

## BRASIL

Luciana ANGEIRAS FERREIRA

SUMARIO: I. *Aspectos relevantes do sistema tributario brasileiro*. II. *Propostas*. III. *Conclusiones*.

### I. ASPECTOS RELEVANTES DO SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEIRO

O presente projeto, tem por escopo contribuir com os países da América Latina na construção de conceitos e critérios claros no que se refere à tributação do meio ambiente, uma vez que há, nos dias de hoje, tendência mundial de os sistemas jurídicos dotarem um grande número de figuras tributárias relacionadas, direta ou indiretamente, com a questão da preservação do meio ambiente.

Contudo, antes de passarmos à proposta de texto base, entendemos útil fazer algumas ponderações acerca do sistema constitucional brasileiro. É importante deixar claro que a Constituição brasileira dedica um capítulo inteiro ao meio ambiente (título

VIII, capítulo VI). Dentre os diversos dispositivos, o que mais se destaca é o artigo 225, que expressamente assegura a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, e impõe ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo em nome das gerações atuais e futuras, no que muito se assemelha ao disposto na Constituição espanhola.

A carta constitucional do Brasil também reservou um outro capítulo (título VI, capítulo I) para tratar do sistema tributário nacional, em que expressamente consagrou os princípios tributários e repartiu rigidamente as competências entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e municípios. Eis que em matéria tributária a nossa Constituição é, seguramente, a mais rígida e exaustiva que se tem conhecimento.

Não há dúvidas que a tributação figura como eficiente instrumento na intervenção econômica e social, de forma que pode ser usada à serviço do meio ambiente. Neste sentido, é expressa a Constituição federal, em seu artigo 170, inciso VI, ao estabelecer a defesa do meio ambiente como um dos princípios gerais da atividade econômica.

É importante lembrar que em alteração recente ao texto constitucional, o legislador brasileiro deixou ainda mais explícitos os seus desígnios em prol

do meio ambiente, quando, por meio de emenda constitucional número 33, de 11.12.2002, acresce ao artigo 177 da Constituição federal mais um parágrafo, e estabelece que lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) relativamente às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender alguns requisitos, dentre os quais destinar parte dos recursos arrecadados para o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás (artigo 177, § 4o. II, b). Aliás, a própria figura tributária das contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE – tem como um dos seus princípios fundamentais a proteção ambiental, nos termos do referido artigo 170, VI.

Ainda que a matéria tributária como forma de incentivo à proteção ambiental<sup>1</sup> não esteja tão desenvolvida no Brasil como nos Estados Unidos ou nos países da Europa, é inegável que também aqui se utiliza a tributação com este propósito. Pode-

<sup>1</sup> Al respecto podemos citar la siguiente bibliografía: Dominges de Oliveira, J.M., *Direito tributário e meio ambiente. Proporcionalidade tipicidade aberta, afectação da receita*, 2a. ed., Renovar, Rio de Janeiro, 1999; Maarins, J. (coord.), *Tributação & meio ambiente*, livro 2, Curitiba, Juruá Editora, 2003.

mos citar os incentivos que foram concedidos pela Lei do Imposto de Renda (Lei número 5.106, 02.06.1966) para o florestamento ou reflorestamento ou conservação do solo e regime das águas. O ITR<sup>2</sup> tem também sua porção extrafiscal na proteção do meio ambiente, na medida em que a própria Constituição federal prevê que sejam fixadas alíquotas de forma a garantir o cumprimento da função social da propriedade, função esta que encontra na preservação ambiental um dos seus requisitos (artigo 186, II). Recentemente foi prevista taxa cobrada pelo IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis) para o controle e fiscalização das atividades poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, cujo fato gerador, nos termos da Lei número 10165, de 28.12.2000, é o exercício do Poder de Polícia.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Impuesto territorial rural.

<sup>3</sup> Es importante aclarar que la Constitución brasileña prescribe el cobro de tasas por la “utilización, efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles” o “en razón del ejercicio de poder de policía” (artigo 145, II). En relación con este último, no ha sido fácil llegar a un consenso en el análisis doctrinario de su hecho imponible, (que se suele llamar también, ejercicio de policía administrativa o fiscalización administrativa), en relación con su definición y límites, ni tampoco sobre los criterios para su cuantificación.

Os denominados impostos indiretos sobre a produção e o consumo (ICMS<sup>4</sup> e IPI<sup>5</sup>) também podem servir como importantes e eficientes instrumentos tributários na proteção ambiental mediante gradações de alíquotas e concessões de benefícios e isenções, a depender da natureza do produto ou mercadoria, como forma de induzir comportamentos menos poluentes.

Com efeito, utilizar a tributação como uma maneira de custear serviços públicos relacionados com a causa ambiental e como forma de induzir comportamentos em benefício do meio ambiente parece não encontrar qualquer obstáculo de ordem constitucional, ao contrário, foi até mesmo incentivada em alguns casos pelo constituinte.

Ressalte-se, todavia, que o objetivo deste estudo é estabelecer conceitos claros e precisos em matéria de tributação ambiental, tendo em vista ser este assunto ainda muito incipiente no Brasil. Não é nosso propósito aqui propor a criação de novos tributos para aumentar ainda mais a carga tributária brasileira. O que tem que ser feito é utilizar os instrumentos tributários hoje existentes como forma de orien-

<sup>4</sup> Impuesto sobre la circulación de mercancía y servicios de transporte interestatal e intermunicipal y servicio de comunicación.

<sup>5</sup> Impuesto sobre productos industrializados.

## 50      MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO AMBIENTAL

tar o comportamento do contribuinte na proteção do meio ambiente, sem que isto venha a acarretar uma sobrecarga tributária.

Pois bem. O desafio do nosso trabalho aqui é tentar compatibilizar a proposta de normativa infraconstitucional que regule especificamente a matéria de tributação ambiental diante do que estabelece a Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05.10.1988, e o Código Tributário Nacional (CTN, Lei 5.172, de 25.10.1966). O CTN, que tem status de lei complementar, não pode ir além do que já está dito, expressa ou implicitamente, na Constituição federal.

A Constituição federal (artigo 146) estabelece que à lei complementar (uma das modalidades do processo legislativo que exige *quorum* qualificado, i.e., votação por maioria absoluta dos senadores e dos deputados) cabe dirimir conflitos de competência, disciplinar as limitações constitucional ao poder de tributar e introduzir normas gerais de direito tributário<sup>6</sup> para, dentre outras funções, definir tributos e suas espécies, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

<sup>6</sup> Es importante poner de manifiesto que el tema de las normas generales de derecho tributario no encuentra consenso doctrinario, siendo en verdad, uno de los más espinosos dentro de nuestra especialidad.

Assim, tendo em vista a competência do legislador complementar para instituir normas gerais de direito tributário, não vemos problema que se faça uma proposta no sentido de inserir no CTN dispositivos normativos que precisem o conceito de tributo ambiental e estabeleçam critérios para a sua quantificação.

Como esclarecem os professores espanhóis, não se trata de definir uma outra categoria tributária, senão de incorporar uma modalidade especial de tributo que possa abarcar as figuras tributárias existentes em cada país. A propósito, convém explicar que a divisão tripartite dos tributos não é aceita pacificamente no Brasil. Em que pese à própria Constituição federal de 1988, no artigo 145, estabelecer que a União, os Estados, Distrito Federal e município podem instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, também incluiu as contribuições especiais<sup>7</sup> e o empréstimo compulsório dentro sistema tributário nacional.

A partir do texto básico proposto, passaremos a analisar a possibilidade de adequá-lo ao CTN (arti-

<sup>7</sup> En España denominase “contribución especial” lo que llamamos “contribución de mejoría”. Cuando hablamos de “contribuciones especiales” queremos en verdad agrupar las diversas “contribuciones” previstas en nuestra Constitución: sociales, de costeo para la seguridad social, de intervención en el dominio económico y contribuciones corporativas.

go 5o.), no intuito de incorporar o conceito de tributo ambiental como centro de atribuição de um regime jurídico especial, sem perder de vista os limites impostos pela nossa Constituição. Deste modo, faremos uma transcrição da proposta doutrinária que nos foi apresentada e em seguida adaptaremos o texto a fim de compatibilizar a inserção do conceito geral de tributo ambiental à realidade brasileira.

## II. PROPOSTAS

### CTN. Artigo 5o.

I. Tributos ambientais são aqueles impostos, taxas e contribuições que apresentam como hipótese de incidência fatos que repercutem negativamente no meio ambiente ou que provocam uma atuação pública de tutela ambiental.<sup>8</sup>

II. O fato gerador<sup>9</sup> dos tributos ambientais deverá corresponder a situações que repercutam negati-

<sup>8</sup> Omitimos la referencia a las prestaciones pecuniarias coactivas, debido a que la Constitución brasileña (en cuyo texto están previstas diversas contribuciones “especiales”, como por ejemplo: las contribuciones de intervención en el dominio económico) no deja margen para este tipo de exacción.

<sup>9</sup> En Brasil, el Código Tributario Nacional (CTN) regula la expresión “hecho generador”. No obstante, gran parte de la doc-



vamente sobre o meio ambiente ou que provoquem a atuação pública de tutela ambiental. Não poderá abarcar condutas danosas para o meio ambiente que se encontrem radicalmente proibidas, sem prejuízo de o infrator dever indenizar os danos causados ao meio ambiente, nos termos estabelecidos pela norma aplicável. A legislação de cada figura tributaria preverá como supostos de não sujeição os casos em que os atos ou fatos que incidem negativamente sobre o meio ambiente ou que provocam a atuação pública de tutela ambiental se produzam de maneira fortuita o em caso de força maior.

III. Toda proposta de estabelecimento de um novo tributo ambiental ou de modificação específica das quantias de tributo preexistente deverá incluir, entre os antecedentes e estudos prévios para sua elaboração, uma memória econômico-ambiental que justifique os critérios de quantificação utilizados. Salvo lei em contrário, a falta deste requisito determinará a nulidade de pleno direito das disposições que regulam a matéria de quantificação do tributo ambiental.

IV. A determinação do montante do tributo deverá atender à intensidade da incidência ambiental objeto do gravame, e deverá basear-se nas con-

trina critica la expresión utilizada por el legislador, decantándose por la de “hecho imponible” o “hipótesis de incidencia”.

## 54 MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO AMBIENTAL

clusões da memória econômico-ambiental prevista no inciso anterior. Em geral, a arrecadação do tributo ambiental não deverá exceder, em seu conjunto, o maior das seguintes quantias, que serão calculadas na memória na medida do que seja possível: o dano causado ou o suposto custo para que o conjunto dos contribuintes evitassem o dano causado, ou o custo das atividades públicas de tutela ambiental. Qualquer desvio deste critério ou a impossibilidade de aplicá-lo deverá ser justificada na memória econômico-ambiental. A quantificação individual do tributo deverá atender à incidência individual da contaminação, se bem que poderá se utilizar critérios de progressividade ambiental.

V. O estabelecimento do tributo ambiental deverá ser acompanhado de medidas que garantam o mínimo existencial individual e familiar das pessoas físicas afetadas direta ou indiretamente pela carga tributária, quando este vier a ser comprometido.

Na linha da proposta dos professores, poder-se-ia acrescentar ao CTN (artigo 81) o seguinte dispositivo. “Também constitui fato gerador das contribuições de melhoria a incidência ambiental negativa do contribuinte que provoque a realização de obras públicas ou de estabelecimento ou ampliação de serviços públicos ambientais de caráter local pelas respectivas entidades”.

De nossa parte, tendo em vista que a Constituição brasileira, no artigo 145, III, ao dispor sobre a competência dos entes federativos, utilizou a expressão “contribuição de melhoria”, decorrente de obras públicas, quedamos com dúvidas acerca da constitucionalidade da cobrança de contribuição que tenha como hipótese de incidência a degradação do meio ambiente. Neste caso parece-nos que o contribuinte estaria pagando pela sua atuação depredatória do meio ambiente, e não parece ter sido este o sentido que o legislador pretendeu dar ao texto constitucional. Ao contrário, admite-se a cobrança de contribuição de melhoria quando forem realizadas obras públicas voltadas para a preservação ambiental, a exemplo da transformação de zonas abandonadas em áreas verdes para a comunidade.

Por fim, acrescentamos que a Constituição federal brasileira estabelece a competência comum da união, estados, distrito-federal e municípios para, dentre outros objetivos, proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas (artigo 28, VI da CF), evidenciando, uma vez mais, a fatura normativa do nosso texto constitucional no que se refere à preservação do meio ambiente e a segurança tributária.

E é neste sentido, visando a contribuir com a segurança jurídico-tributária em nosso país, que me

filio aos interesses deste estudo doutrinário, uma vez que se por um lado a nossa carta constitucional consagra a proteção ambiental , na prática pode ocorrer que se prolifere a utilização do instrumento tributário sob pretexto ambiental, aumentando a carga tributária já tão elevada em países em desenvolvimento como o nosso, sem que, de fato, se verifique uma real e efetiva proteção do meio ambiente.

### III. CONCLUSIONES

Basta que se haga una reforma en el CTN (Código Tributario Nacional), mediante adición a la ley complementaria,<sup>10</sup> para que se pueda legislar en todos los niveles de la federación —unión , estados,

<sup>10</sup> La ley complementaria se distingue de la ley ordinaria especialmente por la materia (discriminada taxativamente en la CF) y por el quórum cualificado para su aprobación (mayoría absoluta del Senado y de la Cámara de los Diputados —en el ámbito federal—). Es muy discutible la superioridad jerárquica de las leyes complementarias en relación con las leyes ordinarias. Todavía en materia de normas generales de derecho tributario, la cuestión es claramente de competencia: la carta constitucional prescribe que compete al legislador complementar (União) establecer normas generales de derecho tributario, especialmente sobre definición de tributos y sus especies, y también en relación a los hechos imposables, sus bases de cálculo y contribuyentes de los tributos discriminados en la CF.

distrito federal y municipios—. El legislador complementario (*status* legal de nuestro CTN), es el que tiene competencia para establecer “normas generales de derecho tributario”. Así, el CTN legitimaría a la unión, estados, distrito federal y municipios para desarrollar los tributos medioambientales dentro de sus esferas de competencia.

En el ámbito de las tasas, considero que no es necesario incluir una norma específica, siendo suficiente establecer la regla general para los tributos en el CTN. En Brasil los órganos federales, estatales y municipales pueden cobrar tasas medioambientales (de servicios y poder de policía). Todo lo regulado en el CTN para los tributos en general, se aplica para las tasas y legitima su institución, mediante ley específica, en cualquiera de los diferentes niveles (unión, estados, distrito federal y municipios).

En la propuesta de los profesores, ellos consideran que en el ámbito local sería preciso una definición de las tasas y contribuciones, al citar:

- a) La determinación de la cuota tributaria deberá atender a la intensidad de la incidencia medioambiental objeto de gravamen y estará basada en las conclusiones de la memoria económico-medioambiental. La recaudación del tributo medioambiental no deberá exceder, en su conjunto, de la ma-

yor de las cantidades siguientes, que serán calculadas en la memoria económico-medioambiental: la previsión económica de los daños ocasionados al medio ambiente, el coste agregado previsible que deberían afrontar los contribuyentes para evitar el daño, o el coste de las actividades públicas de tutela medioambiental relacionadas con la actividad contaminante. Cualquier desviación de este criterio requerirá una específica previsión legal. La cuantificación individualizada del tributo deberá orientarse a la incidencia individual de la contaminación, si bien podrán utilizarse criterios de progresividad medioambiental.

- b) De la cuota íntegra será deducible el importe correspondiente a los tributos autonómicos que estuviesen en vigor con anterioridad al establecimiento de la tasa y que recaigan sobre la misma actividad contaminante. Dicha deducción no podrá superar el importe de la cuota íntegra. El importe individualizado de la tasa deberá atender a la incidencia de la contaminación gravada, si bien en la cuantificación del tributo podrán utilizarse criterios de progresividad ambiental.

- c) Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa ambiental o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración la memoria económico-financiera a que se refiere la letra a). Salvo ley en contrario, la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las ordenanzas fiscales que determinen la cuantía de las tasas.

El tenor de los incisos a) y b), están incluidos en la propuesta de modificación del CTN para todos los tributos ambientales.

Quizá pudiéramos incluir para reforzar la idea, la letra c), pero no es necesario en razón de lo que ya consta en la modificación del CTN, cuando trata de los tributos en general.

En síntesis, con la reforma al CTN, podrá el legislador local, estatal o federal desarrollar las tasas medioambientales dentro de sus competencias, en virtud de que, lo que ha sido comentado genéricamente con respecto al CTN para todos los tributos, tiene los mismos efectos que lo que se ha mencionado para las tasas locales en la propuesta de los profesores, o sea, conceder la competencia para desarrollar los tributos ambientales.