

Leonardo da Rocha de Souza*

Tributação e custeio da atividade estatal de proteção do meio ambiente

Resumo: O art. 225 da Constituição Federal declarou o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito a ser protegido pelo Poder Público e pela coletividade. A atuação do Estado nessa função é realizada por meio dos serviços públicos tais como o licenciamento, o zoneamento ambiental e o estudo de impacto ambiental. Essas atividades depreendem gastos, exigindo recursos a serem captados pelo Estado por meio de sua atividade financeira. O tributo é apresentado, assim, como instrumento eficaz para o custeio da atividade estatal de proteção do meio ambiente.

Palavras-chave: Meio ambiente. Atividade estatal. Tributo.

Taxation and cost of state's activity to environmental protection

Abstract: The article 225 of the Brazilian Federal Constitution stated that the ecologically balanced environment is a right and it must be protected by the government and the community. The State's performance in this task is accomplished through public services such as licensing, environmental zoning and environmental impact study. These activities infer spending and it requires funds to be raised by the state through its financial activity. The taxation is presented as an effective state instrument for funding the actions to protect the environment.

Key words: Environment. State activity. Taxation.

Introdução

O direito a um meio ambiente sadio e equilibrado é considerado direito humano fundamental, que a Constituição Brasileira de 1988 (CRFB/88), em seu art. 225, coloca como direito de todo cidadão, visando à promoção de uma melhor qualidade de vida. Mas, até chegar a este nível, foi necessária uma constante mudança de pensamento.

* Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Procurador do Município de Caxias do Sul/RS. Integrante do Grupo de Pesquisa "Direitos Fundamentais e Novos Direitos", da Faculdade de Direito da UFRGS (www.ufrgs.br/direito), registrado no CNPq, sob a orientação do Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Júnior. Endereço para correspondência: Rua Alfredo Chaves, 1.333, Procuradoria-Geral do Município, Bairro Exposição, Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, Brasil. E-mail: lsouza@caxias.rs.gov.br.

A Conferência de Estocolmo sobre o Meio Ambiente, em 1972, foi considerada o ponto de partida para a conscientização ambiental,¹ constando no Princípio 2 de sua Declaração: “A proteção e o melhoramento do meio ambiente humano é uma questão fundamental que afeta o bem-estar dos povos e o desenvolvimento econômico do mundo inteiro, um desejo urgente dos povos de todo o mundo e um dever de todos os governos”.²

A década de 1980 foi considerada proeminente na questão ambiental no Brasil.³ A Lei 6.938, de 1981, identificou como meio ambiente o mundo natural, expandindo sua concepção ao passar a considerá-lo como um conjunto de vários fatores e seres que se interagem e interdependem, de modo que o fim de uma espécie gera uma desastrosa reação em cadeia, com o fim de muitas outras. Foi depois da edição dessa Lei que “começou a se formar uma nova maneira de pensar as relações entre a atividade econômica e o meio ambiente”.⁴

Em 1985, surgiu a Lei 7.347 para conferir ao cidadão remédios processuais efetivos para a garantia daqueles direitos difusos e coletivos, entre os quais o meio ambiente, através da Ação Civil Pública. Antes da publicação dessa lei “a defesa do meio ambiente estava restrita às ações individuais e à atividade administrativa do Poder Público, no exercício do poder de polícia”.⁵

O advento da Constituição Brasileira em 1988 completou os avanços da década, ao reservar um capítulo inteiro para tratar da proteção ambiental. Ela declarou o meio ambiente ecologicamente equilibrado como bem de uso comum do povo, cabendo ao Poder Público defendê-lo e preservá-lo para a presente e futuras gerações. Além disso, estabeleceu outros princípios e regras, descritos nos artigos 5º, LXXIII; 20, II; 23, III, VI; 24, VI, VIII; 129, III; 170, VI; 174, § 3º; sendo o principal o art. 225 que compõe o sexto capítulo do Título VIII, intitulado *Da Ordem Social*.

Entre os avanços da década de 1990, deve-se salientar a Conferência Rio-92 que influenciou muito a maneira da população, e em especial dos Governos, considerarem o desenvolvimento. Um imenso rol de princípios

¹ Luzia S. S. dos Santos, *Tutela das diversidades...*, p. 24.

² Paulo de Bessa Antunes acrescenta que “A legislação tutelar do meio ambiente que antecede à Conferência de Estocolmo é, de fato, constituída por normas e princípios de Direito Administrativo, pois não estava imbuída dos conceitos básicos do Direito Ambiental, em especial a noção de sustentabilidade dos recursos ambientais” (*Direito ambiental*, p. 279).

³ Paulo de Bessa Antunes. *Direito Ambiental*, p. 14.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Helene Silvini Ferreira. *Os instrumentos Jurisdicionais Ambientais...*, p. 323.

e compromissos internacionais foram firmados visando ao desenvolvimento sustentável,⁶ assim considerado aquele que não impede, mas promove a proteção do meio ambiente.

Na década seguinte, esse posicionamento foi reafirmado na Declaração de Johannesburgo sobre Desenvolvimento Sustentável, de 2002, constando em seu artigo 19: “Reafirmamos nossas intenções para pôr em particular ênfase e dar atenção prioritária à luta contra as condições mundiais que apresentam severas ameaças ao desenvolvimento sustentável de nossa gente.”⁷

Para que o Poder Público acompanhe a evolução da consciência ambiental e atenda às exigências legislativas de proteção do Meio Ambiente, precisa executar serviços públicos, adquirir e manter bens e remunerar recursos humanos, levando-o a despendar gastos. Para supri-los, o Estado se utiliza de sua atividade financeira, que pode ser definida como o “proceso caracterizado, en esencia, por estar dirigido a la satisfacción de las necesidades públicas mediante la obtención y el empleo de los recursos públicos”.⁸

A atividade financeira do Estado abarca várias espécies de receitas, mas nem todas serão objeto deste estudo. Trataremos apenas do tributo, assim considerada “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 financeira plenamente vinculada” (art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN).

Assim, ressalta-se a preocupação em proteger o meio ambiente, conferindo ao tributo uma visão historicamente nova, atual e útil ao meio ambiente. O tributo é um meio eficaz para a concretização da lei e incentivo para que haja ainda mais avanços do ponto de vista ambiental, servindo como instrumento do Estado para cumprir os mandamentos constitucionais.

Em termos de espécies tributárias, seguir-se-á o disposto no art. 5º, CTN (de igual forma o art. 145, CRFB), detendo-nos nos impostos, nas taxas e nas contribuições de melhoria, sem tratar, assim, dos empréstimos compulsórios (art. 148, CRFB) e das contribuições parafiscais (art. 149, CRFB).

⁶ Luzia S. S. dos Santos. *Tutela das diversidades...*, p. 26.

⁷ Op. cit., p. 27.

⁸ Juan José Bayona de Peregordo e Maria Tereza Soler Roch. *Derecho Financiero*. Libreria Compas, 1987, p. 9. Apud Bastos, *Curso...*, p. 5.

1. A atividade financeira do Estado

O funcionamento do Estado depende da sua atividade financeira, na qual obtém, gerencia e aplica recursos, a fim de atender as necessidades da coletividade e realizar seus fins, entre os quais podemos enquadrar a prestação de serviços públicos.⁹ Os recursos auferidos são utilizados para o “pagamento de indivíduos e coisas utilizadas na criação e manutenção dos vários serviços públicos”.¹⁰

Mediante sua atividade financeira, o Estado persegue meios para o custeio dos serviços públicos voltados à realização do bem-estar social, o que envolve “organizações de pessoal e material sob a responsabilidade de pessoas de Direito Público, para desempenho de funções e atribuições de sua competência”,¹¹ entre as quais podemos citar a fiscalização, preservação e recuperação do meio ambiente. A atividade financeira não é o fim último do Estado, mas um meio de suporte financeiro para alcançar a realização do Direito, cumprindo suas metas, provendo as necessidades do povo nas áreas da segurança pública, ensino, saúde,¹² e do meio ambiente.

Como o Estado não consegue implementar ações apenas com o seu patrimônio, necessita de recursos de fora, que busca através de atos coercitivos. Assim, a atividade financeira se constitui num “regime jurídico e econômico especial”, através do qual o Estado “desloca do setor privado para o setor público massa considerável de bens e serviços, retirando-os uns e outros ao consumo e ao investimento dos particulares”.¹³

Na teoria do Orçamento Público vislumbram-se três funções fiscais da atividade estatal: a alocação de recursos, a distribuição de renda e a manutenção da estabilidade econômica.¹⁴

Mantendo-se o enfoque sobre a função alocativa, percebe-se uma atuação do governo na destinação de recursos para:

(1) investimentos de infraestrutura econômica, tais como “transporte, energia, comunicações, armazenamento etc.”, tendo como objetivo induzir o “desenvolvimento regional e nacional”,¹⁵ com destaque para o desenvolvimento sustentável;

⁹ Celso Ribeiro Bastos. *Curso...*, p. 3 e 4.

¹⁰ Aliomar Baleeiro. *Uma introdução...*, p. 18.

¹¹ Op. cit., p. 20.

¹² Bastos, *Curso...*, p. 9.

¹³ Baleeiro, *ibidem*.

¹⁴ James Giacomoni, *Orçamento público*, p. 38.

¹⁵ Op. et loc. cit.

(2) provisão de bens e serviços que “não podem ser individualizados nem recusados” pelos administrados para a realização de medidas de governo consonantes com o “programa de trabalho” eleito, como aquelas voltadas contra a poluição.¹⁶

Tanto a alocação de recursos para serem investidos em infraestrutura econômica como na provisão de bens e serviços para a consecução de políticas públicas estão relacionados à proteção do meio ambiente, previsto na Constituição Brasileira de 1988 (CRFB/88) como “bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida” (art. 225, *caput*, CRFB).

Os recursos despendidos pelo Estado no desempenho de suas atividades, e, portanto, com a proteção ambiental, provêm de três formas de receita: as patrimoniais, as creditícias e as tributárias. *Receitas patrimoniais* são “aquelas geradas pela exploração do patrimônio do Estado [...], feitas segundo regras de direito privado, consequentemente, sem caráter tributário”.¹⁷ *Receitas creditícias* fazem parte do “grupo de receitas públicas” resultantes “da entrada do Estado no mercado financeiro”.¹⁸ Já as *receitas tributárias* são “as receitas que o Estado obtém mediante o recurso ao seu poder de autoridade, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial” sem caráter punitivo, e voltado a “assegurar a coparticipação dos cidadãos na cobertura dos encargos públicos ou prosseguir outros fins públicos”.¹⁹ Dessas três formas de receitas, as tributárias “são as mais importantes no Estado Moderno”.²⁰

2. A atuação do Estado na proteção ambiental

A atividade da Administração Pública em matéria de proteção ambiental envolve quatro instrumentos básicos:²¹

(1) Atividade de planejamento: voltado a programar as atividades do setor público para alcançar determinados fins, mediante a previsão dos instrumentos e do prazo para sua execução;

¹⁶ Op. cit., p. 39.

¹⁷ Celso Ribeiro Bastos. *Curso...*, p. 41.

¹⁸ Op. cit., p. 56.

¹⁹ Sousa Franco. *Finanças públicas*, p. 273, apud Celso Ribeiro Bastos. *Curso...*, p. 48.

²⁰ Celso Ribeiro Bastos. *Curso...*, p. 48.

²¹ Andrés Betancor Rodríguez. *Instituciones de Derecho Ambiental*, p. 826-833.

(2) Atividade de intervenção, que busca restringir direitos dos cidadãos, como a necessidade de licença prévia para a execução de determinadas atividades;

(3) Atividade de promoção, por meio da qual orienta, ou até ordena, a realização de certas condutas ou atividades, por meio de estímulos econômicos como o aumento ou redução de tributos;

(4) Atividade de negociação, que pressupõe a realização de acordos formais ou informais entre a Administração e os governados, como são exemplos os Termos de Ajustamento de Conduta entabulados com a participação do Ministério Público.

Para colocar em prática as quatro atividades gerais, acima citadas, o Direito Ambiental Brasileiro utiliza-se de alguns instrumentos, dispostos no art. 9º, da Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981:

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

I – o estabelecimento de padrões de qualidade ambiental;

II – o zoneamento ambiental;

III – a avaliação de impactos ambientais;

IV – o licenciamento e a revisão de atividades, efetiva ou potencialmente, poluidoras;

V – os incentivos à produção e instalação de equipamentos e à criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental;

VI – a criação de espaços territoriais especialmente protegidos pelo Poder Público federal, estadual e municipal, tais como áreas de proteção ambiental, de relevante interesse ecológico e reservas extrativistas;

VII – o sistema nacional de informações sobre o meio ambiente;

VIII – o Cadastro Técnico Federal de Atividades e Instrumentos de Defesa Ambiental;

IX – as penalidades disciplinares ou compensatórias ao não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção da degradação ambiental;

X – a instituição do Relatório de Qualidade do Meio Ambiente, a ser divulgado anualmente pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis – IBAMA;

XI – a garantia da prestação de informações relativas ao Meio Ambiente, obrigando-se o Poder Público a produzi-las, quando inexistentes;

XII – o Cadastro Técnico Federal de atividades potencialmente poluidoras e/ou utilizadoras dos recursos ambientais;

XIII – instrumentos econômicos, como concessão florestal, servidão ambiental, seguro ambiental e outros.

Dos instrumentos utilizados pelo Poder Público para a proteção ambiental destacam-se o zoneamento ambiental, o estudo de impacto ambiental e o licenciamento ambiental.

O *zoneamento ambiental* visa diminuir ou controlar os efeitos negativos gerados pelo crescimento econômico. Consiste no instrumento jurídico que delimita áreas geograficamente, estabelecendo formas especiais de uso, através de uma organização que permita adequar o espaço a um certo nível de desenvolvimento e utilização. Com o zoneamento, busca-se destinar as diversas partes do território conforme sua função e ocupação, com o objetivo de atribuir a cada função e a cada indivíduo seu lugar apropriado, impedindo que ocorra uma ocupação aleatória de certos espaços territoriais, o que possibilita um bem-estar à sociedade em geral. É um dos aspectos do poder de polícia do Estado, incidente sobre a propriedade, e que representa uma limitação do direito dos cidadãos na sua utilização, por meio de critérios legais e regulamentares previamente definidos.²²

Para estabelecer e fazer cumprir o zoneamento ambiental, o Estado precisa organizar a relação espaço-produção “alocando recursos, interditando áreas, destinando outras para estas e não para aquelas atividades, incentivando e reprimindo condutas etc.”²³

Mesmo que o zoneamento ambiental permita a predeterminação de áreas em que certas atividades são proibidas ou devem ser menos intensas, qualquer “instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente” deve ser precedida do *estudo de impacto ambiental* (art. 225, § 1º, IV, CRFB).

Através do Estudo de Impacto Ambiental (EIA), verifica-se a adequação ou não do projeto, avaliando se a obra ou atividade prevista poderá causar dano ao meio ambiente.²⁴ Impacto ambiental pode ser conceituado como sendo o abalo resultante da intervenção humana no meio ambiente, podendo ser positivo ou negativo, quando for, respectivamente, favorável e desfavorável ao meio ambiente.²⁵ “A exigência de estudos de impacto ambiental, ou de qualquer outra forma de avaliação de impacto ambiental, é medida tipicamente administrativa e, portanto, praticada apenas pelo Poder Executivo”.²⁶

Verificado, através do EIA, se, de acordo com as normas de zoneamento ambiental, o projeto é compatível com aquela região, o Estado permite sua instalação, conferindo o *licenciamento ambiental*. Através dele a

²² Paulo de Bessa Antunes. *Direito Ambiental*, p. 182 a 185.

²³ Op. cit., p. 185.

²⁴ Heline Silvini Ferreira. *Política ambiental constitucional...*, p. 247.

²⁵ Paulo de Bessa Antunes. *Direito Ambiental*, p. 260.

²⁶ Op. cit., p. 283.

Administração Pública pode “evitar que sejam praticados atentados contra o ambiente. O licenciamento ambiental pressupõe que diferentes questões sejam levadas em consideração para a concessão de um Alvará de Licença”.²⁷ Esse instrumento visa assegurar que não sejam degradados os bens ambientais, o que pressupõe uma série de requisitos que podem se resumir na observância da legislação ambiental vigente e na conservação e proteção ambiental.²⁸

3. O tributo e o meio ambiente

O Direito Administrativo, em conjunto com o Direito Ambiental, atua com diversos instrumentos, como o mencionado zoneamento ambiental, o estudo de impacto ambiental e o licenciamento ambiental, para cuja implementação é exigido do Estado um aparato administrativo que envolve recursos humanos, patrimoniais e financeiros.

“A função administrativa do Estado não pode ser cumprida senão pressupondo a existência de um aparelho estatal integrado por pessoas e coisas que custam dinheiro”.²⁹ Os direitos fundamentais dependem da existência de recursos financeiros estatais,³⁰ razão pela qual o planejamento orçamentário deve ser o instrumento do Poder Público para a realização dos direitos humanos.³¹ Como receita integrante do orçamento público, a Administração tem no tributo o principal dos meios para obtenção de recursos.

A tributação ambiental surge desta correlação entre o tributo e o meio ambiente, representando não só um meio de custear os serviços relacionados a essa área, mas também exercendo uma função diferenciada, conhecida como *extrafiscal*. Os tributos ambientais podem adotar, assim, duas modalidades: (1) a *fiscal*, na qual ocorre a simples busca da compensação dos custos públicos provenientes de atividade contaminantes; (2) a *extrafiscal*, que busca o fomento do desenvolvimento de tecnologias limpas por parte dos contribuintes que atuam prevenindo a degradação.³²

²⁷ Op. cit., p. 149.

²⁸ Op. cit., p. 90.

²⁹ Anizio Pires Gavião Filho. *Direito fundamental ao ambiente*, p. 157.

³⁰ Op. cit., p. 156.

³¹ Leonardo da Rocha de Souza. *O planejamento do orçamento público...*, p. 119.

³² Andrés Betancor Rodríguez. *Instituciones de Derecho Ambiental*, p. 826 a 833. Ou, nas palavras de Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Ferreira: “Tributação ambiental pode ser entendida como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio

De certo modo, o tributo extrafiscal permite que o contribuinte “escolha” a quantidade de tributo a pagar, conforme suas atividades. É o que ocorre na tributação ambiental que, para ser eficaz, não pode ser apenas arrecadatória; tem que provocar uma mudança nas atitudes dos indivíduos, de modo que sejam desencorajados a degradar o meio ambiente. Assim, na tributação ambiental, a extrafiscalidade deve preponderar sobre a arrecadação.

Qualquer política ambiental, porém, precisa da face fiscal do tributo, por isso requer uma certa organização que permita canalizar recursos e obter ingressos próprios para destiná-los ao financiamento e manutenção de instalações antipoluição.³³ Mas também devem ser previstas facilidades financeiras que estimulem a sociedade a se adaptar às novas normas ambientais, tais como subvenções, créditos especiais, amortizações, isenções e benefícios fiscais.³⁴

Tributação ambiental não precisa significar, necessariamente, a criação de novos tributos, mas sim a gestão dos recursos arrecadados pelos tributos já existentes, de modo a “oferecer condições de compatibilizar o direito ao desenvolvimento com a proteção do direito ambiental (meio ambiente)”.³⁵

A realocação das receitas tributárias em prol do meio ambiente está relacionada à proeminência dos tributos como fontes majoritárias de recursos aos cofres públicos, destinados a “financiar as atividades que o Estado desenvolve para prover o bem comum”.³⁶ Passamos a analisar, então, as três espécies tributárias a que nos propomos (imposto, taxa e contribuição de melhoria) direcionadas à proteção ambiental.

3.1 Impostos ambientais

A tributação ambiental tem como principal espécie o imposto, definido no art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN), como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qual-

de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente” (In: “O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável...”, p. 665).

³³ Mateo. *Tratado...*, v. 2, p. 32.

³⁴ María A. G. Maíllo. *Medidas fiscales de protección ambiental*, p. 128.

³⁵ Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Ferreira. *Op. cit.*, p. 666.

³⁶ Lídia M. L. R. Ribas. *Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários*, p. 689.

quer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Um dos problemas do imposto está na impossibilidade de vinculação de sua receita. O próprio conceito estabelecido no CTN exige o Estado de qualquer atividade específica. Isso significa que o valor pago a mais em um imposto por contribuinte que polui o meio ambiente, não vai, necessariamente, destinar-se a recuperá-lo. Apesar de não saber o destino certo dos recursos arrecadados com o imposto ambiental, o estímulo que dá, por si só, à proteção ambiental, já justifica seu estudo.

Para levantar recursos para o combate à degradação do meio ambiente, duas alternativas se apresentam: repartir os custos entre os cidadãos por meio de impostos gerais; ou sua distribuição ocorrer unicamente entre aqueles que se beneficiam dos bens ou serviços produzidos pela ação ou omissão degradadora do meio ambiente.

Se uma empresa, por exemplo, é diretamente beneficiada por instalações poluidoras, delas se cobra o gasto. No entanto, numa produção contaminante, não é só o produtor que é beneficiado, mas todos que usufruem do produto. Assim, se fundamenta a repartição do custo fiscal da recuperação do meio ambiente por meio do imposto (formalmente se tributa a produção, mas materialmente se tributa o consumo). O objetivo dessa tributação é aumentar o preço do produto, na medida em que degrada o meio ambiente, desestimulando seu consumo e, conseqüentemente, sua produção.

Um exemplo que se tem tornado comum é o chamado ICMS ecológico. A Constituição Brasileira, em seu art. 158, IV, determina que pertencem aos Municípios vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do ICMS (abreviação de “Imposto do Estado sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”). No Rio Grande do Sul, a Lei Estadual 9.860, de 20 de abril de 1993, destina “2,57% (dois inteiros e cinquenta e sete centésimos por cento), a serem distribuídos aos municípios com mananciais de abastecimento e com unidades de conservação ambiental”.

Destaque-se, na esfera nacional, apoiando iniciativas como as do Rio Grande do Sul, o Decreto 4.339, de 22 de agosto de 2002, que “Institui princípios e diretrizes para a implementação da Política Nacional da Biodiversidade”. Dentre as diretrizes constantes em seu anexo, está previsto: “11.5.8. Aprimorar os instrumentos legais existentes de estímulo à conservação da biodiversidade por meio do imposto sobre circulação de mercadoria (ICMS Ecológico) e incentivar sua adoção em todos os estados da federação, incentivando a aplicação dos recursos na gestão da biodiversidade”.

3.2 As taxas ambientais

Os direitos fundamentais são garantidos pelos serviços públicos que, quando específicos e divisíveis, projetam, no campo tributário, uma contraprestação financeira por parte do indivíduo: a taxa.³⁷ A cobrança da taxa exige uma atuação específica do Estado (a) mediante “o exercício regular do poder de polícia”; ou (b) pela “prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível”.³⁸

Destaque-se que, tanto o exercício do poder de polícia como os serviços públicos prestados são atividades desempenhadas em virtude do interesse público a elas inerente. Não seria justo, porém, que toda a sociedade custeasse tais atividades se é possível verificar o contribuinte que as provoca ou demanda. É deste, portanto, que é cobrada a taxa, “conforme o custo individual do serviço que lhe foi prestado ou fiscalização a que foi submetido”.³⁹

No Brasil, a tributação ambiental não está explícita na CRFB de 1988, mas o art. 77 do CTN admite como fatos geradores da taxa o licenciamento, a fiscalização e a limpeza ou recuperação ambiental, que podem estar relacionados ao “comportamento” dos contribuintes (instalações, atividades, emissão de poluentes, graduada essa conforme o volume).⁴⁰ Da mesma forma, tomando por base o art. 78 do CTN, vemos nos instrumentos ambientais, como o zoneamento ambiental, o estudo de impacto ambiental e o licenciamento, bons exemplos de exercício do poder de polícia do Estado, sobre os quais seria cabível a cobrança da taxa.

A taxa só pode ser cobrada quando existir “uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte”,⁴¹ como, por exemplo, a cobrança feita a todos aqueles que recebem o serviço de recolhimento de lixo. A taxa, principalmente a ambiental, não pode dar margem ao não pagamento por parte do contribuinte, pois representa um serviço que gera gastos e é prestado em benefício direto a ele.

No Brasil, o art. 4º, VII, e o art. 14, § 3º, da Lei 6.938/81 (Lei da Política Nacional do Meio Ambiente), recepcionado pelo § 2º do art. 225, da CF, prevê a imposição de uma contribuição pela utilização dos

³⁷ Ricardo Lobo Torres. *Os direitos humanos e a tributação*, p. 56.

³⁸ Luciano Amaro. *Direito Tributário brasileiro*, p. 30-31.

³⁹ Leandro Paulsen. *Direito Tributário...*, p. 39.

⁴⁰ José M. D. de Oliveira, op. cit., p. 34-35.

⁴¹ Luciano Amaro, op. cit., p. 30.

recursos ambientais. A ressalva que faz a doutrina, baseada no art. 145 da CF e 77 do CTN, é que tal contribuição é, pelas suas características, uma taxa, que tem como contraprestação do Estado os serviços públicos relacionados à fiscalização e à recuperação ambiental.⁴²

As taxas ambientais são muito utilizadas na Europa, “como fonte de custeio dos serviços públicos de licenciamento, fiscalização e limpeza ou recuperação ambiental”. Os Estados Unidos não utilizam taxas ambientais, mas um equivalente, que consiste num “direito de negociar limites de poluição”, através do licenciamento administrativo.⁴³

O Código Tributário Municipal de Caxias do Sul (Lei Complementar 12, de 28/12/1994) prevê a cobrança de taxa de licença ambiental,

devida pelo exercício regular do Poder de Polícia e pela verificação das condições de recuperação, proteção, preservação e conservação do meio ambiente, com vistas à instalação ou manutenção de empreendimentos ou exercício de atividades que sejam efetiva ou potencialmente geradores de impacto ambiental local, usuários de recursos ambientais, incluindo-se aquelas atividades que forem delegadas pelo Estado ao Município, por instrumento legal ou convênio, que devam ser submetidas ao licenciamento de competência municipal.⁴⁴

O mesmo Código prevê, ainda, a taxa de vigilância e fiscalização ambiental em saúde, “devida pelo exercício regular do poder de polícia e pela verificação do exercício das atividades elencadas” em tabela anexa à referida Lei, “as quais deverão ser submetidas a licenciamento municipal”.⁴⁵

A necessidade de financiar a proteção do meio ambiente implica uma utilização moderna da taxa, que consiste em aumentar o valor cobrado quando há degradação do meio ambiente, fazendo o contribuinte poluidor preferir sua preservação.⁴⁶

⁴² José M. D. de Oliveira. *Direito Tributário e Meio Ambiente...*, p. 15, e citação de seu texto escrito na *Rev. de Dir. Administrativo*, “Proteção ambiental no Brasil e nos Estados Unidos”, v. 184, p. 106 e segs., e do parecer de Diogo de F. Moreira Neto, “Taxa de Recursos Hídricos e Outorga administrativa de águas”, *Rev. de Dir. da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, v. 44, p. 267 e segs.

⁴³ José M. D. de Oliveira. *Direito Tributário e meio ambiente ...*, p. 34.

⁴⁴ Art. 118, VIII e § 7º, acrescentados ao Código Tributário Municipal de Caxias do Sul pela Lei Complementar Municipal 156, de 9/11/2001.

⁴⁵ Art. 118, IX e § 9º, acrescentados ao Código Tributário Municipal de Caxias do Sul pela Lei Complementar Municipal nº 231, de 20/12/2004.

⁴⁶ Mateo. *Tratado...*, v. 2, p. 30.

3.3 A contribuição de melhoria e o meio ambiente

A contribuição de melhoria pode ser cobrada para cobrir os gastos dos entes públicos ao realizar obras que valorizem os imóveis dos contribuintes (art. 81, CTN). “Esse tributo, a exemplo das taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública de que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de suas propriedades.”⁴⁷

A contribuição de melhoria (art. 145, III, CRFB e 81, CTN⁴⁸) é, portanto, o instrumento utilizado pelo Estado para transferir aos cofres públicos a valorização imobiliária proveniente de obras públicas. Esse tributo tem relevância quanto ao meio ambiente, quando as obras realizadas pelo Poder Público, que beneficiam a natureza, valorizam a propriedade imobiliária do contribuinte. Na esfera ambiental, o art. 2º, Decreto-Lei 195, de 24/02/1967, prevê as seguintes obras públicas que podem gerar o dever de pagar a contribuição de melhoria: arborização e melhoramento de praças (inciso I); serviços e obras de esgotos e de abastecimento de água potável (inciso IV); proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d’água e irrigação (inciso V); aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico (inciso VIII). Essas mesmas espécies de obras estão previstas no art. 138 do Código Tributário Municipal de Caxias do Sul (Lei Complementar nº 12, de 28/12/1994).

O Município do Rio de Janeiro instituiu, em 19 de dezembro de 1988, a Lei 1.364, que

impõe contribuição de melhoria incidente sobre os proprietários de determinados imóveis valorizados por obras públicas tais como “arborização” de ruas e praças, “construção ou ampliação de parques, proteção contra erosão, aterros e outras obras de embelezamento”, incluída a hipótese de execução de projeto de “tratamento paisagístico”.

⁴⁷ Luciano Amaro, op. cit., p. 46.

⁴⁸ Para Leandro Paulsen, o Decreto-Lei 195/67 teria revogado tacitamente os arts. 81 e 82 do CTN, já que disciplinou a matéria de modo completo. No entanto, aponta decisão do STJ (Recurso Especial nº 671.560/RS) que entende que tanto os artigos do CTN como o referido Decreto-Lei permanecem em vigor (*Direito Tributário*, p. 827 e 1.284).

Isso permite que os gastos realizados em obras públicas, benéficas ao meio ambiente, sejam supridos por proprietários de imóveis por elas valorizados.⁴⁹

Apesar do caráter principalmente arrecadador da contribuição de melhoria, ela pode surgir para estimular a realização de obras com sentido ambiental. Tais obras contribuem, ainda, para a educação do povo, visto que a destruição do meio ambiente está intimamente ligada à falta de conscientização da população.⁵⁰

Considerações finais

A conservação do meio ambiente visa, por meio do desenvolvimento ecologicamente sustentável, ao equilíbrio no desenvolvimento econômico, para que não haja desperdício dos recursos naturais. Deve-se buscar um desenvolvimento compatível com o equilíbrio ambiental, sem deixar de haver a satisfação das necessidades e interesses humanos.

O Direito Ambiental se utiliza de diversos instrumentos, que visam evitar o esgotamento dos recursos naturais de determinadas áreas, promovendo seu uso racional e possibilitando sua utilização pelas gerações futuras.

Ao tributo cabe financiar esses instrumentos, além de exercer uma eficaz função extrafiscal, promovendo algumas atitudes e reprimindo outras.

A tributação extrafiscal consiste em reprimir certas condutas e auxiliar na promoção de outras. Em um aspecto ambiental, pode-se onerar quem degrada o ambiente, e beneficiar quem o protege, através do aumento do tributo no primeiro caso, e da diminuição ou até da não cobrança para quem repõe ou preserva os recursos naturais. O tributo é, nesse enfoque, um meio de incentivar as pessoas físicas e jurídicas a terem atitudes direcionadas à defesa ambiental.

Buscou-se ressaltar, porém, sua vertente arrecadadora, na qual o tributo é um instrumento voltado ao custeio dos serviços públicos utilizados na execução dos instrumentos ambientais, tais como o licenciamento, o zoneamento ambiental e o estudo de impacto ambiental. Neste sentido, o tributo é visto como uma espécie de preço que o Estado cobra pela proteção que faz dos direitos do contribuinte, através de bens e serviços públicos.

⁴⁹ José M. D. de Oliveira, op. cit., p. 37.

⁵⁰ Op. cit., p. 37-38.

A correlação entre o tributo e o meio ambiente permitiu a criação da expressão “tributação ambiental”. No entanto, “o uso integrado das competências, quer ambientais, quer tributárias, ainda parece tímido ao legislador e ao administrador nacionais, por motivos diversos, sejam políticos, sejam estruturais”.⁵¹ Prova disso está no fato de o Sistema Tributário Nacional, disposto na Constituição, não prever “qualquer forma de tributação mais expressiva sobre atividades destruidoras do meio ambiente ou agressivas aos recursos naturais não renováveis”.⁵² Por isso propõe-se sedimentá-lo nesta pesquisa para que se torne um assunto natural, tanto na teoria como na prática.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- FERREIRA, Helene Sivini. Os Instrumentos Jurisdicionais Ambientais na Constituição Brasileira. A ação civil pública. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.). *Direito Constitucional Ambiental brasileiro*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 323-333
- _____. Política ambiental constitucional. Deveres ambientais. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.). *Direito Constitucional Ambiental brasileiro*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 233-267.
- GAVIÃO FILHO, Anizio Pires. *Direito fundamental ao ambiente*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 12. ed. ampl., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003.
- MAÍLLO, María Ángeles Guervós. Medidas fiscales de protección ambiental. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, publicação quadrimestral, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales; Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), n. 1, abr. 1997, p. 125-156.
- MATEO, Ramón Martín. *Tratado de Derecho Ambiental*. Madrid: Trivium, 1991. v. 1 e 2.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta e afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 675-723.

⁵¹ Terence Dornelles Trennepohl. *Incentivos fiscais*, p. 64.

⁵² Maria de Fátima Ribeiro; Jussara Ferreira, op. cit., p. 665.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 653-673.

RODRÍGUEZ, Andrés Betancor. *Instituciones de Derecho Ambiental*. Madrid: La Ley, 2001.

SANTOS, Luzia do Socorro Silva dos. *Tutela das diversidades culturais regionais à luz do sistema jurídico-ambiental*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2005.

SOUZA, Leonardo da Rocha de. O planejamento do orçamento público como instrumento de realização dos direitos humanos. In: OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebíades (Org.). *Cultura e prática dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 105-123.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 2008.

Recebido em 21/04/2010, aprovado em 17/05/2010.