



REFORMA TRIBUTÁRIA, IMPOSTO AMBIENTAL E A TUTELA DOS ANIMAIS.

FISCAL REFORM, GREEN TAX AND ANIMAL PROTECTIO.

DOI: XXXXXXX

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

E-MAIL: p-pimente@uol.com.br

Pós-Doutorado pela Ludwig-Maximilians-Universität, München(Universidade de Munique Alemanha), e atualmente professor da Universidade Federal da Bahia e Juiz Federal na Bahia.

LATTES: <http://lattes.cnpq.br/8867369272580850>

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1850-4966>

RESUMO: Tramita atualmente no Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição, nº 45/2019, que objetiva realizar uma reforma profunda na tributação sobre o consumo. No bojo desta proposição legislativa, pretende-se, também, facultar a instituição pela União de impostos seletivos, de caráter extrafiscal, para evitar o consumo de bens e serviços que provoquem externalidades negativas. Essa novidade, caso venha a ser aprovada, possibilitará a instituição em nosso ordenamento, em caráter pioneiro, de impostos ambientais que busquem estimular a prática de comportamentos que reduzam ou eliminem a degradação ambiental. Esse tipo de tributo poderá possibilitar, ainda, a tutela da fauna, por via reflexa, a depender do tipo de imposto que vier a ser criado e, por conseguinte, da materialidade escolhida pelo legislador. O presente estudo busca examinar essas novidades, tentando delimitar o uso do tributo como instrumento de tutela da fauna. Por meio da pesquisa bibliográfica e do método dedutivo, buscar-se-á ao final apresentar sugestões para que essa importante proposta possa servir de significativo instrumento de proteção aos animais.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma. Imposto. Animais.

ABSTRACT: The Proposed Amendment to the Constitution, nº 45/2019, is currently being processed in the National Congress, which intend to carry out a profound reform in taxation on consumption. In the context of this legislative proposal, it is also intended to allow the institution of selective taxes, of an extra-fiscal nature, to avoid the consumption of goods and services that cause negative externalities. This novelty, if approved, will enable the institution in our legal system, on a pioneering basis, of environmental taxes that seek to encourage the practice of behaviors that reduce or eliminate environmental degradation. This type of tax may also allow for the protection of fauna, by reflex, depending on the type of tax that is created and, therefore, on the materiality chosen by the

legislator. The present study seeks to examine these novelties, trying to delimit the use of the tribute as an instrument of fauna protection. Through bibliographic research and the deductive method, we will end to present suggestions so that this important proposal can serve as a meaningful instrument for animals protection.

KEY-WORDS: Reform. Tax. Animals.

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Perfil do imposto seletivo federal; 2.1 Aspectos gerais; 2.2 Sentido da expressão “extrafiscal”; 2.3 Norma de competência validada pela finalidade; 2.4 Seletividade diferenciada em relação ao modelo atual; 2.5 Justificativa da proposta: as externalidades negativas; 2.6. Possibilidade de instituição do imposto ambiental; 2.7 A norma impositiva possível do imposto seletivo ambiental; 2.8. Necessidade de observância de outros pressupostos constitucionais; 3 O imposto seletivo previsto pela PEC nº110/2019; 4 Conclusões; 5 Referências.

1 Introdução

Tramita atualmente na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, que objetiva promover uma profunda reforma no Sistema Tributário Nacional, por meio da instituição do Imposto sobre Bens e Serviços, em substituição ao Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Transporte Interestadual e Intermunicipal e Serviços de Comunicação – ICMS, imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISQN, Contribuição para o Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade social – COFINS.

O escopo da proposição legislativa é a tributação sobre o consumo, que atualmente atinge 2/3 da carga tributária. O tema tem despertado reações no âmbito doutrinário, tanto em sentido positivo quanto no negativo. O presente estudo não pretende se debruçar sobre este polêmico assunto.

O objeto de exame será uma interessante novidade desta proposta, que busca, ainda, dentre outras mudanças, a inclusão do inciso III no art. 154, que versa sobre a competência tributária da União, facultando a criação de impostos seletivos federais, com “finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos”.

Tentar-se-á verificar a possibilidade de instituição de um imposto seletivo ambiental, com base nessa nova hipótese de competência tributária, tributo que poderá ser utilizado para vários fins, inclusive como meio de proteção aos animais.

2 Perfil do imposto seletivo federal

2.1 Aspectos gerais

O imposto seletivo federal que se deseja autorizar por meio da PEC 45/2019 apresenta um perfil bastante diferente dos demais impostos federais, atualmente previstos pelo art. 153 da Constituição Federal.

Em primeiro lugar, a norma de outorga de competência, a ser veiculada pelo art. 154, III do Texto Maior, denomina a nova figura de um imposto “seletivo”. Assim, já explicita que o tributo deverá ser estruturado com base na seletividade, que é uma técnica utilizada por tributos com finalidade predominante extrafiscal.

Para evitar a criação deste imposto com o propósito meramente arrecadatório, a norma estabelece, então, que a finalidade será “extrafiscal”. Qual o significado desta expressão, neste contexto?

2.2 Sentido da expressão “extrafiscal”

O tema da extrafiscalidade tem sido examinado, com bastante profundidade, há quase um século pela doutrina alemã, na qual pode-se identificar valiosos estudos com conclusões diversas sobre esta matéria, cujo exame não cabe nos limites estreitos do presente trabalho.¹

Na doutrina nacional essa temática também tem sido objeto de preocupação. Aliomar Baleeiro há muito tempo defendia que a função extrafiscal importa na utilização do imposto como instrumento de intervenção ou regulação pública.² Preciosa contribuição sobre o assunto nos foi dada por Alfredo Augusto Becker. Ele assevera que as funções fiscais e extrafiscal sempre coexistirão em todo o tributo, predominando uma sobre a outra, de acordo com o tipo de exação.³ Walter Barbosa também elaborou importante trabalho acerca da matéria, asseverando que são três os elementos que integram o fenômeno da

¹ Sobre o assunto, conferir Dora Schmidt, *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1926; Karl Bräuer, *Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendung von Steuererträgen*, München/Leipzig, Duncker und Lumbolt, 1928; Wolfgang Knies, *Steuerzweck und Steuerbegriff*, München, C.H. Beck, 1976; Karl Heinrich Friauf, *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1966; Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*, Köln, Peter Deubner, 1983.

² *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ªed., Rio de Janeiro, Forense, 1987, p.176.

³ *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ªed., São Paulo, Lejus, 1998, p.588.

extrafiscalidade: a) estimular o comportamento; b) provocar conscientemente esse estímulo; c) não objetivar fundamentalmente a arrecadação de bens.⁴

Há pelo menos duas possibilidades de interpretação do vocábulo “extrafiscal” no caso trazido à colação.. A primeira é entender que a expressão foi utilizada em oposição aos tributos fiscais. Sendo assim, pode alcançar a tributação direcionadora de condutas e as normas de simplificação fiscal.⁵ Em outros termos, a extrafiscalidade teria sido empregada, então, em um sentido amplo. Não nos parece que assim seja. Expliquemos.

A referência feita pela futura norma constitucional indica que a finalidade principal da exação a ser instituída pela União não será carrear recursos para o custeio das despesas públicas. Esta finalidade fiscal deverá ser buscada pelo Imposto sobre Bens e Serviços. Ao mencionar o caráter “extrafiscal”, o legislador constituinte derivado pretende que o imposto seletivo federal funcione como instrumento de atuação da União na ordem econômica ou social. Em outros termos, será facultada uma intervenção desse ente em tais âmbitos, por meio do instrumento tributário.

Em tal situação, a doutrina alemã majoritária costuma identificar neste tipo de tributo a função de direcionamento de comportamentos (*Lenkungs Zweck*), com predominância sobre a função arrecadatória (*Lastenausteilungs Zweck*).⁶ Vale dizer, o tributo será utilizado para estimular ou desestimular a prática de comportamentos, por meio da persuasão, do convencimento. Por se tratar de um tributo com uma finalidade diretiva, Klaus Tipke e Joachim Lang denominam as normas que os instituem de normas de “finalidade social ou econômica” (*Sozialzweckenormen*).⁷

A coação aparece aqui com um perfil diferente, em relação aos tributos com finalidade fiscal. Enquanto nestes o uso da força institucional será uma consequência ligada ao não pagamento do tributo, hipótese em que serão aplicadas as sanções tributárias; nos tributos direcionadores a não realização de determinada conduta, que se deseja evitar,

⁴ *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*, São Paulo, Bentivegna, 1964, p.48.

⁵ Os tributos direcionadores são aqueles que apresentam como principal efeito estimular ou desestimular a realização de determinadas condutas (*Lenkungseffekte*). Já as normas de simplificação fiscal (*die Vereinfachungsnormen*) são aquelas destinadas a facilitar a aplicação da lei tributária ou a reduzir os custos econômicos do processo de exigência de tributos.

⁶ Dieter Birk, op. cit., p.69-73.

⁷ *Steuerrecht*, 18ª ed., Köln, 2005, p.69.

implicará na redução, na eliminação, no aumento ou na imposição de um ônus tributário. Exemplo: União cria um imposto seletivo incidente sobre a comercialização do cigarro, para evitar o consumo deste produto, reconhecidamente nocivo à saúde. A instituição do tributo buscará evitar a prática da conduta de consumir o cigarro, persuadindo o cidadão a realizá-la e evitar, assim, o ônus tributário. Deste modo, a coação aparece não como uma ameaça à aplicação da sanção, e sim como forma de compelir o destinatário da norma a não realizar determinado comportamento, situado na zona da licitude.

2.3 Norma de competência validada pela finalidade

A análise da inovação em exame demonstra, ainda, que se busca inserir no texto da Constituição Federal uma norma de competência validada pela finalidade, e não pela materialidade do tributo. Desse modo, seguiu-se a técnica utilizada no inciso I do art. 154 - que autoriza a criação de impostos extraordinários -, bem como nos arts. 148 e 149 da Constituição Federal, os quais veiculam, respectivamente, as normas de competência para a instituição de empréstimos compulsórios e de contribuições especiais.⁸

Todavia, a finalidade foi vinculada ao alcance de um objetivo: reduzir o consumo de bens, serviços ou de direitos. Neste ponto, a proposta cometeu um equívoco, com o devido respeito, pois não existe “consumo” de direitos. Direitos são exercidos, simplesmente, e não consumidos. Objeto de consumo são os bens, não os direitos. Parece que, com a referência ao “consumo de direitos”, deseja-se utilizar o imposto para alcançar os intangíveis, os quais serão atingidos pelo IBS. Logo, o imposto seletivo também poderá ser utilizado para desestimular o exercício abusivo de direitos.

Tentou-se limitar o uso desta figura, porém, ainda assim, a porta aberta foi larga demais, pois a redução do consumo, em tais casos, poderá contemplar a criação de diferentes tipos de impostos. Para reduzir esta abertura, deve-se regular melhor esta possibilidade na lei ordinária instituidora dessa exação.

⁸ Sobre o assunto, conferir, por todos, Marco Aurélio Greco, *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo, Dialética, 2000, p.131-136.

São grandes as conseqüências da utilização deste modelo de validação⁹ A principal delas é que a instituição deste imposto seletivo deverá se submeter ao controle de validade com base no parâmetro da proporcionalidade, em seus três aspectos da necessidade, adequação e da proporcionalidade em sentido estrito, a exemplo do que ocorre com as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

2.4 Seletividade diferenciada em relação ao modelo atual

Pois bem. Avançando na análise do novo imposto seletivo federal, verifica-se, ainda, que a proposta da respectiva norma de competência determina que este deverá ser estruturado com base na seletividade, no entanto, não indica o critério que esta deverá obedecer, como atualmente prevê o art. 153, §3º, I e 155, §2º, III da Constituição Federal, os quais adotam a essencialidade como critério de regulação desta técnica.

Essa omissão também deverá ser suprida pela lei ordinária instituidora desse tributo, prevista pela Proposta de Emenda à Constituição em epígrafe.

2.5 Justificativa da proposta: as externalidades negativas

O texto da Proposta de Emenda à Constituição justifica a criação dos impostos seletivos da seguinte forma: “Através da inclusão do inciso III no art. 154, introduz-se na

Constituição a possibilidade de criação de impostos seletivos, que têm como objetivo onerar o consumo de bens e serviços geradores de externalidades negativas ou cujo consumo se deseja desestimular, como cigarros e bebidas alcoólicas.”

Analisando-se essa argumentação, verifica-se que os impostos seletivos, cuja instituição se pretende facultar, terão um objetivo definido: agravar com um ônus financeiro o consumo de bens e serviços que geram “externalidades negativas”.

A idéia de externalidade negativa provém da economia ambiental, e não do Direito. As externalidades são falhas do mercado, também denominadas de imperfeições ou inoperacionalidades. Há externalidades positivas e negativas. As positivas se verificam quando o comportamento de um sujeito resultar em benefício, em vantagens para terceiros. Já as

⁹ Cf. Marco Aurélio Greco, *op. cit.*, p.139-149.

negativas, importam em custos, em prejuízos para alguém. Esses efeitos não ingressam no processo de formação de preços, isto é, não representam um custo a ser encarado pelo agente econômico responsável pelo seu surgimento.

No campo ambiental, o consumo de bens ambientais ou o seu uso no processo de produção por determinado sujeito econômico pode gerar efeitos externos negativos, pois degrada o meio ambiente, prejudicando a coletividade.

Não se trata de um ato ilícito. O que acontece é que o mecanismo de preços não consegue mensurar esses custos, pois os bens livres não são comercializados no mercado. Não há um preço a ser pago pela sua utilização. Sendo assim, o poluidor transfere um custo privado, que deveria ser por ele suportado, para toda a sociedade, transformando-o em um custo social.

Como internalizar tais efeitos negativos, ou seja, atribuir os seus custos para o seu causador? Esse é o problema central da economia ambiental.

O imposto seletivo sugerido pela Proposta em exame é um mecanismo que pode ser instituído para internalizar esses efeitos, no caso, gerado pelo consumo de bens ou de serviços.

Nesse contexto, o imposto ambiental aparece como uma modalidade de imposto seletivo que poderá vir a ser instituído, com grande possibilidade de êxito.

2.6. Possibilidade de instituição do imposto ambiental

O imposto ambiental é uma espécie do gênero tributo ambiental, cujo conceito deve ser bem definido, para evitar confusão.

O tema é controverso na doutrina. Há concepções amplas, que incluem no âmbito dos tributos ambientais qualquer figura que tenha por objetivo a tutela do meio ambiente, ainda que esta se resuma à arrecadação de receitas para o custeio de projetos ambientais. Doutro lado, há concepções mais restritas, com as quais comungamos, por entender que a existência da finalidade direcionadora é indissociável dos tributos ambientais, por ser o único meio idôneo à internalização dos custos. Por esse motivo, consoante defendemos em estudo

anterior “tributo ambiental é aquele que tem finalidade (fim) de estimular a realização de condutas de preservação do meio ambiente, no âmbito da prevenção, estruturando tais comportamentos. Para que esse desiderato seja alcançado, a norma tributária agrava determinado comportamento (poluidor), incentivando a realização de uma conduta que preserve o meio ambiente”.¹⁰

O imposto é um tipo de espécie tributária compatível com a tributação ambiental. Logo, pode ser utilizado para realizar o fim de direcionamento (*Lenkungsfunktion*), típico dos tributos ambientais. Como leciona, a propósito, Bernd Hansjürgens, “a finalidade dos impostos ambientais repousa em uma indução qualitativa do uso com o fim de produzir uma realocação dos recursos”.¹¹

Sendo assim, a hipótese de incidência do imposto¹² ambiental deve estabelecer um comportamento que contamina o meio ambiente, com o propósito de induzir os sujeitos econômicos que o praticam a adotar conduta diversa, que não agrida ou que contamine em menor escala o meio ambiente.

No caso do imposto seletivo, o imposto ambiental deve perseguir a finalidade prevista pela norma constitucional de outorga de competência: desestimular o consumo de bens ou de serviços que geram externalidades negativas.

Estabelecidas essas premissas, é importante analisar, então, os tipos de impostos ambientais que poderão ser instituídos com base na PEC sob comento.

Dois hipóteses iniciais poderão aparecer: o imposto ambiental *input* ou o imposto ambiental *output*. O primeiro é um tipo de tributo que onera a matéria prima utilizada na elaboração de determinado produto. Já o segundo, onera o produto elaborado, incidindo, assim, sobre o consumo de bens nocivos ao meio ambiente. É possível, ainda, que o imposto ambiental onere o processo de fabricação do bem que provoca a contaminação ambiental.

¹⁰ *Direito Tributário Ambiental*, Rio de Janeiro, Forense, 2020, p.144.

¹¹ *Umwelabgaben im Steuersystem*, Baden-Baden, Nomos, 1992, p.116.

¹² O fato previsto na hipótese de incidência do imposto é um comportamento privado, que revele riqueza. Por esse motivo, essa espécie é qualificada de tributo não vinculado.

Em qualquer caso, como se trata de um tributo qualificado finalisticamente em sede constitucional, esta deve ser obedecida rigorosamente.

2.7 A norma impositiva possível do imposto seletivo ambiental

Partindo-se da premissa de que haverá autorização constitucional para a instituição de um imposto seletivo ambiental, importa agora examinar a estrutura possível desta nova figura.

O aspecto material da respectiva norma impositiva tributária dependerá da fase da cadeia econômica que se deseja gravar para reduzir ou para eliminar a contaminação ambiental.

Sendo assim, o imposto poderá apresentar o perfil de um tributo *input*, incidindo sobre a obtenção de matéria-prima contaminadora ou sobre a elaboração de produtos capazes de degradar o meio ambiente.

Poderá, ainda, ser estruturado como um tributo *output*, gravando a emissão de resíduos contaminantes. É possível, ainda, finalmente, que incida sobre o processo de fabricação de determinado produto, visando com isso à substituição da tecnologia utilizada.¹³

Evidencia-se, assim, que o aspecto material da hipótese tributária do imposto seletivo ambiental que poderá ser instituído deverá consistir em um ato de contaminação, que poderá se manifestar de formas diversas, dependendo do contexto.

Sendo assim, o aspecto material poderá ser realizar uma conduta que importe em degradação dos recursos naturais. Diferentes situações poderão ser gravadas, então.

A primeira delas é a emissão de gases, descarga de líquidos ou de resíduos contaminadores. Em tais casos, o comportamento degradante será diretamente atingido pelo tributo, o qual incentivará o desenvolvimento de técnicas inovadoras.

Outra conduta que poderá figurar como aspecto material do imposto em pauta é a obtenção ou a fabricação de matéria-prima ou de um bem que contamine o meio ambiente.

¹³ Klaus Messerschmidt, *Umweltabgaben als Rechtsproblem*, Berlin, Duncker & Humboldt, 1986, p.154-155.

Em tais situações, a materialidade possível seria extrair ou obter por qualquer meio determinada matéria-prima degradante ou fabricar produto contaminante.

Uma outra situação possível para o aspecto em pauta é o consumo de bens que degradam o meio ambiente. Nesse contexto, a criação de um imposto indireto de caráter ambiental seria o meio mais adequado para imputar ao consumidor o custo da contaminação provocada pelo produto que vier a adquirir.

Por fim, uma outra opção para estruturar o aspecto material da figura em pauta seria a titularidade de bens relacionados com a degradação ambiental. Em nosso ordenamento há, inclusive, hipótese de conformação de impostos que incidem sobre a propriedade, no caso, o IPTU, com o meio ambiente, situação regulada pelo art. 182, par.4º, II da Constituição Federal. Não se trata aqui, obviamente, de um tributo ambiental, mas de inserção de um elemento ecológico em um tributo ordinário.

Com relação ao aspecto temporal, nas hipóteses em que a materialidade consistir em um fato jurídico instantâneo (ex: aquisição de um produto degradante), será fácil estabelecer o marco temporal da norma impositiva tributária. De outro lado, em se tratando de um fato jurídico periódico (ex: emitir gases poluentes), o legislador deverá escolher um momento determinado, a ser considerado como marco temporal da incidência.

No que se refere ao aspecto espacial, não se vislumbra maiores dificuldades. O tributo deverá incidir no local onde a atividade econômica ou industrial contaminante vier a ser realizada. Em se tratando de um imposto indireto, será o local em que o produto contaminante for consumido.

Como salientado anteriormente, o traço da extrafiscalidade direcionadora de condutas é ineliminável da tributação ambiental, pois esta busca a internalização de custos provocados com a degradação do meio ambiente. Sendo assim, o sujeito ativo deverá deter competência material e tributária para dispor sobre a conduta regulada por meio do imposto seletivo em pauta, que no caso terá o caráter nacional, a exemplo do IBS. Conseqüentemente, deverá ser observada a competência material da União em matéria ambiental, extraída da regra de competência comum prevista pelo art. 23, VI da Constituição Federal. Qualquer

conduta que não for abrangida por este dispositivo, estará fora do alcance do imposto seletivo ambiental.

Em relação ao sujeito passivo, obviamente será identificado com base na materialidade escolhida como aspecto material. Como este alcançará a realização de uma atividade contaminante, quem a desenvolver poderá ser escolhido como contribuinte do imposto seletivo ambiental. Se a hipótese for de adoção de um imposto indireto, como parece possível, tendo em vista a finalidade do IBS, que é dar uma nova conformação à tributação sobre o consumo; o contribuinte será o consumidor dos produtos degradantes.

Por fim, no que se refere ao aspecto quantitativo, o imposto seletivo ambiental não deverá ser fixo, eis que a finalidade é a de direcionamento de condutas. Logo, quanto maior for a degradação causada, maior deverá ser o valor do tributo.

Se o imposto atingir a emissão de gases, a base de cálculo poderá ser estabelecida mediante um parâmetro constituído pelo volume de substância contaminante emitida, mensurada em unidades estabelecidas pela lei. Se o imposto atingir a obtenção ou fabricação de materiais contaminantes, a base de cálculo será determinada por meio da medida ordinária dos elementos físicos. Em se tratando de um tributo indireto, a base impositiva deverá considerar o produto cujo consumo se grava, mensurado em unidades físicas ou medidas. Por fim, se o imposto vier a gravar a titularidade de bens poluentes, a base de cálculo será o valor deste.

Quanto às alíquotas, também devem ser estabelecidas de acordo com a finalidade buscada com o imposto seletivo ambiental. Logo, não deverão ser fixas, eis que incompatíveis com o princípio do poluidor pagador. Sendo assim, as alíquotas variáveis são as mais adequadas para serem utilizadas, podendo ser adotadas as alíquotas progressivas para estimular ou desestimular a realização do comportamento do poluidor.

2.8 Necessidade de observância de outros pressupostos constitucionais

A criação dessa nova figura exigirá que a União observe alguns pressupostos constitucionais, além daqueles previstos pela PEC. Um deles é a competência material para dispor sobre a matéria objeto de regulação por meio do imposto seletivo.

Como a materialidade desse tributo não consta na norma de outorga de competência, será objeto de escolha pelo legislador, no momento em que vier a instituir o tributo. Sendo assim, por se tratar de um tributo de competência da União, para que esta possa atuar por meio do instrumento tributário, deverá dispor de competência material.

Se a finalidade for a internalização dos custos gerados pela poluição ambiental, por exemplo, uma conduta contaminante poderá vir a figurar como aspecto material da hipótese de incidência tributária, pois a União detém competência material para dispor sobre essa matéria, como examinado anteriormente.

3 O imposto seletivo previsto pela PEC nº110/2019

Além da Proposta de Emenda à Constituição em análise, existe uma outra em tramitação no Senado Federal, PEC nº 110/2019, que também busca realizar uma reforma tributária.

Em seu texto pretende-se criar um imposto seletivo específico, acrescentando-se ao art. 153 da Constituição Federal o inciso VIII, prescrevendo-se a seguinte materialidade para este tributo: “operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos”.

Pretende-se que o novo tributo apresente o seguinte regime jurídico, previsto no parágrafo 6º a ser inserido no art. 153 da CF: “I- incidirá também nas importações, a qualquer título; II – poderá ter alíquotas diferenciadas, nos termos da lei; III – não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar; IV – não poderá ter alíquota superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas; V – será monofásico, na forma da lei; VI – não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 155, IV”.

Essa previsão diferencia-se bastante da proposta acima examinada por vários motivos. Primeiro, porque prevê a materialidade, e não a finalidade do tributo. Segundo, o alcance é

bastante limitado, em face dos pressupostos de fatos eleitos. Terceiro, admite-se a criação de um tipo de imposto seletivo, e não de vários tipos, como acontece com a PEC nº 45/2019.

Existe um espaço muito pequeno para a instituição de um imposto ambiental, com base nessa proposta, pois este apenas poderá buscar reduzir a degradação ambiental decorrente dos fatos eleitos como possíveis materialidades da nova figura. Ex: estabelecer um tributo ambiental sobre o consumo de derivado de petróleo, para desestimular o uso deste tipo de combustível.

Por conseguinte, reduzem-se também as possibilidades de tutela dos animais por meio desse novo instrumento.

4 A tutela aos animais por meio do imposto seletivo ambiental

Traçadas essas premissas, indaga-se: o imposto seletivo em estudo pode representar um meio de tutela aos animais?¹⁴

A resposta indiscutivelmente é afirmativa. Com efeito, as externalidades negativas, que se busca internalizar por meio do imposto em pauta, também afetam a fauna. É inegável, por exemplo, que a descarga de gases poluentes prejudica a saúde dos animais, podendo, inclusive, levá-los ao óbito. São inúmeros os casos registrados de poluição das águas por meio de substância tóxicas, que geraram a morte de milhares de animais que habitam nesse ambiente.

Além disso, o consumo de bens poluentes pode igualmente afetar os animais. Basta pensar, por exemplo, na utilização de um tipo de alimento para o animal (ex: ração), que seja nocivo ao meio ambiente. O uso do imposto seletivo pode desestimular o consumo desse bem degradante.

Outra hipótese que pode ser evidenciada é a produção de um bem com a utilização de uma técnica (um processo) que agride o meio ambiente, e, por conseguinte, os animais.

¹⁴ Para uma análise da deficiência da proteção jurídico-normativa dos animais no ordenamento brasileiro, conferir o interessante estudo de Erivaldo Cavalcanti e Silva Filho e Talita B. Bezerra Thevesun (*Evolução legislativa da fauna silvestre brasileira e os (des) caminhos de sua proteção jurídico-normativa*, Revista Brasileira de Direito Animal, v. 16, n. 02, 2021, p.64-78.

Nesse contexto, observa-se que o imposto ambiental em estudo poderá representar um importante meio de tutela indireta aos animais, desestimulando a prática de condutas que degradem o meio ambiente, tanto a fauna quanto a flora.

Portanto, várias condutas, que podem vir a representar o aspecto material da hipótese de incidência do imposto seletivo ambiental, podem proporcionar a proteção aos animais. No momento em que legislador escolher um desses fatos para incidir um ônus financeiro, estará desestimulando a prática de uma conduta nociva ao meio ambiente, inclusive à fauna.

Dúvidas inexistem, diante do exposto, que a aprovação dessa Proposta de Emenda à Constituição poderá proporcionar uma oportunidade de criação, pela primeira vez em nosso país, de um verdadeiro imposto ambiental, o qual terá grandes possibilidades de tutelar os animais. Com a palavra, o Congresso Nacional!

5 Conclusão

A Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, que tramita atualmente no Congresso Nacional, sugere a criação de impostos seletivos federais para desestimular o consumo de bens e de direitos que provoquem externalidades negativas.

Caso venha a ser aprovada, poderá possibilitar a criação em nosso sistema jurídico de impostos ambientais, de diferentes modalidades (sobre o produto ou sobre o processo de fabricação deste), que adotem materialidades distintas, desde que relacionadas com a contaminação ambiental. É possível que o legislador escolha como aspecto material da hipótese de incidência os seguintes fatos: a) a emissão de gases, descarga de líquidos ou de resíduos contaminadores; b) a obtenção ou a fabricação de matéria-prima ou de um bem que contamine o meio ambiente; c) a titularidade de bens relacionados com a degradação ambiental.

Em qualquer caso, outros pressupostos constitucionais também deverão ser observados, a exemplo da competência material da União.

Essa proposta é mais favorável à tributação ambiental do que a outra, veiculada pela Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019, que também possibilita a criação de impostos seletivos, contudo, com objeto bastante restrito.

A instituição de um imposto ambiental entre nós será muito importante, porque poderá representar um instrumento de tutela, por via indireta, dos animais, dependendo da materialidade e do tipo de tributo que vier a ser instituído pelo legislador, por meio de lei ordinária.

Sem dúvidas que essa proposição legislativa, neste particular, é bastante inovadora, consistindo em uma oportunidade ímpar para o Brasil se inserir no grupo dos países que utilizam a tributação ambiental direcionadora de condutas como importante instrumento de proteção ao meio ambiente.

6 Referências

- BALEIRO, Aliomar. ***Uma Introdução à ciência das finanças***, 15ªed., Rio de Janeiro, Forense, 1998.
- BARBOSA, Walter Correa. ***Contribuição ao estudo da extrafiscalidade***. São Paulo, Bentivegna, 1964.
- BECKER, Alfredo Augusto. ***Teoria Geral do Direito Tributário***, 3ªed.São Paulo, Lejus, 1998.
- BRÄUER, Karl. ***Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendung von Steuererträgen***, München/Leipzig, Duncker und Humboldt, 1928;
- BIRK, Dieter.***Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen***, Köln, Peter Deubner, 1983.
- FILHO, Erivaldo Cavalcanti e Silva; THEVESUN, Talita B. Bezerra. ***Evolução Legislativa da fauna silvestre brasileira e os (des) caminhos de sua proteção jurídico-normativa***. **Revista Brasileira de Direito Animal**, v. 16, n. 02, 2021, p.64-78.
- FRIAUF, Karl Heinrich. ***Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze***, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1966;
- HANSJÜRGENS, Bernd. ***Umweltabgaben im Steuersystem, Baden-Baden***, Nomos, 1992;
- GRECO, Marco Aurélio. ***Contribuições (uma figura “sui generis”)***, São Paulo, Dialética, 2000,
- MESSERSCHMIDT, Klaus. ***Umweltabgaben als Rechtsproblem, Berlin, Duncker & Humboldt***, 1986
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. ***Direito Tributário Ambiental***. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- SCHMIDT, Dora. ***Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung, Tübingen***, J.C.B. Mohr, 1926; Wolfgang Knies, ***Steuernorm und Steuerbegriff***, München, C.H. Beck, 1976;
- TIPKE, Klaus/LANG, Joachim. ***Steuerrecht***, 18ª ed., Köln, 2005;

Como citar:

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Reformar tributária, imposto ambiental e a tutela dos animais. **Revista Brasileira de Direito Animal – Brazilian Animal Rights Journal**, Salvador, v. xx, n. x, p. x-xx, jan./maio 20xx, 2022.

Originais recebido em: 10/05/2022.

Texto aprovado em: 23/05/2022.