analisado para verificar a incidência de ITR e IPTU é o da destinação. Ainda que um imóvel esteja localizado em zona urbana mas esteja sendo utilizado para exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, haverá incidência do ITR.

Além disso, importante mencionar que, havendo dúvida quanto a incidência desses impostos, considera-se como zona urbana a existência ao menos de 2 (dois) incisos do parágrafo primeiro do art. 32 Código Tributário Nacional, portanto, haverá incidência do IPTU, sendo uma delas: meio-fio ou calçamento, com canalização de água pluviais, abastecimento de água, sistema de esgotos sanitários, etc.

A função do ITR é predominantemente extrafiscal e busca combater os latifúndios improdutivos.

Para fins tributários, como incentivo à preservação ambiental, deve ser retirado do cômputo da área do imóvel as áreas de preservação permanente, e as de reserva legal, as de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas, as declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão público competente, as áreas sob regime de servidão ambiental e as áreas cobertas por florestas nativas primárias, secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, com base determinação do art. 10 da Lei 9.393 de 1996 (Lei do Imposto Territorial Rural).

Acerca da necessidade de averbação da reserva legal no Cartório de Registro de Imóveis observa o Superior Tribunal de Justiça, 2 turma, no RESP 102751/SC:

TRIBUTÁRIO E AMBIENTAL. ITR. ISENÇÃO. RESERVA LEGAL. AVERBAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTRAFISCAL DA RENÚNCIA DE RECEITA. 1. A controvérsia sob análise versa sobre a (im)prescindibilidade da averbação da reserva legal para fins de gozo da isenção fiscal prevista no art. 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96. 2. O único bônus individual resultante da imposição da reserva legal ao contribuinte é a isenção no ITR. Ao mesmo

tempo, a averbação da reserva funciona como garantia do meio ambiente. 3. Desta forma, a imposição da averbação para fins de concessão do benefício fiscal deve funcionar a favor do meio ambiente, ou seja, como mecanismo de incentivo à averbação e, via transversa, impedimento à degradação ambiental. Em outras palavras: condicionando a isenção à averbação atingir-se-ia o escopo fundamental dos arts. 16, § 2º, do Código Florestal e 10, inc. II, alínea "a", da Lei n. 9.393/96. 4. Esta linha de argumentação é corroborada pelo que determina o art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (interpretação restritiva da outorga de isenção), em especial pelo fato de que o ITR, como imposto sujeito a lançamento por homologação, e em razão da parca arrecadação que proporciona (como se sabe, os valores referentes a todo o ITR arrecadado é substancialmente menor ao que o Município de São Paulo arrecada, por exemplo, a título de IPTU), vê a efetividade da fiscalização no combate da fraude tributária reduzida. 5. Apenas a determinação prévia da averbação (e não da prévia comprovação, friso e repito) seria útil aos fins da lei tributária e da lei ambiental. Caso contrário, a União e os Municípios não terão condições de bem auditar a declaração dos contribuintes e, indiretamente, de promover a preservação ambiental. 6. A redação do § 7º do art. 10 da Lei n. 9.393/96 é inservível para afastar tais premissas, porque, tal como ocorre com qualquer outro tributo sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte jamais junta a prova da sua glosa - no imposto de renda, por exemplo, junto com a declaração anual de ajuste, o contribuinte que alega ter tido despesas médicas, na entrega da declaração, não precisa juntar comprovante de despesa. Existe uma diferença entre a existência do fato jurígeno e sua prova. 7. A prova da averbação da reserva legal é dispensada no momento da declaração tributária, mas não a existência da averbação em si. 8. Mais um argumento de reforço neste sentido: suponha-se uma situação em que o contribuinte declare a existência de uma reserva legal que, em verdade, não existe (hipótese de área tributável declarada a menor); na suspeita de fraude, o Fisco decide levar a cabo uma fiscalização, o que, a seu turno, dá origem a um lançamento de ofício (art. 14 da Lei n. 9.393/96). Qual será, neste caso, o objeto de exame por parte da Administração tributária? Obviamente será o registro do imóvel, de modo que, não havendo a averbação da reserva legal à época do período-base, o tributo será lançado sobre toda a área do imóvel (admitindo inexistirem outros descontos legais)

Há no ITR uma progressividade tanto quanto ao tamanho da propriedade quanto no seu grau de utilização. Na primeira, quanto maior a área do imóvel há incidência de alíquotas superiores, já que supostamente o contribuinte tem como suportar uma carga econômica maior.

Em relação ao grau de utilização, vale frisar que o legislador buscou efetivar aqui o princípio da função social da propriedade. Portanto, quanto menor a utilização da área, maior a alíquota. A progressividade da alíquota no ITR visa incentivar a utilização máxima das propriedades, evitando áreas improdutivas ou com baixa produtividade, sem, contudo, destruir as áreas de especial proteção ambiental.

3.2.4 – IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

O imposto sobre a propriedade territorial urbana, de competência dos municípios, tem importante papel na defesa do meio ambiente urbano. Além da sua função fiscal, de ser arrecadar fundos para os municípios, possui função extrafiscal devido a progressividade de suas alíquotas no tempo. Essa função extrafiscal também tem cunho de efetivação da função da propriedade, só que urbana.

A função extrafiscal tem previsão no § 4º do art. 182 e 156, § 1º da Constituição Federal e no Estatuto da Cidade, observem:

Art 182, CF:

§ 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:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Art. 156.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Art 7 do Estatuto:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

Cumprido ressaltar que o IPTU, diante da sua função extrafiscal, visa efetivar a função social do imóvel e conseqüentemente preservar o meio ambiente, quando este for utilizado de forma inadequada ou subutilizado, buscando sempre desestimular aquelas condutas prejudiciais aos interesses da coletividade.

Como visto nas normas que disciplinam o IPTU, a progressividade pode ocorrer de duas formas também. Uma quanto ao valor do imóvel, avalia-se, aqui, a capacidade econômica do contribuinte, e outra quanto ao seu grau de utilização. No primeiro momento há a função puramente fiscal, arrecadatória e na segunda a função extrafiscal, incentivando os contribuintes a edificarem sua propriedade, promovendo o adequado aproveitamento do mesmo.

Nesse sentido determina o Supremo Tribunal Federal, RE n. 590360 ES:

IPTU. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE. FINALIDADE EXTRAFISCAL. NECESSIDADE DE LEI NACIONAL. RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO

. - A Constituição Federal de 1988, ao delinear o esquema normativo pertinente ao IPTU, contemplou a possibilidade de essa espécie tributária ser progressiva, em ordem a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (CF, art. 156, § 1º, e art. 182, §§ 2º e 4º, II). O discurso normativo consubstanciado nesses preceitos constitucionais evidencia que a progressividade do IPTU, no sistema instaurado pela Constituição da República, assume uma nítida qualificação extrafiscal

. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a única progressividade admitida pela Carta Política, em tema de IPTU, é aquela de caráter extrafiscal, vocacionada a garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana, desde que estritamente observados os requisitos fixados pelo art. 156, § 1º, e, também, pelo art. 182, § 4º, II, ambos da Constituição da República. Precedente (Pleno).

O que se busca com o IPTU progressivo no tempo é justamente atingir a justiça social e cumprir com a função social da propriedade urbana, incentivando os contribuintes a exercerem seu papel na sociedade e desestimular as condutas lesivas ao meio ambiente.

3.2.5 – CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

A CIDE, segundo Machado (2015, p.424) é:

Esta espécie de contribuições sociais e caracteriza-se por ser instrumento de intervenção no domínio econômico. A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal.

O art. 149 da Constituição Federal faz previsão das contribuições de intervenção no domínio econômico:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas: *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

A CIDE é criada justamente para servir de instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico. Além disso, os recursos obtidos por meio dessa arrecadação só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição.

Machado (2015, p. 425) explica melhor a situação do futuro dessa arrecadação:

Ocorre que a contribuição de intervenção no domínio econômico tem perfim constitucional. Ela não se destina a suprir os cofres públicos de recursos financeiros necessários para o custeio das atividades ordinariamente desenvolvidas pelo Estado. Ela não é um instrumento de arrecadação de

meios financeiros, simplesmente. É um instrumento de intervenção no domínio econômico.

A CIDE tenta corrigir distorções em determinados setores da atividade econômica, portanto, são temporárias e não estão disponíveis para intervir em atividades permanente e normal do Estado, como bem prescreveu Machado (2015, p. 426)

Em relação à CIDE – petróleo vale a leitura da Emenda Constitucional n. 42/2003, no seu art. 159:

Art. 159.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, vinte e cinco por cento para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.

A intervenção no domínio econômico deve buscar o bem estar social, o crescimento econômico e, sobretudo definir estratégias para a minimização dos problemas ambientais e máxima preservação dos recursos naturais. Aliás, na própria Emenda Constitucional 42/2003 há previsão normativa da possibilidade de se proteger o meio ambiente.

3.2.6 – TAXAS

Há inúmeras possibilidades dos entes federados criarem taxas destinadas a preservação ambiental. O fato gerador da taxa é o exercício regular do poder de polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte, com base o que determina o art. 145, II da Constituição Federal e art. 77 do Código Tributário Nacional.

Machado (2015, p. 437) buscando adentrar no mundo das taxas adverte que se trata de um tributo vinculado a uma atividade estatal específica, ou ao exercício do poder de polícia. E insiste: “é um tributo contraprestacional, vale dizer, o seu pagamento corresponde a uma contraprestação do contribuinte ao Estado, pelo serviço que lhe presta, ou pela vantagem que lhe proporciona.”.

Aliás, quanto ao serviço público, para que este possa servir como fato gerador de uma taxa ambiental, ele deve ser específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, e ser utilizado pelo contribuinte de forma efetiva ou potencialmente.

Exemplo de taxa voltada à preservação ambiental é a TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, que custeia o exercício do poder de polícia do IBAMA sobre as atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos naturais.

Outro exemplo muito utilizado por alguns municípios são as taxas administrativas para conservação ambiental, que buscam custear projetos de conscientização de moradores e melhorar a infraestrutura local e acabam controlando o fluxo de visitantes. A cidade de Fernando de Noronha, no estado de Pernambuco, e a cidade de Morro de São Paulo, na Bahia, cobram essas taxas ambientais, e a arrecadação é voltada para benefício local, como preservação e educação ambiental.

O Supremo Tribunal Federal, no RE 602.089 MG, já se posicionou no sentido de não considerar bitributação a cobrança de taxas ambientais tanto pela União como pelos Estados, pois cada qual possui competência fiscalizatória prevista na Constituição Federal, observem:

TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. EXAÇÕES COBRADAS PELA UNIÃO E PELO ÓRGÃO ESTADUAL. BITRIBUTAÇÃO DESCARACTERIZADA. CONFISCO. RAZÕES RECURSAIS INSUFICIENTES PARA CONCLUIR PELA DESPROPORCIONALIDADE OU PELA IRRAZOABILIDADE DA COBRANÇA. É condição constitucional para a cobrança de taxa pelo exercício de poder de polícia a competência do ente tributante para exercer a fiscalização da atividade específica do contribuinte (art. 145, II da Constituição). Por não serem mutuamente exclusivas, as atividades de fiscalização ambiental exercidas pela União e pelo estado não se sobrepõem e, portanto, não ocorre bitributação. Ao não trazer à discussão o texto da lei estadual que institui um dos tributos, as razões recursais impedem que se examine a acumulação da carga tributária e, com isso, prejudica o exame de eventual efeito confiscatório da múltipla cobrança. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

O que se busca aqui é progredir com ideias e situações novas que tenham objetivo de controle e preservação do meio ambiente equilibrado e saudável. A intenção não é criar tributos e chamá-los de ecológico pelo simples fato de buscarem um fim ambiental.

Reitera-se, o presente trabalho não busca estimular a criação de novos tributos, até porque o Brasil já possui uma alta carga tributária, mas tão somente proporcionar

incentivos fiscais, propor novas ideias que sejam condizentes com a nova realidade socioambiental do país, que é o desenvolvimento sustentável.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho destaca que a questão ambiental é uma das maiores preocupações da sociedade moderna. A despeito disso, a Constituição Federal refletiu essa preocupação da comunidade com a finitude dos recursos naturais ao determinar que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito de todos e ao mesmo tempo constitui dever de todos defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, no seu art. 225, caput.

Os princípios ambientais como poluidor-pagador, usuário-pagador, precaução, prevenção, desenvolvimento sustentável, função social da propriedade, dentre diversos outros, orientam tanto a atuação do Poder Público como da sociedade para adoção de medidas ambientalmente corretas.

Infelizmente o maior problema do Brasil é significativa exploração dos recursos naturais por parte de indivíduos (ou empresas) sem a mínima preocupação com o bem estar social e a sadia qualidade de vida, muitas vezes desrespeitando os limites que as normas impõem para redução dos impactos ambientais.

Para que o Poder Público possa atuar de forma satisfatória na preservação do meio ambiente, deverá apoiar-se dos instrumentos que estão à sua disposição, convocar seus agentes e promover políticas públicas que visem a preservação do meio ambiente e o promoção do desenvolvimento sustentável.

Adiantando, todo esse compromisso do Poder Público na defesa do meio ambiente e redução dos impactos ambientais geram custos e, como foi vastamente analisado no presente trabalho, deverá valer-se da efetividade do sistema tributário para estimular as mudanças econômicas, sociais e ambientais que tanto almeja.

A tributação voltada para o meio ambiente mostra-se o mais coerente dos instrumentos para promoção do desenvolvimento sustentável e garantia dos recursos naturais para as futuras gerações.

Os tributos com finalidade ambiental se justificam em razão da sua função extrafiscal, já que como bem compreendido durante o trabalho a extrafiscalidade tem legitimidade não só fiscal, mas principalmente social, ambiental e econômica.

A chamada extrafiscalidade socioambiental aparece como instrumento capaz de promover o desenvolvimento sustentável. A crescente preocupação com as consequências

ambientais das atividades econômicas resultou na promoção de políticas preventivas e repressivas que orientassem o comportamento ambientalmente estruturado.

Nem sempre a imposição de tributos ambientais é suficiente para coibir algumas atividades que notadamente causam prejuízos irreparáveis ao meio ambiente. Além disso, a carga tributária brasileira é tamanha que a imposição de novos tributos ou a sua majoração só justificaria a crescente prática ilícita de sonegação.

O tributo ambiental não só tem a função arrecadatória, mas sobretudo de constituir um importante instrumento de intervenção na atividade econômica, e com base nisso, conscientizar a população acerca da importância e necessidade de preservar o meio ambiente.

Um dos benefícios da intervenção do Estado inibir as atividades que causam significativo impacto ambiental por meio da tributação ambiental é criar receita pública que tem destinação específica para conservação e recuperação do meio ambiente saudável e equilibrado.

Diante deste contexto, o estudo contempla uma reflexão sobre a Tributação Ambiental, tendo como delimitação o tributo extrafiscal como forma de proteção do meio ambiente.

Portanto, possível concluir que a extrafiscalidade dos tributos ambientais ao induzirem as condutas individuais, e até mesmo de determinado setor ou região, acabam motivando a preservação, proteção, manutenção do meio ambiente e desestimulando as condutas lesivas ao meio ambiente.

O Brasil enfrenta diversas barreiras que o impede de concretizar os valores ambientais necessários para promover uma sociedade mais justa e ambientalmente correta. O que se nota são as precárias políticas públicas voltadas à preservação ambiental, a corruptiva máquina administrativa que na maioria das vezes busca “leiloar” os recursos ambientais para quem lhe fornecer maiores benefícios, falta de pessoas que fiscalizem as atividades e da precariedade nos recursos para esse setor, além da fragilidade sancionatória.

O que não falta são problemas para efetivar e concretizar os valores ambientais que a sociedade moderna tanto busca.

Outro ponto importante para a conclusão do presente trabalho leva em consideração o fato do Brasil possuir alta carga tributária, liderando o topo dos países que possuem maior carga tributária da América Latina. Ante esse fato, a criação de novos tributos com a justificativa de proteção ambiental só causaria maiores transtornos na vida dos contribuintes, por essa razão, o presente trabalho não estimula a criação de novos tributos.

Portanto, a criação de incentivos à produção sustentável mostra-se a mais coerente para a realidade brasileira. De um lado haveria a promoção de tributos extrafiscais para garantia de direitos fundamentais e de outro incentivaria a práticas de atividades sustentáveis e conseqüentemente a defesa do meio ambiente equilibrado e saudável.

A chamada extrafiscalidade socioambiental aparece como instrumento capaz de promover o desenvolvimento sustentável. A crescente preocupação com as conseqüências ambientais das atividades econômicas resultou na promoção de políticas preventivas e repressivas que orientassem o comportamento ambientalmente estruturado.

Dentre todos os benefícios que os incentivos fiscais possibilitam, dois são de grande valia: o contribuinte se sente estimulado financeiramente, já que pode ser beneficiado por meio de redução de base de cálculo ou alíquotas, isenção, dentre outros e o meio ambiente ganha aliados no combate aos impactos ambientais que colocam risco à existência dos recursos naturais, à sadia qualidade de vida e desenvolvimento sustentável.

Por fim, a pretensão final da tributação ambiental é corrigir as externalidades ambientais negativas e criar mecanismos de defesa ambiental que seriam feitas por meio de projetos de lei que alterassem o preço dos recursos ambientais, com tributação sobre seu uso, incentivos fiscais para redução dos impactos ambientais e geração de energias limpas e renováveis e conseqüentemente maior tributação sob os fatos geradores que envolvesse poluição e desmatamento, por exemplo.

Para as atividades que se preocupassem com as questões socioambientais, redução da carga tributária, redução na base de cálculo e alíquota, isenções, dentre outros incentivos.

Nesse sentido, importante que tanto a Constituição Federal como as demais normas infraconstitucionais disponham sobre instrumentos de defesa do meio ambiente, prevendo fatos geradores, alíquotas e bases de cálculo diferenciadas em razão de atividades

e produtos sustentáveis, do grau de degradação dos recursos ambientais e da capacidade de regeneração do meio ambiente.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur. **Crédito –prêmio de IPI: direito adquirido; recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário, v. 15, n. 55, jan-mar., 1991.

BELTRÃO, Antônio F. G. Curso de direito ambiental. 2 ed. rev. atual. ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5812-/cfi/6/24!/4/272@0:0>

BRASIL. Lei n. 6.938 de 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm. Acesso em 01 de Agosto de 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.1285463 SP 2011/0190433-2. Relator: MARTINS, Humberto. Publicado no DJe 06/03/2012. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21398969/recurso-especial-resp-1285463-sp-2011-0190433-2-stj>

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.896.863 - DF 2006/0226648-9. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21121906/recurso-especial-resp-896863-df-2006-0226648-9-stj/relatorio-e-voto-21121908>

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1027051 – SC. Relator: Min. Mauro Campbell. Disponível em: <http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:superior.tribunal.justica;turma.2:acordao;resp:2011-04-07;1027051-1105848>

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 590360 ES. Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20051626/agreg-no-recurso-extraordinario-re-590360-es> Acesso em: 19 de Setembro de 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial n. 602.089 MG. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2024967>> Acesso em: 10 de Setembro de 2017.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Conflito de Competência n. 47968220118070000. Relator: Desembargadora Vera Andrighi. Disponível em: <https://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19240243/ccp-968220118070000df0004796-8220118070000/inteiro-teor-104287404>

BRITO, Sérgio de Abreu. Isenção tributária e alíquota zero: **Abordagem a partir da teoria do fato jurídico**. 2013. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/P.03042340.2013v62p599/262>>.

CALIENDO, Paulo. *Extrafiscalidade Ambiental: Instrumentos de Proteção ao meio ambiente equilibrado*. In: BASSO, Ana Paula (coord.). **Direito e Desenvolvimento Sustentável**. Curitiba: Juruá, 2013.

CALIENDO, Paulo; RAMMÊ, Rogério; MUNIZ, Veyzon. *Tributação e Sustentabilidade Ambiental: a Extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente*. In: LECEY, Elágio; CAPPELLI, Sílvia (coord.). **Revista de Direito Ambiental**. Ano 19. 76. Out-Dez. Revista dos Tribunais, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1993

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2007

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **A propriedade no direito ambiental**. 4 ed. revista, atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

FIORILLO, Antônio Celso Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

GUERRA, Sidney; Guerra, Sérgio. **Curso de direito ambiental – 2 ed.** – São Paulo: Atlas, 2014.

HERNÁNDEZ, Jorge Jimenéz. **El tributo como instrumento de protección ambiental**. Granada: Comares, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 21 ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

_____. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MOREIRA, Rafael Soares. **Tributação extrafiscal e meio ambiente: rumo a concepção de tributo ambiental**. Disponível em: <
http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2011_2/rafael_moreira.pdf> Acesso em: 02 de julho de 2017.

NASCIMENTO, Leonardo Maia. *A tributação na preservação do meio ambiente e no desenvolvimento sustentável*. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coord.). **Tributação, Meio Ambiente e Desenvolvimento**. 1 ed. São Paulo: Forense, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang; MACHADO, Paulo Affonso Leme; FENSTERSEIFER, Tiago. **Constituição e legislação ambiental comentadas** – São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, Matheus Simões Gonçalves da; ALVES, Iuri Moradillo Mello. **Sobre a redução da base de cálculo e a hipótese de isenção “parcial”: uma visão crítica ao novo posicionamento do STF.** 2005. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI11364,11049Sobre+a+reducao+da+base+de+calculo+e+a+hipotese+de+isencao+parcial> . Acesso em: 01 de Setembro de 2017.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente: as espécies tributárias e sua utilização para alcance de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.** Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente sustentável.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. **Fundamentos econômicos da tributação ambiental.** In: Tributação, meio ambiente e desenvolvimento. TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (coord.). 1ed. São Paulo: Forense, 2016.