

# A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SUA APLICAÇÃO NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

Alice Cataldo Pereira<sup>1</sup>  
Aline Teodoro de Moura<sup>2</sup>

## RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade o estudo da tributação Ambiental no âmbito do Direito Brasileiro, buscando analisar as principais modalidades de tributos ambientais já existentes na legislação e propor a implementação de novos tributos visando aumentar a arrecadação pelo poder público, através da preconização do direito fundamental previsto no artigo 225 da Constituição Federal e trazendo o aspecto da extrafiscalidade. Além disso, faz-se uma análise comparativa com a tributação ambiental aplicada na Alemanha, pela exemplificação dos marcos já alcançados, diante dos objetivos almejados por tal país, que demonstra tanto a preocupação deste na preservação do meio ambiente, como também o aumento da arrecadação pelo poder público em razão da criação dos tributos ambientais, o que revela uma possibilidade de aplicação do princípio do desenvolvimento sustentável. Por fim, o estudo visa demonstrar a necessidade de uma reforma na legislação tributária ambiental e apresentar propostas sobre a criação e aplicação dos tributos.

**Palavras-chave:** Tributos ambientais. Tributação ambiental na Alemanha. Reforma tributária ambiental.

## ABSTRACT

This paper aims to study the Environmental Taxation under Brazilian Law, seeking to analyse the main modalities of environmental taxes that already exists in the law and propose the implementation of new taxes aiming to increase the collection by the Government, through the advocacy of the fundamental right provided in article 225 of the Federal Constitution and bringing the aspect of extrafiscality. In addition, it makes a comparative analysis with the Environmental Taxation applied in Germany, by exemplifying the milestones already achieved in view of the objectives aimed by such country, which demonstrates both the concern for the preservation of the environment, as well as the increase of the collection by the Public Power due to the creation of environmental taxes, which reveals the possibility of applying the principle of sustainable development.

Finally, the present work intends to show the need of a reform of environmental tax legislation and to present proposals on the creation and application of taxes.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Direito formada pela universidade UNIGRANRIO, email: alicecataldopereira@gmail.com, orientada pela Professora Doutora Aline Teodoro de Moura.

<sup>2</sup> Doutora em Direito da Empresa e Atividades Econômicas pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Mestre em Direito e Sociologia pela Universidade Federal Fluminense. Especialização em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Federal Fluminense. Advogada. Professora Adjunta de Direito Empresarial e de Direito Tributário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Unigranrio.

**Keywords:** Environmental taxes. Environmental taxation in Germany. Environmental tax reform.

## 1. INTRODUÇÃO

A Tributação Ambiental no âmbito do Estado Brasileiro, embora já existente, é um tema ainda tímido e pouco explorado de maneira crítica nos cursos de graduação e no Direito Tributário de maneira geral. Entretanto, é de suma importância que se empreendam esforços para o desenvolvimento de um debate teórico, que apresenta como uma de suas finalidades precípua a proteção do meio ambiente, tal como previsto no artigo 225 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB).

O artigo supracitado diz respeito ao Direito Ambiental, que é um ramo do direito público e visa garantir, através da cooperação de todos os seres humanos, um meio ambiente equilibrado, buscando preservá-lo para as presentes e futuras gerações. Tendo em vista a cláusula de abertura ou não tipicidade que se encontra no artigo 5º, §2º da CRFB, houve a ampliação do rol de direitos fundamentais materiais, e o direito ambiental foi elevado ao status de direito fundamental.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 3º resume a definição de tributo e dispõe que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.<sup>3</sup>

Contudo, a definição de “tributo ambiental” não possui um entendimento pacificado pela doutrina, e os diferentes conceitos estão relacionados à forma de denominação do tributo, sua hipótese de incidência e a sua finalidade.

Para Heleno Taveira Torres, a tributação ambiental é o ramo da ciência do Direito Tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia ou preservação de bens ambientais.<sup>4</sup>

Tal norma impõe uma obrigação tributária principal de dar coisa certa ao sujeito que pratica uma ação ou omissão anteriormente prevista em lei, o que gera um dever jurídico (artigo 113 do Código Tributário Nacional-CTN). Desta obrigação

---

<sup>3</sup> BRASIL, **Lei nº 5.172**, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 21 nov. 2019.

<sup>4</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 101-102.

principal pode surgir uma obrigação tributária acessória, esta corresponde a uma obrigação de fazer ou não fazer que, tendo em vista os §§2º e 3º do CTN, tem interesse na arrecadação ou fiscalização dos tributos e pode ser convertida em penalidade pecuniária.

No entendimento de Regina Helena Costa<sup>5</sup>, a tributação ambiental se conceitua como o emprego de instrumentos tributários com o intuito de orientar o comportamento dos contribuintes a protesto do meio ambiente, com também para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos que detenham natureza ambiental.

Os exemplos de tributação ambiental podem atuar com o objetivo de gerar receita para o Estado, no caso dos tributos fiscais, ou, ainda, como será abordado de maneira mais aprofundada posteriormente, de prevenir e evitar que o agente pratique atividades prejudiciais, no caso dos tributos extrafiscais. Logo, a tributação ambiental pode ser efetivada através de incentivos fiscais, por progressividade ou diferenciação de alíquotas.

Destarte, a Revista de Direito Ambiental da Amazônia<sup>6</sup>, afirma que a função extrafiscal é uma forma de intervenção do Estado na economia para induzir comportamentos virtuosos e desestimular aqueles tidos como indevidos.

A conexão entre a tributação e a questão ambiental vem assumindo uma posição de destaque no cenário internacional, sendo objeto inclusive de alguns Tratados e acordos internacionais. Na Alemanha, a preocupação do Estado em promover a tributação ambiental gerou a Reforma Tributária Alemã, que passou por processos de readaptação ao longo dos anos e vem logrando êxito, principalmente, no setor de energia renovável.

O tema abordado neste trabalho busca explicitar o dever do Estado em relação à tutela ecológica, exemplificar alguns dos mais importantes e expressivos tributos ambientais já previstos na legislação brasileira e suas finalidades, e trazer à tona a necessidade de uma Reforma Tributária Ambiental.

---

<sup>5</sup> COSTA, Regina Helena. **Tributação Ambiental**. In: FREITAS, Vladimir Passos de (org). Direito Ambiental em Evolução. Curitiba: Juruá, 1998, p.297

<sup>6</sup> Hiléia: **Revista de Direito Ambiental da Amazônia**. ano. 2, n.º 2. Manaus: Edições Governo do Estado do Amazonas / Secretaria de Estado da Cultura / Universidade do Estado do Amazonas, 2004.

## 2. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL APLICADA AO DIREITO BRASILEIRO

O Direito Ambiental, vale repisar, é um direito fundamental que visa preservar o meio ambiente sustentável e seus recursos naturais. Sendo assim, haja vista a crise ambiental mundial, a partir da Conferência de Estocolmo em 1972, observou-se a necessidade de os países promoverem o desenvolvimento sustentável, como bem expôs o artigo “O desenvolvimento sustentável como ótimo de Pareto na relação entre os princípios constitucionais ambientais e os princípios constitucionais econômicos”<sup>7</sup>:

O objetivo do princípio do desenvolvimento sustentável é equilibrar o desenvolvimento econômico com a exploração ambiental, tentar otimizar o máximo de desenvolvimento, por meio do mínimo de sofrimento do meio ambiente, bem como garantir às gerações futuras, a existência de um meio ambiente capaz de acolher a todas as necessidades sociais.

Isto significa a tentativa de equilibrar a ânsia do crescimento econômico, que causa a degradação ambiental, com a garantia da proteção ao meio ambiente que é a condição de existência da vida humana, visando que tal crescimento ocorra a longo prazo, tendo em vista que os recursos naturais são finitos.

A Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, aprovada pela Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas no ano de 1983, afirma que desenvolvimento sustentável é: “O desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades”<sup>8</sup>

Além disso, a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, dispõe que o ponto mais importante a ser enfrentado pela sociedade internacional é o fato de que “muitas das atuais tendências do desenvolvimento resultam em número cada vez maior de pessoas pobres e vulneráveis, além de causarem danos ao meio ambiente”.

Portanto, devido ao alto nível de degradação em que já se encontra o meio ambiente tornou-se indispensável que o Estado brasileiro atuasse de maneira efetiva

---

<sup>7</sup> DANI, F. A.; OLIVEIRA, A. B. de; BARROS, D. S. **O desenvolvimento sustentável como ótimo de Pareto na relação entre os princípios constitucionais ambientais e os princípios constitucionais econômicos.** Rev. Direito Econ. Socioambiental, Curitiba, v. 1, n. 2, p. 315, jul./dez. 2010.

<sup>8</sup> Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. **Nosso futuro comum.** Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2ª edição, 1991, p. 46. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod\\_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf)>. Acesso em: 15 out. 2019.

buscando uma tutela ecológica adequada, melhorando os mecanismos já existentes e criando outros, através da prestação de serviço público, do exercício do poder de polícia e da atividade de fomento, adotando benefícios e incentivos fiscais.

É pacificado o entendimento de que a tributação tem função de induzir na formação da vontade do contribuinte que pratica atividade lícita, visando desestimulá-lo, sendo o instrumento pelo qual o Poder Público busca defender o meio ambiente. Sendo assim, o Estado pode aumentar a carga tributária, através da variação ou progressividade de alíquotas, imposição de deveres e de penalidades, daquele que pratica atividade que possa causar impactos ambientais negativos.

A aplicação de tributos ambientais com finalidade extrafiscal é vista como extremamente eficaz para a proteção ambiental e, de acordo com o entendimento de Fernando Magalhães Modé<sup>9</sup>, compreende o objetivo de introduzir comportamentos que, na visão do Estado, sejam ambientalmente desejáveis ou de menor poder ofensivo ao meio ambiente.

O autor André Folloni<sup>10</sup>, em seu artigo sobre a Isonomia na tributação extrafiscal, define os tributos extrafiscais como aqueles concebidos com finalidade diversa da arrecadação, seu objetivo principal é induzir os contribuintes a fazerem ou a não fazerem algo. Assim sendo, visam influenciar na tomada de decisão dos cidadãos, direcionar os comportamentos socioeconômicos, estimulando ou desestimulando-os, ao torna-los, por meio da exação, mais ou menos custosos para o contribuinte.

Assim sendo, como veremos a seguir, a extrafiscalidade é a modalidade tributária mais utilizada pelo Poder Público na seara ambiental, já que busca induzir condutas que protejam e preservem o meio ambiente.

## 2.1. ICMS- ecológico

O ICMS corresponde ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo um tributo estadual previsto no artigo 155, inciso II, da CRFB. O referido diploma estabelece ainda no artigo 158<sup>11</sup> a repartição das receitas tributárias de âmbito

---

<sup>9</sup> MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 72.

<sup>10</sup> FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 201-220, jan. 2014. ISSN 2317-6172. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565>>. Acesso em: 22 nov. 2019.

<sup>11</sup> Art. 158. Pertencem aos Municípios:

Estadual, conferindo das parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV (vinte e cinco por cento), que até um quarto, será creditado de acordo com o que dispuser lei estadual.

Deste modo, a norma constitucional privilegia os Municípios que mais geram receita advinda da circulação de mercadorias, os mais desenvolvidos economicamente, que são, normalmente, os com maior densidade populacional e os que menos promovem a proteção ambiental, através do repasse da quota de  $\frac{3}{4}$  da receita pertencente aos Municípios.

O ICMS ecológico surgiu através da Lei Estadual nº 9.491, Lei Complementar nº 59 e o Decreto Estadual nº 974/91, instituídos no estado do Paraná em 1991. Ao longo dos anos, foi regulamentado em mais 15 estados<sup>12</sup> da federação, são eles: São Paulo, Minas Gerais, Amapá, Rondônia, Rio Grande do Sul, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pernambuco, Tocantins, Acre, Rio de Janeiro, Ceará, Piauí, Goiás e Paraíba. Este imposto representa a partilha de receita do ICMS em razão de critérios ambientais. Como define Lise Tupiassu<sup>13</sup>:

O ICMS Ecológico tem sua origem relacionada à busca de alternativas para o financiamento público em municípios cujas restrições ao uso do solo são fortes empecilhos ao desenvolvimento de atividades econômicas clássicas. O instituto traz resultados surpreendentes capazes de conferir nova feição a todas as políticas ambientais nacionais.

Tal imposto é um meio de compensar os municípios que possuem sua capacidade econômica restringida em relação a outros por possuírem em seu território áreas de preservação ambiental, estações ecológicas, florestas, parques, entre

---

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.

<sup>12</sup> ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas.** Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 630. Disponível em: <<https://www.anfip.org.br/assuntos-tributarios-e-previdenciarios/reforma-tributaria-solidaria-uma-conquista-da-anfip-e-da-fenafisco-para-toda-sociedade/>>. Acesso em: 23 out. 2019.

<sup>13</sup> Hiléia: **Revista de Direito Ambiental da Amazônia**. ano. 2, n.º 2. Manaus: Edições Governo do Estado do Amazonas / Secretaria de Estado da Cultura / Universidade do Estado do Amazonas, 2004, p. 25.

outros, ou serem influenciados por elas. Ainda segundo Lise Tupiassu<sup>14</sup>, caso não seja aplicado o ICMS ecológico:

(...) os municípios que se dedicam ao desenvolvimento econômico em detrimento da preservação ambiental são aquilatados com maior quantidade de repasses financeiros, pois têm mais possibilidade de gerar receitas em função da circulação de mercadorias. Por outro lado, aqueles que arcam com a responsabilidade de preservar o bem natural, trazendo externalidades positivas que beneficiam a todos, têm restrições em sua capacidade de desenvolvimento econômico e, conseqüentemente, recebem menos repasses financeiros por contarem com uma menor circulação de mercadorias e serviços.

Logo, o ICMS ecológico não é um novo tributo, mas uma maneira de partilhar a receita proveniente do imposto, uma modalidade de benefício extrafiscal, que visa primordialmente compensar os Municípios mediante repasses maiores da parcela do ICMS que lhe competem, e o critério é que haja limitação do uso da propriedade por motivos ecológicos e que o valor a ser partilhado seja utilizado em prol da manutenção das áreas de interesse ecológico, o que gera uma melhor qualidade de vida para os habitantes dessa região.

O valor do montante do repasse financeiro que será destinado ao Município varia de acordo com o estado, levando em consideração as peculiaridades de cada região e o compromisso ambiental assumido. Ademais, o ônus operacional para a realização do cadastro das unidades de conservação e quantificação dos itens elencados é mínimo.

No estado do Rio de Janeiro esta modalidade de tributação foi implementada pela Lei Estadual nº 5.100, de 04 de outubro de 2007, e os valores repassados aos Municípios correspondem a 2,5% do total de ICMS arrecadado pelo Estado<sup>15</sup>.

A implementação ICMS ecológico tem obtido resultados positivos em relação à proteção ambiental e ao desenvolvimento destes Municípios que possuem restrição ao uso de seu território, melhorando a qualidade de vida da população, haja vista que, o montante recebido a título desta política é destinado a preservação de áreas de proteção ambiental, construção de redes de esgoto, escolas e hospitais, a depender do Estado.

---

<sup>14</sup> TUPIASSU, Lise Vieira de Costa. **Tributação ambiental:** a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 294.

<sup>15</sup> CEPERJ, **Republicação ICMS Ecológico 2019/ ano fiscal 2020 do Estado do Rio de Janeiro.** Fundação CEPERJ (Centro Estadual de Estatísticas, Pesquisa e Formação de Servidores Públicos do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.ceperj.rj.gov.br/Conteudo.asp?id=84>>. Acesso em: 15 nov. 2019.

## 2.2. IPI- ecológico

O IPI, imposto sobre produtos industrializados, é um tributo de competência da União, como dispõe o artigo 153, IV, da CRFB, que incide sobre operações com produtos industrializados nacionais e estrangeiros. É precipuamente extrafiscal e suas alíquotas variam de acordo com o produto sobre o qual o imposto incide.

A principal característica do IPI diz respeito ao fato de ser necessariamente seletivo, sendo assim, como afirma Ricardo Alexandre, suas alíquotas são fixadas de acordo com a essencialidade do produto, sendo menores para os gêneros considerados essenciais e maiores para os supérfluos<sup>16</sup> (artigo 153, §3º, I da CRFB). À vista disso, tem como objetivo a contribuição para a consecução da justiça social.

Todavia, houve uma mudança na concepção tradicional do princípio da seletividade obrigatoriamente aplicado ao IPI, como explicita Anselmo Henrique Cordeiro Lopes<sup>17</sup>:

Em razão dessas constatações, o entendimento tradicional de que o IPI deve ser tributado somente de acordo com a "essencialidade econômica" do produto deve ceder para a compreensão moderna de que também deve ser considerada para efeito de eleição da alíquota do IPI a "essencialidade ambiental do produto", a que deve corresponder à "seletividade ambiental".

O IPI ecológico é utilizado como instrumento da tributação ambiental, visando conferir uma de alíquota reduzida, a bens, produtos e serviços ecologicamente sustentáveis e, naturalmente, aumentar a alíquota daqueles que geram um impacto ambiental negativo.

A Lei nº 6938/1981<sup>18</sup>, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, em seu artigo 9º, V, afirma que dentre os instrumentos da política ambiental nacional estão os "incentivos à produção e instalação de equipamentos e a criação ou absorção de tecnologia, voltados para a melhoria da qualidade ambiental". Portanto, visando estimular condutas sustentáveis, para as indústrias que utilizam tecnologias limpas para a fabricação do produto, poderá haver a diminuição das alíquotas do imposto.

---

<sup>16</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário** – 13. Ed. rev., atual. e ampl – Salvador – Ed. JusPodivm, 2019, p 681.

<sup>17</sup> LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **Reforma Tributária Ambiental**. Análise Constitucional e elaboração de Propostas. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11925/reforma-tributaria-ambiental/2>>. Acesso em: 12 set. 2019.

<sup>18</sup> BRASIL. **Lei 6.938**, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Portal do Planalto: Legislação. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm)>. Acesso em: 04 out. 2019.

Rodrigo Fernandes<sup>19</sup>, em sua tese sobre IPI ecológico, afirma que outra hipótese do IPI ser utilizado como forma de estimular condutas sustentáveis é através da concessão de alíquota zero ou isenção para as atividades econômicas que utilizarem produtos reciclados durante o processo de industrialização, pois ao mesmo tempo que se beneficiam com a redução de seu custo produtivo, contribuem para o desenvolvimento sustentável, o que gera diminuição no uso de recursos naturais no processo produtivo e a consequente preservação do meio ambiente.

Ademais, o Decreto Federal nº 755/93, apesar de não visar a redução da emissão de poluentes nas cidades, incentivou o consumo dos carros movidos a álcool ao estabelecer uma alíquota reduzida do IPI. Em um primeiro momento, o resultado foi benéfico, pois resultou na redução de carros movidos a gasolina, que são mais poluentes, e na diminuição da importação de petróleo. Entretanto, tal incentivo aumentou o número de compra de automóveis o que gerou grande aumento de circulação de veículos nas cidades e, conseqüentemente, aumento da poluição.

Em razão dos avanços tecnológicos e com a criação dos veículos elétricos, sob a ótica de Rodrigo Fernandes, há a possibilidade de que no futuro seja efetuada concessão de alíquota zero do IPI para tais veículos, que possuem alta eficiência energética, baixo consumo de combustíveis e reduzida emissão de poluentes. Haja vista que, através da Resolução nº 97/2015 da CAMEX<sup>20</sup>, o Imposto de Importação para carros elétricos e movidos a célula de combustível teve sua alíquota reduzida de 35% para zero.

Por conseguinte, ainda não há no texto constitucional uma norma que defina a aplicação do IPI para implementar ou estimular políticas de preservação ao meio ambiente. Em 2007 foi apresentada a PEC 31<sup>21</sup>, pelo deputado Virgílio Guimarães, que visa incluir na CRFB/88 a possibilidade do IPI ser seletivo em razão da

---

<sup>19</sup> FERNANDES, Rodrigo. **IPI ECOLÓGICO: A extrafiscalidade como instrumento de implementação de um Meio Ambiente Sustentável**. Santa Catarina, 2017, p 118. Disponível em: <<https://www.univali.br/Lists/TrabalhosMestrado/Attachments/2131/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20RODRIGO%20FERNANDES.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2019.

<sup>20</sup> BRASIL. CÂMARA DO COMÉRCIO EXTERIOR - CAMEX. **Resolução nº 97**, de 26 de outubro de 2015. Altera a Lista Brasileira de Exceções à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL. Disponível em: <[http://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/30174134/do1-2015-10-27-resolucao-n-97-de-26-de-outubro-de-2015-30174130](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/30174134/do1-2015-10-27-resolucao-n-97-de-26-de-outubro-de-2015-30174130)>. Acesso em: 04 out. 2019.

<sup>21</sup> BRASIL, **PEC nº 31**, de 09 de abril de 2007. Altera o sistema tributário nacional. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>>. Acesso em 05 out. 2019.

sustentabilidade ambiental do produto e do processo de produção, contudo, tal projeto ainda não foi posto em pauta para votação. Para Tibério Carlos Soares Roberto<sup>22</sup>:

Para que se possa orientar a aplicação do IPI visando implementar fins ambientais, imperativo que a seletividade ambiental venha expressamente referida no texto constitucional. Esse vácuo normativo ainda é um dos principais fatores a embargar a adoção de políticas ambientais mais eficazes.

Assim como a PEC 31/2007, outros projetos de lei e de emenda à Constituição Federal foram apresentados, porém, nenhum deles logrou êxito. O que demonstra uma ausência de vontade política para abordar o tema, que ainda é incipiente no Brasil.

### 2.3. IPTU

O IPTU, imposto sobre propriedade territorial urbana, é um imposto de competência dos Municípios disposto no artigo 156, I, da CRFB e nos artigos 32 a 34 do CTN.

Apesar de o direito à propriedade ser uma garantia fundamental, nos termos do artigo 5º, XXII, da CRFB, tal garantia está limitada ao dever de atendimento da função social da propriedade, prevista no artigo 5º, XXIII, da CRFB. Desta maneira, a função social da propriedade é aquela estabelecida pela política de desenvolvimento urbano, através do Estatuto da Cidade, que, segundo o artigo 182 da CRFB, é executada pelo Poder Público Municipal, conforme diretrizes fixadas em lei, e tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar dos habitantes.

Pode-se observar que houve uma transformação no entendimento do direito de propriedade através da CF/88, onde, segundo Lúcia Vale Figueiredo<sup>23</sup>, passou a possuir perfil de propriedade social, buscando compatibilizar a propriedade com função social e os direitos individuais.

O Decreto-Lei nº 1338/74<sup>24</sup>, confere incentivos fiscais a pessoas físicas que realizam investimentos em prol do meio ambiente. O artigo 182, §2º, da CRFB, dispõe

---

<sup>22</sup> PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Seletividade ambiental do IPI: Um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão.** Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010, p. 4391. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3796.pdf>>. Acesso em: 05 out. 2019.

<sup>23</sup> FIGUEIREDO, Lúcia Vale. **Disciplina Urbanística da Propriedade.** São Paulo: Malheiros, 2005, 2. ed., p. 22.

<sup>24</sup> BRASIL, **Decreto-lei nº 1338**, de 23 de julho de 1974. Dispõe sobre incentivos fiscais a investimentos realizados por pessoas físicas, aplica novo tratamento fiscal aos rendimentos de investimentos e dá outras providências. Disponível: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1338-74.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1338-74.htm)>.

que a propriedade urbana cumpre sua função social ao atender as exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, visando proteger o meio ambiente urbano e garantir o bem-estar dos que residem naquela localidade.

Tendo em vista a aplicação do IPTU como forma de tributação ambiental o artigo 182, §4º, II, da Constituição Federal, permite a instituição da progressividade do IPTU no tempo com o objetivo de se fazer cumprir a função social da propriedade, quando dispõe que:

Art. 182. § 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 – [...]  
II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;  
III – [...]

Nesse sentido, o doutrinador Paulo Sérgio Miranda Gabriel Filho<sup>25</sup> afirma que o IPTU ganhou:

(...) com a Constituição atual, um papel de destaque como instrumento de concretização da política urbana nacional, na medida em que pode ser utilizado para estimular os proprietários, enfiteutas e demais possuidores de imóveis urbanos, a cumprir o estabelecido no plano diretor do Município e, destarte, fazer com que se atenda o princípio da função social da propriedade.

A incidência do IPTU progressivo demonstra claramente que, neste caso, o tributo passa a ter caráter extrafiscal, ou seja, o interesse do Poder Público deixa de ser o de meramente arrecadar receitas.

Desta maneira, como explica Ricardo Alexandre<sup>26</sup>, lei municipal específica determinará a alíquota do IPTU aplicável a cada ano, obedecendo a restrição de que a mesma não exceda duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de 15%, prevista no artigo 7º, §1º, do Estatuto da Cidade. Esta limitação visa garantir que a progressividade não gere efeito confiscatório, haja vista o princípio do não confisco disposto no artigo 150, IV, da CRFB.

### 3. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL APLICADA NA ALEMANHA

---

Acesso em: 21 nov. 2019.

<sup>25</sup> GABRIEL FILHO, Paulo Sérgio Miranda. **Curso de direito tributário ambiental**. Curitiba: CRV, 2014, p. 73-127.

<sup>26</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário** – 13. Ed. rev., atual. e ampl – Salvador – Ed. JusPodivm, 2019, p. 759.

A proteção do meio ambiente através de uma política de tributação ambiental teve como marco inicial a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (ECO 92), realizada no ano de 1992, na cidade do Rio de Janeiro. Tal reunião tornou como objetivo a criação de “instrumentos econômicos para proteção ambiental”, ou seja, a realização de políticas voltadas para a proteção do meio ambiente a nível global. Sendo assim, foi debatida a problemática da tributação ambiental e os meios eficientes para sua aplicação.

Na Alemanha, a Lei Fundamental rege tanto a proteção ambiental, quanto os mecanismos tributários aplicados visando garanti-la, utilizando-se o modelo de tributação ambiental clássico denominado “*Umweltsteuern*”, baseado na teoria Pigouviana que visa ao aumento da carga tributária ambiental e a redução paralela de outros tributos.

A Alemanha faz parte da segunda geração das três existentes de Reformas Fiscais Verdes e, em vários aspectos, obteve êxito com as mudanças implementadas. Um ponto positivo, de acordo com o artigo Tributação da Energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental<sup>27</sup>, que pode ser destacado foi a criação de 250.000 novas vagas de emprego no setor de economia ecológica relacionadas à energia renovável no ano de 1999. Ademais, o pacote de medidas fiscais institucionalizado contribuiu para superar a crise econômica alemã que perdurou entre 2000 e 2005, o que demonstra o êxito da reforma tributária ambiental, também estimulou o investimento em pesquisa e desenvolvimento das empresas em razão do aspecto de inovação empresarial.

De acordo com Julia Mattei e João Luis Nogueira Matias<sup>28</sup>, a Reforma Tributária Alemã se deu através de quatro leis promulgadas entre 1999 e 2006, são elas: Lei para o Início da Reforma Tributária Ecológica (*Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform*), Lei para a Continuação da Reforma Tributária Ecológica

---

<sup>27</sup> BLANCHET, L. A.; OLIVEIRA, E. L. de. **Tributação da energia no Brasil**: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental. Sequência Florianópolis nº 68, Florianópolis, jan/jun. 2014. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2177-70552014000100008](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552014000100008)>. Acesso em: 21 nov. 2019.

<sup>28</sup> STURM, Bodo; VOGT, Carsten. **Umweltökonomik: Eine anwendungsorientierte Einführung**. Berlin; Heidelberg: Physica-Verlag, 2011 (Economia Ambiental: Uma introdução orientada para a aplicação. Berlin; Heidelberg: Physica-Verlag, 2011). *Apud* MATTEI, J.; MATIAS, J. L. N. **A reforma tributária ecológica alemã como paradigma para o Brasil**. Veredas do Direito, Belo Horizonte, v. 16, n. 34, p. 209, jan./abr. 2019. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/articles/view/1283>>. Acesso em: 14 out. 2019.

(*Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform*), Lei para o Desenvolvimento da Reforma Tributária (*Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform*) e Lei do Imposto sobre Energia (*Energiesteuergesetz – LIEn*). Estas leis criaram o imposto sobre eletricidade e substituíram o imposto sobre o petróleo pelo imposto sobre energia.

Os impostos supracitados são de competência para instituição, cobrança e receita da Federação (*Bund*), e são denominados pelo direito alemão de *Ökosteuern*. Eles preveem que o contribuinte possa repassar o imposto ao consumidor de modo que os custos ambientais sejam distribuídos, caracterizando uma finalidade extrafiscal de proteção ambiental, aplicando os princípios do poluidor-pagador e usuário-pagador. No entanto, a competência da Federação para instituir os *Ökosteuern* é concorrente, no que diz respeito aos impostos sobre consumo, desde que não coincidam com os arrecadados pelos estados.

Ademais, a extrafiscalidade está prevista expressamente no Código Tributário Alemão ao afirmar que a fiscalidade, ou seja, a arrecadação de receitas, apesar de ser essencial para a existência do imposto, pode configurar como um objetivo secundário.

Este segue o modelo de tributação ambiental Pigouviano, segundo Julia Mattei e João Luis Nogueira Matias<sup>29</sup>, tendo como base a interpretação de Bodo Sturm, dispõem que:

Onera o causador de uma externalidade negativa (de dano ambiental) ao tributar atividades poluidoras, de forma que o imposto simule o preço do consumo ou da utilização de bens ambientais, na forma de produtos ou emissões, incluindo ou internalizando o custo da degradação ambiental nas decisões do agente econômico, levando a atividade poluidora a retroceder a um nível ótimo, tanto para o mercado quanto para o meio ambiente.

A teoria do economista inglês Arthur Pigou busca defender que o imposto ambiental tenha receita vinculada para garantir a sua neutralidade e para que sua função de correção da alocação de recursos seja cumprida<sup>30</sup>. Todavia, para o direito tributário alemão os impostos ambientais são finalísticos e visam garantir a proteção ambiental e a justiça fiscal, deste modo, o Código Tributário Alemão e a Lei

<sup>29</sup> STURM, Bodo; VOGT, Carsten. **Umweltökonomik: Eine anwendungsorientierte Einführung**. Berlin; Heidelberg: Physica-Verlag, 2011 (Economia Ambiental: Uma introdução orientada para a aplicação. Berlin; Heidelberg: Physica-Verlag, 2011). *Apud* MATTEI, J.; MATIAS, J. L. N. **A reforma tributária ecológica alemã como paradigma para o Brasil**. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 16, n. 34, p. 211, jan./abr. 2019. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/articles/view/1283>>. Acesso em: 14 out. 2019.

<sup>30</sup> Idem, *ibidem*, p. 209.

Fundamental proíbem a vinculação de receitas dos impostos, pois são destinadas a todo o orçamento do Poder Público.

Na contramão do disposto pela Legislação, o Tribunal Constitucional Federal Alemão (TCF), permitiu uma exceção a norma constitucional supracitada e ao princípio da não afetação de receitas, como afirmam Julia Mattei e João Luis Nogueira Matias, “quando a destinação de receitas para um objetivo determinado for prevista em lei ou no próprio plano orçamentário, não necessitando, por isso, de uma justificativa especial”. Além disso, de acordo com o TCF, “os impostos finalísticos, especialmente os *Ökosteuern*, são constitucionais quando o montante vinculado não tenha tanto peso em comparação com o total da arrecadação do Estado através de impostos”.

### 3.1. Dos impostos sobre energia (combustíveis) e eletricidade

Os *Ökosteuern*, como já citado anteriormente, são os impostos que incidem sobre energia (combustíveis) e sobre eletricidade. O imposto sobre energia, que no termo original alemão é denominado "*Stromsteuer*", quando criado, aumentou o imposto sobre o consumo de matéria-prima como óleo mineral (petróleo), carvão (óleo de calefação) e gás natural quando usados para gerar energia. O objetivo principal é encarecer o consumo de energia de empresas e residências no país, visando estimular o investimento em tecnologias que diminuam o consumo de energia. Em 2003, quando a reforma ainda estava galgando os primeiros passos, Roberto Chacon Albuquerque afirmou<sup>31</sup> que:

com a reforma tributária ecológica, pretende-se reduzir a utilização de fontes de energia não-renováveis, como carvão, óleo e gás, graças à incidência tributária que encarecerá sua utilização. Por outro lado, criam-se programas de incentivo à utilização de fontes de energia renovável, como a energia solar, eólica e biomassa. A implementação da reforma tributária ecológica alemã constitui um a tarefa complexa.

Essa forma de implementação da tributação ambiental, apesar demonstrar aparente oneração desvantajosa, do ponto de vista econômico, para os contribuintes, foi apoiada pelos cidadãos e pelas empresas, haja vista que em contrapartida a receita arrecadada é destinada a redução das contribuições sociais, ou seja, os custos

---

<sup>31</sup> ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A REFORMA TRIBUTÁRIA ECOLÓGICA ALEMÃ**. São Paulo, 2003, p. 139.

salariais advindos da relação empregatícia. Como afirma Roberto Chacon de Albuquerque<sup>32</sup>:

Para o Governo alemão, a reforma tributária ecológica tem dois aspectos importantes. Primeiro, ela não provoca um êxodo industrial. Segundo, ela estimula a criação de novos postos de trabalho, bem como a manutenção dos já existentes. A reforma tributária ecológica não só fortalecerá a economia de mercado, como alteraria seu curso. A economia de mercado assumiria, aos poucos, uma feição auto-sustentável.

Desse modo, estes impostos buscam encarecer determinadas fontes de energia que causam danos excessivos ao meio ambiente, como por exemplo: os combustíveis fósseis que emitem dióxido de carbono, uma das principais causas do efeito estufa, para que haja o consumo de fontes de energia ilimitadas e não-poluidoras, como por exemplo: a energia eólica e a energia solar. Além disso, possibilita o fomento da economia através da criação de novos postos de trabalho, tendo em vista a diminuição das contribuições para a seguridade social.

Alguns marcos importantes que demonstram o compromisso de criação de políticas em prol da proteção do meio ambiente são: a assinatura do Protocolo de Kyoto em 1997, se comprometendo a diminuir a emissão de gás carbônico, e o “Plano de Ação Climática” criado pelo governo federal que visa descarbonizar a economia até 2050, assinado em 2016.

O imposto sobre eletricidade é cobrado sobre o consumo e tem como fato gerador a geração de energia elétrica. Atua como contribuinte o fornecedor ou o autoprodutor da eletricidade que normalmente repassam o ônus tributário para o consumidor final, a receita é destinada ao sistema social. Deste modo, a eletricidade gerada de forma limpa, renovável é isenta de tal tributo.

Ao longo dos anos e, principalmente, após o acidente ocorrido em 2011 na usina nuclear de Fukushima, intensificou-se o processo de reforma a fim de agilizar o projeto de implementação de outras fontes de energia que suprissem a demanda energética, para se encerrar as atividades das usinas nucleares existentes no país. De acordo com Léo Castro Martello<sup>33</sup>, após a tragédia ocorrida no Japão, as sete maiores usinas nucleares localizadas na Alemanha foram fechadas

---

<sup>32</sup> Idem, ibidem, p. 148.

<sup>33</sup> METELLO CASTRO, Léo. **ANÁLISE DA POLÍTICA ENERGÉTICA NA ALEMANHA DO SÉCULO XIX AO XXI**. UFRJ. Rio de Janeiro, 2018, p.28. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/4697/3/LMCastro.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2019.

permanentemente, e foi decidido pelo Governo que as nove restantes deverão ser eliminadas de operação até 2022.

A Alemanha ainda enfrenta diversos desafios para implementar uma política de fontes renováveis de energia, tendo em vista a dependência de questões meteorológicas e não controláveis, como é o caso das fontes eólicas e fotovoltaicas, que dependem de um sistema eficiente de previsão. Por isso, como afirma Léo Castro Martello<sup>34</sup>, tem como objetivo construir cerca de 4 (quatro) mil quilômetros de novas linhas de alta tensão.

No ano de 2016, de acordo com o artigo “Alemanha bate recorde em geração de energia renovável”<sup>35</sup>, a Alemanha atingiu um recorde histórico quando pela primeira vez a energia proveniente de fontes renováveis, são elas: eólica, biomassa, solar e hidráulica, alcançou a maior taxa de geração de energia, totalizando 87% da energia necessária para fornecer aos consumidores. Sendo assim, durante algumas horas o preço da energia elétrica foi negativo e os fornecedores de energia convencional foram obrigados a aplicar um desconto na conta de luz dos consumidores, pois a geração de energia renovável foi tão alta que ocorreu uma “sobra” de energia convencional. Ademais, ainda em 2016, cerca de 33% da energia elétrica consumida anualmente advém de fontes ecológicas.

Dessa maneira, vale ressaltar que o imposto ecológico sobre energia visa estimular, por exemplo: a utilização de meios de transportes coletivos, a compra de automóveis que consomem menos combustíveis ou os movidos a gás natural. O projeto de reforma tributária ecológica busca a diminuição do consumo de energia e requer um planejamento econômico a longo prazo.

#### **4. A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Atualmente no Brasil tramitam no Congresso Nacional duas propostas de Reforma Tributária, a PEC 110/2019 e a PEC 45/2019. Ambas buscam alterar o Sistema Tributário Nacional no que diz respeito a simplificação e a racionalização de tributos que incidem sobre a produção e a comercialização de bens e prestação de serviços.

---

<sup>34</sup> Idem, ibidem, p. 30.

<sup>35</sup> MARTON, Amanda. **Alemanha bate recorde em geração de energia renovável**. Arch Daily, 2016. Disponível em: <<https://www.archdaily.com.br/br/791680/alemanha-bate-recorde-em-geracao-de-energia-renovavel>>. Acesso em: 25 out. 2019.

O sistema tributário brasileiro aplicado modernamente é alvo de críticas de muitos doutrinadores, pois se mostra complexo, injusto e em desacordo com as práticas internacionais. De acordo com o entendimento de Bernard Appy<sup>36</sup>:

Embora nenhum sistema tributário seja perfeito, o Brasil prima por ter uma das piores legislações tributárias do mundo. Os defeitos do sistema tributário brasileiro têm várias consequências. Por um lado, induzem uma organização extremamente ineficiente da economia, puxando para baixo a produtividade da economia nacional. Por outro lado, geram grandes distorções distributivas, ao abrir brechas que permitem que pessoas de alta renda sejam muito pouco tributadas.

Sendo assim, temas que são de suma importância como a perspectiva do desenvolvimento econômico e social, a distribuição de renda no Brasil, e a regulamentação da tributação ambiental não são abarcados pelas propostas de Reforma. Conforme aponta uma pesquisa realizada pela Oxfam Brasil<sup>37</sup> no ano de 2018, o Estado brasileiro figura a 9º posição no ranking de países mais desiguais do planeta. Isto transmite a inércia do Poder Público e o desinteresse em tratar de assuntos tão fundamentais e que estão vinculados a sobrevivência e a qualidade de vida de toda a sociedade atual e das futuras gerações.

O tema tributação ambiental ainda é incipiente no Brasil, portanto, este não pode ser considerado um país experiente para instituir tais tributos de maneira eficiente. Diferentemente de países europeus, como já citado anteriormente a Alemanha, dentre outros como Finlândia, Suécia e Dinamarca, que estão na vanguarda de reformas fiscais ambientais. Os ideais retrógrados do poder público consideram a relação entre a tributação e o meio ambiente possuem importância secundária e, em razão disso, não há um debate sobre os desafios e benefícios de criação de uma legislação tributária ambiental eficaz e os limites de crescimento econômico que o país pode atingir.

#### 4.1. Redistribuição da carga tributária

Uma mudança necessária para mudar o paradigma brasileiro é a redistribuição da composição da carga tributária através da implementação de um

---

<sup>36</sup> APPY, Bernard. **POR QUE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PRECISA SER REFORMADO**. 2015. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4105024/mod\\_resource/content/0/Appy\\_Tributa%C3%A7%C3%A3o\\_Revisado.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4105024/mod_resource/content/0/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_Revisado.pdf)>. Acesso em: 25 out. 2019.

<sup>37</sup> O GLOBO, **Brasil piora e já é o 9º do ranking global de desigualdade de renda**. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/brasil-piora-ja-o-9-do-ranking-global-de-desigualdade-de-renda-23254951>>. Acesso em: 30 out. 2019.

modelo similar ao aplicado na Alemanha. Deste modo, propõe-se um aumento de tributos que são prejudiciais ao meio ambiente e, em contrapartida, uma redução de tributos sobre o consumo e os advindos de relação empregatícia. Além disso, visa impulsionar a criação ou ampliação das atividades que venham a gerar menor sobrecarga ambiental através da redução da carga tributária. Em outras palavras, deve-se buscar encarecer a utilização de bens ou atividades que prejudiquem o meio ambiente.

De acordo com o estudo “Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas”<sup>38</sup> é importante que se defenda uma reforma fiscal ambiental alinhada ao princípio do duplo dividendo, com ampliação da tributação sobre setores e atividades prejudiciais ao meio ambiente e alívio da carga tributária sobre consumo e trabalho que contribua para resolver o desafio de financiamento da proteção social no Brasil.

Outra proposta de grande relevância diz respeito ao incentivo as fontes renováveis de energia. No ano de 2015 o Brasil assumiu compromisso internacional, através de um acordo firmado na Convenção de Paris (COP 21), perante o Secretariado da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC), onde assumiu metas ambiciosas ao entregar a Pretendida Contribuição Nacionalmente Determinada<sup>39</sup>, as quais podemos destacar: a redução das emissões de gases de efeito estufa em 37% abaixo dos níveis de 2005, em 2025; o aumento da participação de bioenergia sustentável na matriz energética brasileira para aproximadamente 18% até 2030; expandir o uso doméstico de fontes de energia não fóssil; e alcançar 10% de ganhos de eficiência no setor elétrico até 2030; entre outras.

Como se pode observar o Brasil traçou metas de grande significância a serem atingidas em vários aspectos de proteção do meio ambiente e, de acordo com os objetivos supracitados, muito otimistas no que diz respeito ao setor energético nacional, buscando estimular a produção de energia limpa. Contudo, na contramão

---

<sup>38</sup> ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas.** Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <<https://www.anfip.org.br/assuntos-tributarios-e-previdenciarios/reforma-tributaria-solidaria-uma-conquista-da-anfip-e-da-fenafisco-para-toda-sociedade/>>. Acesso em: 23 out. 2019.

<sup>39</sup> BRASIL. **Pretendida contribuição nacionalmente determinada para consecução do objetivo da convenção-quadro das nações unidas sobre mudança do clima (2015).** República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.itamaraty.gov.br/images/ed\\_desenvsust/BRASILiNDCportugues.pdf](http://www.itamaraty.gov.br/images/ed_desenvsust/BRASILiNDCportugues.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2019.

deste fato, as propostas de reforma tributária em trâmite não apresentam nenhum incentivo relevante que vise cumprir o planejamento de sustentabilidade ambiental.

A Constituição Federal de 1988 se preocupou preponderantemente em disciplinar as fontes finitas de energia, como o petróleo ao considerá-lo bem público federal, o gás natural que pode ser explorado diretamente pelo Estado ou por concessão, entre outros. No que diz respeito à energia e matéria-prima renováveis, estão dispostas nos artigos 176 §4<sup>40</sup> e 238<sup>41</sup> da CRFB, nota-se que há maior preocupação em estabelecer apontamentos sobre as fontes de energia não-renováveis em detrimento das fontes de energia renováveis. Ademais, as leis que estabelecem a tributação sob energia são: a lei nº 9.478/97, que dispõe sobre a política energética nacional, e a Lei nº 9.427/96, que cuida da energia elétrica.

O Instituto Escolhas, no ano de 2016, apresentou uma proposta de alteração constitucional tributária no caso da energia, a taxação sobre o carbono oriundo de emissões de combustíveis fósseis<sup>42</sup> que, resumidamente, supõe que a cobrança de uma taxa de US\$ 36,68 por tonelada de CO<sub>2</sub> geraria uma receita anual de R\$ 37,4 bilhões aos cofres públicos.

Por conseguinte, apesar da ausência de um efetivo incentivo do poder público para criar condições para o desenvolvimento de políticas ambientais sustentáveis, o Brasil se encontra em uma situação confortável em relação aos países que compõem a OCDE, que são considerados em sua maioria industrializados, no que se refere à utilização de energias não renováveis. O relatório do Ministério de Minas e Energia denominado Resenha Energética Brasileira<sup>43</sup> Ano Base 2017, publicado em 2018, demonstra que o Brasil depende de 56,8% de energia não-renovável. Logo, 43,2% da energia produzida no país advém de fontes de energia renováveis, sendo as principais: hidráulica e eletricidade, lenha e carvão vegetal, derivados da cana-de-açúcar, solar, eólica e biodiesel.

---

<sup>40</sup> Artigo 176, § 4º. Não dependerá de autorização ou concessão o aproveitamento do potencial de energia renovável de capacidade reduzida.

<sup>41</sup> Art. 238. A lei ordenará a venda e revenda de combustíveis de petróleo, álcool carburante e outros combustíveis derivados de matérias-primas renováveis, respeitados os princípios desta Constituição.

<sup>42</sup> APPY, B. **Taxação sobre carbono, competitividade e correção de distorções do sistema tributário: Impactos na economia brasileira.** São Paulo: Instituto Escolhas, 2015. Disponível em: <<http://www.escolhas.org/wp-content/uploads/2016/09/taxacao-sobre-carbono-competitividade-e-correcao-de-distorcoes-do-sistema-tributario-Impactos-na-economia-brasileira.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

<sup>43</sup> Ministério da Energia. **Resenha Energética Brasileira: Exercício de 2017.** Disponível em: <<https://www.eletronuclear.gov.br/ImprensaeMidias/Documents/Resenha%20Energ%C3%A9tica%202018%20-MME.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2019.

## 5. CONCLUSÃO

Tendo em vista todos os aspectos abordados no presente estudo é importante salientar que o debate sobre a tributação ambiental se demonstra mais consensual, porém ainda não está pacificado. Os países desenvolvidos já começaram a compreender que a aplicação de mecanismos para a realização de uma reforma ambiental ecológica não gera obstáculos ao crescimento econômico, mas sim promove o desenvolvimento sustentável a busca por um meio ambiente equilibrado. No entanto, a Reforma Tributária ambiental brasileira ainda é um grande desafio a ser enfrentado, haja vista a fragilidade da experiência política, assim como a exíma relevância e aderência dada ao tema.

A aplicação dos tributos com finalidade extrafiscal como os citados, ICMS-ecológico, IPI- ecológico e o IPTU progressivo, evidenciam que o direito brasileiro é capaz de promover institutos que irão estabelecer benefícios econômicos e defender o meio ambiente ecologicamente equilibrado. Pois, por meio da extrafiscalidade o Estado é capaz de arrecadar e induzir condutas que promovam o meio ambiente sustentável.

Tratando-se especificamente do ICMS-ecológico, este promove a preservação ambiental, assim como, a justiça fiscal, pois compensa monetariamente os municípios que têm sua capacidade econômica restringida em razão desta proteção. No que diz respeito ao IPI- ecológico, a extrafiscalidade inerente ao imposto é capaz de estimular a criação de produtos ecologicamente sustentáveis, através da redução de alíquotas ou de isenções. No que tange ao caráter progressivo do IPTU, está associado ao entendimento jurídico contemporâneo que conceitua a propriedade com perfil de propriedade social e visa compatibilizá-la com a função social e os direitos individuais. É preciso é que o Estado brasileiro desperte e implemente novos tributos com caráter ambiental e se inspire em projetos que foram bem-sucedidos em outros países, como por exemplo, na Alemanha.

A reforma tributária alemã deve servir como paradigma para o Brasil, a mudança precisa ser feita gradualmente e adaptada de acordo com as necessidades do país e os resultados obtidos ao longo da implementação. A tributação sobre a produção de energia através de fontes não-renováveis é de suma importância para que o Estado brasileiro diminua a emissão de poluentes e cumpra com a responsabilidade assumida nos os acordos internacionais.

Por conseguinte, fato é que os tributos quando isolados não são capazes de cuidar de forma adequada de todas as questões ambientais, tampouco superarem sozinhos os desafios para sua implementação, contudo, devem ter um papel central na abordagem da política ambiental.

## REFERÊNCIAS:

ALBUQUERQUE, Roberto Chacon de. **A REFORMA TRIBUTÁRIA ECOLÓGICA ALEMÃ**. São Paulo, 2003.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário** – 13. Ed. rev., atual. e ampl – Salvador – Ed. JusPodivm, 2019.

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 630. Disponível em: <<https://www.anfip.org.br/assuntos-tributarios-e-previdenciarios/reforma-tributaria-solidaria-uma-conquista-da-anfip-e-da-fenafisco-para-toda-sociedade/>>. Acesso em: 23 out. 2019.

APPY, B. **Taxação sobre carbono, competitividade e correção de distorções do sistema tributário: Impactos na economia brasileira**. São Paulo: Instituto Escolhas, 2015. Disponível em: <<http://www.escolhas.org/wp-content/uploads/2016/09/taxacao-sobre-carbono-competitividade-e-correcao-de-distorcoes-do-sistema-tributario-Impactos-na-economia-brasileira.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2019.

APPY, Bernard. **POR QUE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PRECISA SER REFORMADO**. 2015. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4105024/mod\\_resource/content/0/Appy\\_Tributa%C3%A7%C3%A3o\\_Revisado.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4105024/mod_resource/content/0/Appy_Tributa%C3%A7%C3%A3o_Revisado.pdf)>. Acesso em: 25 out. 2019.

BLANCHET, L. A; OLIVEIRA, E. L. de. **Tributação da energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental**. Sequência Florianópolis nº 68, Florianópolis, jan/jun. 2014. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2177-70552014000100008](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552014000100008)>. Acesso em: 21 nov. 2019.

BRASIL. CÂMARA DO COMÉRCIO EXTERIOR - CAMEX. **Resolução nº 97**, de 26 de outubro de 2015. Altera a Lista Brasileira de Exceções à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL. Disponível em: <[http://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/30174134/do1-2015-10-27-resolucao-n-97-de-26-de-outubro-de-2015-30174130](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/30174134/do1-2015-10-27-resolucao-n-97-de-26-de-outubro-de-2015-30174130)>. Acesso em: 04 out. 2019.

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

BRASIL. **Decreto-lei nº 1338**, de 23 de julho de 1974. Dispõe sobre incentivos fiscais a investimentos realizados por pessoas físicas, aplica novo tratamento fiscal aos rendimentos de investimentos e dá outras providências. Disponível: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1338-74.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1338-74.htm)>. Acesso em: 21 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 21 nov. 2019.

BRASIL. **Lei 6.938**, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Portal do Planalto: Legislação. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm)>. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. **PEC nº 31**, de 09 de abril de 2007. Altera o sistema tributário nacional. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>>. Acesso em 05 out. 2019.

BRASIL. **Pretendida contribuição nacionalmente determinada para consecução do objetivo da convenção-quadro das nações unidas sobre mudança do clima (2015)**. República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.itamaraty.gov.br/images/ed\\_desenvsust/BRASILiNDCportugues.pdf](http://www.itamaraty.gov.br/images/ed_desenvsust/BRASILiNDCportugues.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Extrafiscalidade ambiental e o incentivo às energias renováveis**. Editora Fi, 2016.

CALIENDO, Paulo. **Tributação e Sustentabilidade Ambiental**: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. Revista de Direito Ambiental, vol. 76. 2014.

CEPERJ, **Republicação ICMS Ecológico 2019/ ano fiscal 2020 do Estado do Rio de Janeiro**. Fundação CEPERJ (Centro Estadual de Estatísticas, Pesquisa e Formação de Servidores Públicos do Estado do Rio de Janeiro). Disponível em: <<http://www.ceperj.rj.gov.br/Conteudo.asp?ident=84>>. Acesso em: 15 nov. 2019.

Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. **Nosso futuro comum**. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2ª edição, 1991. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod\\_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4245128/mod_resource/content/3/Nosso%20Futuro%20Comum.pdf)>. Acesso em: 15 out. 2019.

COSTA, Regina Helena. **Tributação Ambiental**. In: FREITAS, Vladimir Passos de (org). Direito Ambiental em Evolução. Curitiba: Juruá, 1998.

DANI, F. A.; OLIVEIRA, A. B. de; BARROS, D. S. **O desenvolvimento sustentável como ótimo de Pareto na relação entre os princípios constitucionais ambientais**

**e os princípios constitucionais econômicos.** Rev. Direito Econ. Socioambiental, Curitiba, v. 1, n. 2, jul./dez. 2010.

FERNANDES, Rodrigo. **IPI ECOLÓGICO: A extrafiscalidade como instrumento de implementação de um Meio Ambiente Sustentável.** Santa Catarina, 2017. Disponível em: <<https://www.univali.br/Lists/TrabalhosMestrado/Attachments/2131/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20RODRIGO%20FERNANDES.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2019.

FERREIRA, Heline Sivini. **Do desenvolvimento ao desenvolvimento sustentável: um dos desafios lançados ao estado de direito ambiental na sociedade de risco.** In: LEITE, José Rubens Morato; FERREIRA, Heline Sivini;

FIGUEIREDO, Lúcia Vale. **Disciplina Urbanística da Propriedade.** São Paulo: Malheiros, 2005, 2. ed.

FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal.** Revista Direito GV, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 201-220, jan. 2014. ISSN 2317-6172. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565>>. Acesso em: 22 nov. 2019.

GABRIEL FILHO, Paulo Sérgio Miranda. **Curso de direito tributário ambiental.** Curitiba: CRV, 2014.

GUERRA, Sidney. **Curso de direito internacional público.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Hiléia: **Revista de Direito Ambiental da Amazônia.** ano. 2, n.º 2. Manaus: Edições Governo do Estado do Amazonas / Secretaria de Estado da Cultura / Universidade do Estado do Amazonas, 2004.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **Reforma Tributária Ambiental.** Análise Constitucional e elaboração de Propostas. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11925/reforma-tributaria-ambiental/2>>. Acesso em: 12 set. 2019.

MARTON, Amanda. **Alemanha bate recorde em geração de energia renovável.** Arch Daily, 2016. Disponível em: <<https://www.archdaily.com.br/br/791680/alemanha-bate-recorde-em-geracao-de-energia-renovavel>>. Acesso em: 25 out. 2019.

METELLO CASTRO, Léo. **Análise da política energética na Alemanha do século XIX ao XXI.** UFRJ. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/4697/3/LMCastro.pdf>> Rio de Janeiro, 2018. Acesso dia 24 out. 2019.

Ministério da Energia. **Resenha Energética Brasileira: Exercício de 2017.** Disponível em: <<https://www.eletronuclear.gov.br/ImprensaeMidias/Documents/Resenha%20Energ%C3%A9tica%202018%20-MME.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2019.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental.** Curitiba: Juruá, 2003.

O GLOBO. **Brasil piora e já é o 9º do ranking global de desigualdade de renda.** Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/brasil-piora-ja-o-9-do-ranking-global-de-desigualdade-de-renda-23254951>>. Acesso em: 30 out. 2019.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Seletividade ambiental do IPI:** Um novo modelo de tributação para um novo modelo de cidadão. Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3796.pdf>>. Acesso em: 05 out 2019.

RAMOS, José Eduardo Silvério. **Tributação Ambiental: IPTU e o Meio Ambiente Urbano.** Environmental Taxation: IPTU and Urban Environmental. Belo Horizonte: Fórum, 2011. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tri but\\_jose\\_eduardo\\_s\\_ramos.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tri but_jose_eduardo_s_ramos.pdf)>. Acesso em: 12 out. 2019.

STURM, Bodo; VOGT, Carsten. **Umweltökonomik: Eine anwendungsorientierte Einführung.** Berlin; Heidelberg: Physica-Verlag, 2011 (Economia Ambiental: Uma introdução orientada para a aplicação. Berlim; Heidelberg: Physica-Verlag, 2011). *Apud* MATTEI, J.; MATIAS, J. L. N. **A reforma tributária ecológica alemã como paradigma para o Brasil.** Veredas do Direito, Belo Horizonte, v. 16, n. 34, p, jan./abr. 2019. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/articles/view/1283>>. Acesso em: 14 out. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, Lise Vieira de Costa. **Tributação ambiental:** a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.