

O DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL E A ISENÇÃO DE IMPOSTO TERRITORIAL RURAL NA RESERVA PARTICULAR DO PATRIMÔNIO NATURAL*

ENVIRONMENTAL TAXATION LAW: TAXATION IMMUNITY AND ENVIRONMENTAL CONSERVATION UNITIES

Ana Paula Vasconcellos da Silva

RESUMO

A proteção ao meio ambiente deve primar pela prevenção ao dano ambiental. Dessa forma, o Estado deve regular a Ordem Econômica com vistas a prevenir. E uma das modalidades mais eficientes da atuação do Estado no mercado é por meio da tributação, conforme destaca o economista Colin Leys. Portanto, o Direito Tributário deve ser orientado para que se busque, no entender de Ricardo Lobo Torres, mais do que o desenvolvimento econômico, o desenvolvimento humano. Exemplo paradigmático é o da isenção de ITR nas RPPNs. Estas unidades de conservação trazem diversas vantagens para o Estado no campo da prevenção ao dano ambiental, e por isso sua criação deve ser estimulada, especialmente através de isenção de ITR. Neste caso concreto houve a ponderação de princípios constitucionais nos moldes propostos por Alexy e Dworkin, eis que o princípio da proteção ao meio ambiente foi cotejado com o princípio da destinação pública do tributo, e, no caso concreto, ambos foram aplicados – eis que se buscou fomentar a criação de RPPNs sem, no entanto, esvaziar completamente o Poder de Tributar, já que o Estado continuou tributando as áreas não gravadas pela reserva.

PALAVRAS-CHAVES: PREVENÇÃO AO DANO AMBIENTAL – TRIBUTAÇÃO – DESENVOLVIMENTO HUMANO – RESERVA PARTICULAR DE PATRIMÔNIO NATURAL – ISENÇÃO – IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – PONDERAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS – DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL.

ABSTRACT

Environmental protection effectualness is boosted when it is aimed at environmental damage prevention. Thus, State's intervention in Economy must take action towards an integrated economic and environmental planning. One possibility of enabling this integration is allowing taxation immunities. In this case, taxes should be aimed not only at public finances, but also at human development. A concrete case study presented in this paper to illustrate its application is the taxation immunity offered to people willing

* Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008.

to change their properties into environmental conservation unities. Conservation unities maintained by ordinary citizens have proven to be, in many cases, more efficacious for environmental protection purposes than if they were to be maintained by the Government. Therefore, their creation must be stimulated, mainly by means of economic incentive, such as the taxation immunity. This approach shows an efficient application of Alexy's ideas of principles as optimization commands, balancing the principle of public destination of taxation with the principle of environmental protection. As State's legitimacy for taxing is decreased by the immunity that is offered, it is also compensated for a sensible gain in effectualness of environmental protection, which is a significant possibility of sustainable economic development in a concrete case.

KEYWORDS: ENVIRONMENTAL DAMAGE PREVENTION – HUMAN DEVELOPMENT – ENVIRONMENTAL CONSERVATION UNITIES – TAXATION IMMUNITY – OPTIMISATION COMMANDS – SUSTAINABLE ECONOMIC DEVELOPMENT.

I. Introdução

A proteção ao meio ambiente é assunto que ganhou grande espaço ao final do século XX, e recentemente vem aparecendo quase que com estardalhaço na mídia e nas produções acadêmicas, especialmente devido à urgente – e talvez tardia – preocupação com o efeito estufa. Tal proteção, contudo, reveste-se de um caráter especial, visto que é um direito cujo titular não é aquele que efetivamente será protegido – já que os efeitos da ação humana na Natureza trazem conseqüências nefastas à própria existência humana. De fato, o destinatário é *toda a humanidade*, incluindo *aqueles que ainda não estão aqui* – preceito consagrado com o princípio da responsabilidade entre gerações, pois as gerações presentes não podem utilizar o meio ambiente de forma a provocar a sua escassez para as gerações vindouras.

Juridicamente, a proteção ao meio ambiente ganhou grande reforço em solo nacional com a Constituição de 1988, que dedicou um Capítulo inteiro para a sua proteção, além de outros dispositivos esparsos – muito embora já existisse uma preocupação com a tutela ambiental no Brasil desde meados da década de 60. A Constituição de 1988, além de consagrar o que Paulo Affonso Leme Machado chama de *ética da solidariedade entre as gerações*[1], consagra também três tipos de responsabilidade para o dano ecológico, que são independentes entre si: a administrativa, a criminal e a civil – o que, segundo José Afonso da Silva, “não é peculiaridade do dano ecológico, pois qualquer dano a bem de interesse público pode gerar os três tipos de responsabilidade.”[2]

Contudo, essas três esferas de atuação para a reparação ao dano ecológico vêm se mostrando ineficazes para a proteção ao meio ambiente. Sem entrar no mérito da

eficiência da atuação do Poder Público nestas respectivas searas jurídicas – o que fugiria ao escopo deste trabalho –, estes instrumentos protetivos não são suficientes justamente porque lidam apenas com a reparação do dano ambiental – ou seja, a intervenção do Estado só se dará depois que a lesão ao meio ambiente tiver ocorrido. No entanto, o operador do direito não pode se dar ao luxo de apenas tentar retornar ao *status quo ante*, pois, dada a fragilidade e a complexidade que a questão demanda, restaurar o que foi perdido mostra-se uma tarefa árdua – e muitas vezes impossível.

Aliás, é em decorrência do Princípio da Efetividade, norteador dos atos da Administração Pública, que centraremos nossas atenções na *prevenção* do dano ambiental. Assim, como didaticamente nos ensina Ruanda Schilickman Michelis em seu artigo *Instrumentos Administrativos de Prevenção ao Dano Ambiental*, publicado na Revista de Direito Ambiental nº 45:

A prevenção do dano é reconhecida unanimemente como sendo o objetivo fundamental do Direito Ambiental. Isso porque, ocorrido um dano, na grande maioria das vezes nenhum tipo de reparação terá a capacidade de fazer com que o meio ambiente volte ao seu status quo ante, isto é, que seja restabelecida, em igualdade de condições, uma situação idêntica à anterior. [3]

Destarte, a proteção ao meio ambiente deve mostrar-se não apenas na efetiva punição daqueles que causaram o dano, mas principalmente na *prevenção* de lesões. A Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente, reunida em 1992, consagrou pelo menos dois princípios nesse sentido: o *princípio da precaução* e o *princípio da prevenção*. Em especial em relação a este último, Paulo Affonso Leme Machado divide em 05 itens de aplicação, dentre os quais nos é fundamental a idéia de **Planejamentos ambiental e econômico integrados** [4].

E agora começamos a nos aproximar do escopo deste trabalho.

II. A Intervenção do Estado nas Forças Econômicas a Favor do Meio Ambiente

A proteção ao meio ambiente aparece frequentemente associada ao termo *desenvolvimento sustentável*. Para além das inúmeras discussões acadêmicas sobre o alcance e interpretação do termo, fiquemos com uma formulação simples, dada pela Lei 9.082/95, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da Lei Orçamentária de 1996, afirmando ser diretriz e meta da Administração Pública Federal:

a promoção do desenvolvimento, buscando conciliar as necessidades do crescimento econômico e da modernização tecnológica do setor produtivo **com a preservação do meio ambiente** e a melhoria da qualidade de vida nas cidades e no campo, garantindo o atendimento dos compromissos firmados na Agenda 21.(art. 2º, V – grifos nossos) [5].

Sem dúvida que a proteção ao meio ambiente não pode paralisar as atividades econômicas. Mas justamente a proteção mais eficiente é aquela que *conta* com as atividades econômicas, que interfere no plano econômico em busca de uma maior *efetividade* de suas ações. Assim como o mercado tem o poder de influenciar as políticas dos governos, como afirma Colin Leys:

Agora, em toda a parte, a política é orientada para o mercado. Não se trata apenas de os governos não poderem mais ‘administrar’ suas economias nacionais; para sobreviver no cargo, devem ‘administrar’ cada vez mais a política nacional, de forma a adapta-la às pressões das forças de mercado multinacional. Essas pressões assumem muitas formas, tais como limites estritos à política macroeconômica, reivindicações de investidores por acordos de regulamentação favoráveis, impacto direto das forças econômicas globais em mercados específicos e a reforma ‘profunda’ e contínua das relações sociais e idéias por uma grande variedade de forças de mercado que agem com força cada vez maior graças à globalização.[6]

Da mesma forma, o Estado também possui um papel primordial ao delimitar a atuação das grandes forças de mercado, pois, segundo este mesmo autor,

As obrigações tributárias são especialmente importantes, já que o poder de cobrar impostos é o fundamento da soberania nacional, mas a complexidade do financiamento contemporâneo das TNCs [grandes corporações], combinada à forma de organização em rede, permite-lhes limitar a mordida de qualquer autoridade tributária nacional, exceto as maiores e mais determinadas.[7]

Destarte, através da cobrança de tributos, o Estado possui um instrumento poderosíssimo em mãos, não apenas para delimitar a atuação das grandes forças de mercado, mas também como forma de as forçar a buscar tecnologias menos danosas ao meio ambiente, acentuando o caráter de prevenção de lesões que toda política ambiental séria precisa ter.

III – A Ordem Econômica e o Meio Ambiente no Direito Brasileiro

Entre nós, a Constituição de 1988 consagrou a proteção ao meio ambiente como um dos fundamentos da ordem econômica brasileira, no seu art. 170, VI. Alguns autores, como por exemplo o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto, criticam a redação do art. 170 da Carta Magna, ao afirmar que “a redação desse artigo tem o vício típico dos produtos dos grandes colegiados, que, em áreas de transigências recíprocas, acabam por sacrificar até a lógica.”[8]

Para este eminente administrativista, o constituinte originário pecou ao embaralhar os fundamentos da ordem econômica com as suas finalidades, tratando estas como se princípios fossem – porém, como bem afirma Toshio Mukai em comentário a este tema, “as finalidades estão inspiradas por valores, e, por isso, elas contêm princípios, mas nem por isso com eles se confundem.”[9]

No entanto, no nosso assentir, não há que se enxergar vício na interpretação do art. 170 da Constituição, dado que o texto constitucional nos oferece princípios que devem ser ponderados diante da prática econômica. Está é a opinião do professor Mukai, com quem concordamos, e que passamos a transcrever a seguir:

Entendemos que não existe possibilidade jurídica de haver ‘conflitos’ entre os princípios arrolados pelo art. 170 da Constituição de 1988. (...)

A Constituição, ao contemplar no mesmo plano os princípios da livre concorrência e o da defesa do meio ambiente, não admite que este último seja colocado de lado, com privilégio do primeiro.

Há que se compatibilizar, sempre e a todo custo, os dois princípios. E, em caso de conflito real, há que se efetuar uma ponderação de interesses, para que não haja o sacrifício total de um ou do outro.^[10]

Aliás, a ponderação de interesses é de especial importância para o nosso trabalho. O professor Ricardo Lobo Torres, na sua magnífica obra **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, disserta longamente sobre a ponderação no seu Volume II, **Valores e Princípios Constitucionais e Tributários**. Transcreveremos longos trechos da sua obra, dado que o instituto da ponderação nos será útil posteriormente. Em primeiro lugar:

“Karl Larenz defende que ‘a ponderação de bens em cada caso é um método de complementação do direito, que visa a solucionar as colisões de normas’. Este autor anota que o Tribunal Constitucional Alemão se serve do método da ‘ponderação de bens no caso particular’ para determinar o alcance concreto dos direitos fundamentais ou princípios constitucionais que colidam entre si nos casos particulares. A colisão pode ocorrer em virtude de os conceitos e princípios serem abertos e móveis, não estando a sua amplitude previamente fixada. Para a ponderação de bens, deduzem-se das sentenças da Corte Constitucional os princípios da **proporcionalidade**, do **melhor meio** e da **menor restrição possível**.”^[11] (grifos nossos)

E ainda nos serão úteis as clássicas regras de ponderação de interesse de Ronald Dworkin e Robert Alexy. Segundo este primeiro autor, as regras jurídicas se diferenciam dos princípios por serem as primeiras de aplicação absoluta (ou são aplicáveis na íntegra ou não se aplicam) e os segundos podem ser sopesados diante do caso concreto. Já Alexy traz-nos a idéia de que os princípios são *mandados de otimização*, e, portanto, podem ser cumpridos em diferentes graus conforme as possibilidades fáticas e jurídicas.

As contribuições trazidas por estes dois autores são essenciais no momento da ponderação, nos casos concretos, entre as demandas da ordem econômica, da livre iniciativa e do direito de propriedade e a necessidade de proteção ao meio ambiente, para que se alcance o tão-propalado desenvolvimento sustentável. E, é claro, os tributos terão um importante papel nesta construção.

IV – O Direito Tributário e o Desenvolvimento Sustentável na Ordem Jurídica Brasileira

A Constituição de 1988 consagra, como um dos objetivos fundamentais da República, a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, III). Esta mesma referência aparece no art. 174, §1º, que comanda que a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado. Essa expressão “desenvolvimento nacional” é desenvolvida com maestria por Ricardo Lobo Torres, no mesmo livro citado anteriormente, que passaremos a transcrever por ser extremamente ilustrativa do pensamento que estamos a defender:

O desenvolvimento econômico deve ser justo para que se torne legítimo. **Não é ele que cria uma ordem econômica justa, senão que o ordenamento justo é que propicia as condições para o desenvolvimento.** Em nome do crescimento econômico, não se pode postergar a redistribuição de rendas, nem ofender aos direitos humanos, **nem atentar contra o meio ambiente**, nem justificar a corrupção dos políticos. Sendo questão de justiça, a problemática do desenvolvimento econômico não se deixa aprisionar pelo cálculo utilitarista, embora não lhe seja estranha a consideração do útil, que integra a idéia de justiça. **O princípio do desenvolvimento econômico não é um fim em si mesmo, mas deve se afinar com o desenvolvimento humano.** [12]

É sob essa perspectiva de desenvolvimento econômico, como um direito ao desenvolvimento sustentável, que trabalharemos o papel dos tributos. Ainda citando o mesmo autor, o Direito Tributário teria um papel reduzido na seara do desenvolvimento sustentável:

O direito tributário não tem, via de regra, função redistributiva. Só pontual e indiretamente exerce influência sobre a redistribuição de rendas e o desenvolvimento, como pode acontecer com:

- a) A função extrafiscal dos impostos exercida pela política dos incentivos fiscais;
- b) A transformação da para-fiscalidade em fiscalidade;
- c) racionalidade do sistema tributário. [13]

Contudo, com esta idéia defendida pelo eminente tributarista não podemos concordar. **Os tributos possuem um papel fundamental para que se construa um desenvolvimento sustentável**, ligado à idéia de desenvolvimento humano que o próprio Ricardo Lobo Torres defendeu. Essa concepção, já conhecida do Direito Estrangeiro, em especial no Direito Europeu, vem ganhando adeptos em solo pátrio, como veremos no ponto que passaremos a explicitar a seguir.

V – O Papel dos Tributos na Proteção ao Meio Ambiente

Na área da tributação ambiental, temos o pioneirismo de José Marcos Domingues de Oliveira, que, com seu livro **Direito Tributário e Meio Ambiente**, lançou as bases da discussão da matéria no Brasil, há mais de dez anos atrás. Deixemos que as palavras do mestre guiem esta pequena introdução ao tema:

Parece que o desafio posto à doutrina nessa matéria é **a conciliação dos princípios, fundados que são ambos na solidariedade social, em face da constatação de que a apropriação por uns (seja a indústria, seja o consumidor) do Meio Ambiente (meio de uso comum de todos) configuraria enriquecimento particular, indicador de capacidade contributiva especial e diferenciada, legitimadora quer de (novos) tributos ambientais (em sentido estrito), quer de graduações seletivas de tributos clássicos (tributos ambientais em sentido lato).** [14] (grifos nossos)

Esse pensamento felizmente parece ter sido recentemente absorvido por normas constitucionais. É o que nos explica Fábio Fraga Gonçalves e Janssen Hiroshi

Murayama, em seu artigo **Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva sob a ótica do Direito Tributário Ambiental**, publicado na coletânea **Direito Tributário Ambiental**, e que passamos a expor:

Recentemente, com a edição da EC 42, de 19 de Dezembro de 2003, o artigo 170 da Constituição Federal de 1988 – que traz os princípios da ordem econômica – passou a ter a seguinte redação:

Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Trata-se da constitucionalização da possibilidade de instituição de tributos ambientais. **È bem verdade que o dispositivo não prevê expressamente que o ‘tratamento diferenciado’ será efetivado mediante uma carga tributária distinta, mas o simples fato de o dispositivo ter sido modificado no bojo da Reforma Tributária serve como mais um indício de que instrumentos tributários destinados à defesa do meio ambiente serão criados em um futuro muito próximo. Daí a atualidade e relevância do tema.**

É possível, pois, a utilização de tributos para assegurar a preservação do meio ambiente em consonância com o nosso ordenamento jurídico.

Também é correto supor que, nesse caso, o principal objetivo do tributo não será aumentar a arrecadação dos cofres fazendários, mas sim evitar – ou ao menos minimizar – os danos causados ao meio ambiente sem, no entanto, impedir o desenvolvimento econômico do país.

Além do mais, é importante frisar que o tributo ambiental deve ser apenas uma das armas utilizadas para a preservação do meio ambiente, devendo ser implementadas outras, em especial uma política de educação da empresas e da população a ser desenvolvida pelos governos federal, estadual e municipal, de forma intensa e ininterrupta.[\[15\]](#) (grifos nossos)

Somos do mesmo entendimento defendido por Murayama e Gonçalves. A alteração do dispositivo no bojo da “mini-Reforma Tributária”, como é conhecida, por muitos, a EC 42/03, nos faz refletir se a *mens legislatoris* não foi mesmo no sentido de se buscar uma proteção ambiental mais efetiva através de aspectos atinentes ao Direito Tributário e Financeiro. Quais poderiam ser estes mecanismos, e em especial quais seriam mais eficientes para se buscar a *prevenção do dano ambiental*, é o que passaremos a expor a seguir.

VI – Os Instrumentos Tributários e Financeiros Utilizados no Brasil para a Proteção do Meio Ambiente

Tradicionalmente, o Direito Ambiental traz, na seara administrativa, os seguintes instrumentos preventivos de tutela:

- (i) Poder de Polícia;
- (ii) Zoneamento;
- (iii) Licenciamento;
- (iv) Estudo de Impacto Ambiental; (EIA/RIMA)
- (v) Educação Ambiental.[\[16\]](#)

Para além dos mecanismos administrativos tradicionais, Breno Ladeira Kingma Orlando e Daniel Mariz Gudiño[\[17\]](#) nos trazem oito instrumentos tributários e financeiros, que, segundo estes autores, os entes federativos vêm utilizando para proteger e recuperar o ecossistema, a saber:

- (i) Concessão de incentivos fiscais às empresas que investem em meio ambiente;
- (ii) A exclusão de empresas que violam as leis ambientais do gozo de regimes fiscais mais benéficos;
- (iii) A concessão de redução de alíquotas ou isenção às atividades e aos produtos menos poluidores (seletividade ambiental);
- (iv) Tributação da propriedade com base em critérios ambientais;
- (v) A instituição de tributos ambientais para custear a intervenção pública;
- (vi) Repasse de verbas aos municípios que preservam o ecossistema;
- (vii) A instituição de fundos ambientais;
- (viii) A instituição de compensação e créditos financeiros.

Não é nossa intenção fazer uma extensiva análise sobre cada um desses institutos. Para os fins deste trabalho, analisaremos apenas o instituto da tributação da propriedade com base em critérios ambientais, mas não na sua totalidade. Centraremos nossas análises em uma das modalidades que consideramos ser paradigmática do papel dos tributos como instrumento eficaz de prevenção aos danos ambientais, fundamental para que se alcance o tão-propalado desenvolvimento sustentável, ligado à idéia de desenvolvimento humano: a questão da Reserva Particular do Patrimônio Natural e a isenção de ITR concedida aos proprietários que assim gravarem suas propriedades. As peculiaridades da RPPN e da sua isenção tributária serão discutidas adiante.

VII – A Reserva Particular do Patrimônio Natural no Sistema Nacional de Unidades de Conservação

As Reservas Particulares do Patrimônio Natural já existiam desde a década de 1970, conforme histórico apresentado pela ONG Ambiente Brasil em seu site, que, pela sua didática e síntese, achamos por bem transcrever:

As Reservas Particulares do Patrimônio Natural - RPPN's, surgiram em 1977, quando alguns fazendeiros, principalmente, do Rio Grande do Sul, sentiram a necessidade de dar Proteção oficial às suas propriedades rurais, face a pressão de caça incidente sobre as mesmas. Através deste movimento, foi então editada a Portaria 327/77, do extinto Instituto Brasileiro de Desenvolvimento de Animais Nativos - REPAN's, que mais tarde foi substituída pela Portaria 217/88 que lhes deu o novo nome de Reservas Particulares de Fauna e Flora.

A fim de aprimorar estas duas portarias, em 1990, foi editado o Decreto 98.941, que institui as RPPN's, sendo o Decreto 1.922, de 05 de junho de 1996.[\[18\]](#)

No entanto, embora já tivessem previsão legal há bastante tempo, as RPPNs ganharam grande força normativa a partir da Lei 9985/00 – lei que regulamentou o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, instituindo o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza. Destaque-se, em primeiro lugar, que unidades de conservação são:

Espaço territorial e seus recursos ambientais, incluindo as águas jurisdicionais, com características naturais relevantes, legalmente instituído pelo Poder Público, com objetivos de conservação e limites definidos, sob regime especial de administração, ao qual se aplicam garantias adequadas de proteção. [\[19\]](#)

Esta lei delimita duas categorias de unidades de conservação: as de proteção integral (art. 7º, I) e as de uso sustentável (art. 7º, II), sendo que as RPPNs pertencem às categorias de uso sustentável, cujo objetivo básico é compatibilizar a conservação da natureza com o uso sustentável de parcela dos seus recursos naturais, sendo permitidas em seus limites as atividades de pesquisa científica e o ecoturismo, feitas dentro das condições legais. As RPPNs estão previstas no art. 21 da Lei 9985/00, que transcrevemos a seguir:

Art. 21. A Reserva Particular do Patrimônio Natural é uma área privada, gravada com perpetuidade, com o objetivo de conservar a diversidade biológica.

§ 1º O gravame de que trata este artigo constará de termo de compromisso assinado perante o órgão ambiental, que verificará a existência de interesse público, e será averbado à margem da inscrição no Registro Público de Imóveis.

§ 2º Só poderá ser permitida, na Reserva Particular do Patrimônio Natural, conforme se dispuser em regulamento:

I - a pesquisa científica;

II - a visita com objetivos turísticos, recreativos e educacionais;

§ 3º Os órgãos integrantes do SNUC, sempre que possível e oportuno, prestarão orientação técnica e científica ao proprietário de Reserva Particular do Patrimônio

Natural para a elaboração de um Plano de Manejo ou de Proteção e de Gestão da unidade.

Segundo a ONG Ambiente Brasil, as vantagens das RPPNs são as seguintes:

As RPPN's são importantes para a conservação porque :

- (1) contribuem para uma rápida ampliação das áreas protegidas no país;
- (2) Atuam como zonas-tampão no entorno de parques reservas, constituindo-se em corredores ecológicos;
- (3) Apresentam índices altamente positivos na relação custo-benefício;
- (4) São facilmente regulamentadas. Possibilitam a participação da iniciativa privada no esforço nacional de conservação;
- (5) Contribuem para a compensação da biodiversidade dos biomas brasileiros. [\[20\]](#)

É importante perceber que o Poder Público possui interesse que tais Reservas sejam criadas por um grande número de particulares. Sabemos das dificuldades que os órgãos públicos têm em fiscalizar e gerir as diversas unidades de conservação, não apenas pela falta de recursos humanos (fiscais habilitados) e financeiros, como também pela *dificuldade na criação de tais unidades*.

As unidades de conservação só podem ser criadas por ato do Poder Público (art. 22), sendo indispensáveis os estudos técnicos e, em alguns casos, a consulta pública (art. 22, § 2º), sem falar na necessidade de desapropriação na maior parte das modalidades de unidade de conservação (art. 9º, §1º; 10, §1º; 11, §1º; 12, §2º; 13, §2º; 17, §1º; 18, §1º; 19, §1º e 20, §2º, Lei 9985/00). A desapropriação, e sua conseqüente justa e breve indenização ao particular, causa grande dispêndio ao Estado. Por isso, é de interesse do Poder Público que se fomente a criação das RPPNs, já que nesta modalidade de propriedade, embora gravada perpetuamente, continuará pertencendo ao particular.

Eliminam-se, portanto, os conhecidos problemas de conflito de competência para a criação das unidades, do ato do Poder Público pertinente para a criação da unidade, os estudos, a consulta pública, a elaboração do plano de manejo, o pagamento das indenizações e as demais problemáticas envolvendo a questão – sem falar que não haverá o risco de que algum proprietário ou comunidade local sejam inadvertidamente pegos de surpresa pela existência da unidade, e injustamente limitados nos seus direitos, como, infelizmente, muitas vezes ocorre na prática.

De mais a mais, a fiscalização também será exercida pelo particular, liberando o Estado do dispêndio de ter mais uma área para fiscalizar (embora, é claro, não se possa eximir de controlar a atividade do proprietário – mas tal fiscalização será muito mais simples de se proceder), o que aumenta a eficiência da atividade estatal.

Destacamos, também, os efeitos positivos na *prevenção* de danos, eis que o particular terá muito mais interesse e capacidade de fiscalização para impedir que danos como caça predatória, incêndios e corte ilegal de vegetação ocorram – visto que é comum que

se desenvolva o ecoturismo, sendo, portanto, de seu interesse econômico zelar pela conservação da natureza e prevenir a ocorrência de tais danos.

Além dos benefícios acima elencados, outros também podem ser apontados, como por exemplo:

(i) – Serviços ambientais de grande relevância, tais como: água e ar mais limpos na região, polinização, fontes de energia, controle de pragas, proteção dos recursos genéticos, produção de produtos farmacêuticos, moderação de extremos climáticos, aumento na fertilidade e produtividade dos solos, maior decomposição e eliminação de resíduos, estabilização de encostas e áreas costeiras, redução de extremos de vazão (enchentes, secas), resgate de Carbono, além do realce de valores estéticos, culturais, espirituais e intelectuais, principalmente através do estímulo à educação ambiental realizado nestas áreas;

(ii) – Formação de corredores ecológicos, permitindo uma maior conectividade entre os espaços territoriais especialmente protegidos, o que não só viabiliza a formação dos mosaicos ambientais como também facilita a preservação de espécies endêmicas e a conservação dos biomas e da biodiversidade brasileira;

(iii) – Diminuição do chamado “efeito de borda” nas unidades de conservação geridas pelo Poder Público, em que a vegetação primária das áreas preservadas vai gradativamente sendo substituída por uma vegetação secundária invasora;

(iv) – Viabilização da política preservacionista estatal sem o dispêndio de grandes volumes de recursos públicos, no que diz respeito a sua criação e manutenção; [\[21\]](#)

Assim, é de interesse do Estado que tais unidades sejam criadas para que se efetive o direito fundamental ao meio ambiente, consagrado no art. 225 da Carta Magna no seguinte teor: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”. E a forma mais eficiente para que se fomenta tal criação é por meio de concessão de isenções tributárias, sendo, neste caso, o imposto mais pertinente de ser isento o ITR – o que passaremos a discutir a seguir.

VIII – A Reserva Particular do Patrimônio Natural e a Isenção de ITR

A isenção, para além das inúmeras discussões existentes na doutrina acerca do tema, segundo definição sintética do professor Ricardo Lobo Torres, trata-se, quando se configura em privilégio não-odioso, de

Autolimitação do poder fiscal derogatória da incidência, fundada na idéia de justiça, tendo por origem o direito positivo e por fonte a lei ordinária, possuindo eficácia constitutiva e sendo revogável com efeito restaurador da incidência, abrangendo, por fim, apenas a obrigação principal. [\[22\]](#)

É importante observar que, para que a isenção exista, é necessário que uma lei ordinária assim disponha. No caso em questão, temos atualmente dois dispositivos de lei que tratam da isenção do ITR para as Reservas Particulares do Patrimônio Natural, o art. 10,

§ 1º, “a” da Lei 9393/96 e o art. 8º do Decreto 5746/06, que passaremos, respectivamente, a transcrever:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

- área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na [Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965](#), com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989;

Art. 8º A área criada como RPPN será excluída da área tributável do imóvel para fins de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de acordo com a norma do [art. 10, § 1o, inciso II, da Lei no 9.393, de 19 de dezembro de 1996](#).

Sobre esta isenção, assim se manifestam Breno Ladeira Kingma Orlando e Daniel Mariz Gudiño no seu supramencionado artigo:

Convém destacar, ainda, que a extrafiscalidade ora tratada foi uma das primeiras influências do meio ambiente no Direito Tributário brasileiro. Desde 1964, ainda em vigor, o legislador pátrio já previa a utilização do ITR como instrumento de preservação ambiental. O seu art. 47 determina que o poder público pode utilizar-se da tributação progressiva da terra para desestimular os que exercem o direito da propriedade sem observância da função social e econômica da terra, bem assim para estimular a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios da conservação dos recursos naturais renováveis. E mais, no seu art. 50 estabelece que as florestas ou matas, as áreas de reflorestamento e as por elas ocupadas, cuja conservação for necessária, não podem ser tributadas. [23]

Observamos que os autores fazem referência à legislação antiga do ITR, e por isso as vedações que eles citam são muito genéricas. As legislações atuais já trazem referências específicas à isenção ao ITR para as áreas gravadas como Reserva Particular do Patrimônio Natural.

Destacamos ainda que, embora o art. 8º do Decreto 5746/06 não utilize o termo “isenção”, acreditamos tratar-se de uma isenção, visto que a fonte normativa é a Lei 9393/96, tendo por fonte, portanto, a lei ordinária. Tal benefício possui eficácia constitutiva e é revogável com efeito restaurador da incidência. E, por fim, essa benesse concedida pelo legislador abrange apenas a obrigação principal, o que, no nosso entender, preenche os requisitos fornecidos por Ricardo Lobo Torres para que possamos definir uma isenção tributária, em especial porque este benefício funda-se na idéia de *justiça*.

Aliás, é importante compreender que neste caso o legislador fez uma ponderação de bens no caso particular. Ele ponderou a necessidade de arrecadação do Estado, derivada do seu Poder de Tributar, inerente à soberania do Estado – o que se daria com a

tributação plena da propriedade rural, com a necessidade de proteção ao meio ambiente, direito fundamental garantido a todos não apenas pelo art. 225 da Constituição Federal como também em diversos tratados internacionais – o que se daria pelo estímulo à criação das RPPNs.

Aqui vemos nitidamente os critérios de *proporcionalidade, do melhor meio e da menor restrição possível* propostos por Ricardo Lobo Torres e que mencionamos no item III deste trabalho. O benefício atribuído aos particulares que gravarem suas propriedades como RPPN é proporcional ao fim almejado, eis que não se isentou o proprietário de IPVA, por exemplo; ele apenas foi protegido do pagamento do tributo atinente ao uso e gozo da propriedade, da qual ele não poderá mais dispor. Utilizou-se, também, o melhor meio para que se fomentasse um maior número de RPPNs, eis que os estímulos tributários são sempre recebidos com bons olhos pelos proprietários.

Ainda, a partir de 1997, o número de RPPNs criadas cresceu substancialmente nos 5 anos seguintes, conforme dados do IBAMA[24]. Por fim, utilizou-se a menor restrição possível para a Fazenda Pública, eis que apenas a parte do terreno gravada como RPPN será isenta, permitindo que o Poder Público justamente tribute o restante. A ponderação, no caso concreto, mostrou-se adequada perfeitamente ao ideal de justiça proposto por Ricardo Lobo Torres em relação às isenções, eis que nem Estado nem o Particular foram excessivamente prejudicados ou beneficiados no caso.

De mais a mais, também vemos que aqui se protegeu essencialmente o princípio da proteção ao meio ambiente, sem que se abdicasse plenamente do direito da Fazenda Pública de arrecadação. Vemos, neste caso concreto, a aplicação da idéia de Alexy de que os princípios são *mandados de otimização*, e, portanto, podem ser cumpridos em diferentes graus conforme as possibilidades fáticas e jurídicas. O princípio da proteção ao meio ambiente foi cotejado com o princípio da destinação pública do tributo, e, no caso concreto, prevaleceu o princípio da proteção ao meio ambiente – eis que se buscou fomentar a criação de RPPNs – sem, no entanto, esvaziar completamente o Poder de Tributar, do qual se extraem os princípios de direito tributário, já que o Estado continuou tributando as áreas não gravadas pela reserva.

Esse é o tipo de pensamento que, entendemos, deve orientar o legislador ao utilizar os instrumentos tributários atinentes à proteção ambiental. Deve-se buscar a proteção ao meio ambiente da forma mais eficiente, consagrando, sobretudo, as soluções que primem pela prevenção do dano ambiental. No entanto, não se devem conceder benefícios fiscais sem nenhum critério, sob o risco de torná-los privilégios odiosos e injustos, conforme a concepção de Ricardo Lobo Torres.

O que se deve buscar, nos casos concretos, é a *conciliação dos princípios*, conforme sugeria o professor José Marcos Domingues de Oliveira, não impedindo o desenvolvimento econômico (como no caso não se impediu, eis que o ecoturismo é permitido e até mesmo incentivado nessas áreas), mas que o Estado atue como *regulador* deste desenvolvimento, permitindo que ele seja também um desenvolvimento sustentável e humano.

IX – Considerações Finais

Mais do que um discurso bem elaborado e cheio de boas intenções, o jurista deve buscar a *efetividade* dos pressupostos a que a lei se destina. E em termos de eficiência, num Estado Democrático de Direito que também é regido pelas forças do capital, nada mais eficiente do que uma *política tributária orientada pela ponderação de interesses*, aliada a uma *política de regulação*, mais do que de império, para que a intervenção do Estado, ainda que indireta, mostre-se célere e eficiente na preservação de um patrimônio ao qual não podemos nos dar ao luxo de desperdiçar.

É claro que diversos podem ser os mecanismos utilizados pelo Estado, tanto em sede administrativa como tributária, para que se alcance tal fim. Aliás, Carlos Eduardo Frickman Young, na coletânea realizada por Peter May sobre Economia do Meio Ambiente, aponta diversos benefícios para a utilização dos instrumentos econômicos em relação aos de comando e controle, ente eles (grifos nossos):

(i) – Permitir a geração de receitas fiscais e tarifárias – por meio de cobrança de taxas, tarifas ou emissão de certificados – para garantir os recursos para pagamento dos incentivos e prêmios para capacitar órgãos ambientais;

(ii) – Possibilitar que tecnologias menos intensivas em bens e serviços ambientais sejam estimuladas pela redução da despesa fiscal que será obtida em função da redução da carga poluente ou da taxa de extração;

(iii) – Atuar no início do processo de uso dos bens e serviços ambientais;

(iv) – Evitar os dispêndios em pendências judiciais, para aplicação de penalidades;

(v) – Implementar um sistema de taxação progressiva ou de alocação inicial de certificados segundo critérios distributivos em que a capacidade de pagamento de cada agente econômico seja considerada;

(vi) – **Considerar as diferenças de custo e controle de agentes, permitindo que outros atores sociais também arquem com as despesas de proteção ambiental.** [\[25\]](#)

Porém, diante das vantagens dos diversos instrumentos econômicos, em especial os tributários, apontamos que tais instrumentos devem ser primados pela sua *eficiência em prevenir os danos ambientais*, assim como pela *preocupação em não impedir a atividade econômica*. Da mesma opinião são Breno Ladeira Kingma Orlando e Daniel Mariz Gudiño, cujo artigo uma vez mais citaremos:

Considerando que o contribuinte brasileiro já suporta uma carga tributária desproporcional ao retorno que o Estado lhe proporciona, entendemos que deve ser priorizada a utilização de instrumentos econômicos que aliviem a carga de tributação a que estão sujeitas as pessoas físicas e jurídicas que contribuem para a preservação e recuperação ecológicas. Ademais, para que o proveito desses instrumentos seja efetivo, defendemos a adoção de medidas desburocratizantes a fim de simplificar o processo de obtenção dos incentivos.[\[26\]](#)

Concordamos plenamente com a opinião dos tributaristas, e percebemos o quanto a isenção do ITR para as RPPNs é um exemplo paradigmático das soluções que o Poder Público deve buscar. A tributação excessiva dos bens naturais pode ter um efeito

reverso, eis que, ao invés de aumentar a arrecadação e desestimular o uso de tais bens, o que provavelmente ocorrerá na prática é a inadimplência e o uso ilegal dos recursos naturais que se buscava proteger. Como bem salienta Paulo de Bessa Antunes, em sua obra sobre o dano ambiental:

Não perceber a fortíssima presença das diferentes pressões econômicas nas questões relativas ao meio ambiente, em minha opinião, significa permitir que elas ajam sem controle e em claro prejuízo ao meio ambiente e à qualidade de vida. **De fato, é extremamente necessário que o tratamento econômico das questões ambientais seja feito sem preconceito e abertamente, pois a renúncia em empreender tal abordagem não implica que a problemática econômica se retire das questões referentes ao meio ambiente; ao contrário, implica que a perspectiva econômica se apresente de forma imediatista e, destarte, sem os necessários cuidados ambientais, como tem sido comprovado diariamente.** Aliás, o jurista brasileiro não se pode furtar a enfrentar o espinhoso tema das relações entre economia e ambiente, vez que, em sede constitucional, a matéria está plenamente caracterizada como de natureza econômica, embora não se restrinja a isso. [27] (grifos nossos)

Portanto, é preciso que, ao utilizar os instrumentos tributários na proteção ao meio ambiente, o legislador e o administrador público não percam a medida do que pode ser feito, atentos especialmente para a eficiência das suas ações e para a prevenção dos danos ambientais. E, para tal, sugerimos que se utilize preferencialmente a ponderação dos princípios constitucionais no caso concreto, para que o Estado busque o desenvolvimento econômico sustentável e humano, preservando o meio ambiente para as futuras gerações sem, com isso, impedir que o desenvolvimento econômico e a arrecadação do Estado sejam realizados. Por fim, entendemos ser a isenção do ITR para as RPPNs um caso emblemático de como esta ponderação pode realmente funcionar na prática.

X- Referências

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 9ª edição. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

_____. **Direito Ambiental, Uma Abordagem Conceitual**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2002.

DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1977.

FRICKMAN YOUNG, Carlos Eduardo e outros. **Política Ambiental**. In **Economia do Meio Ambiente: Teoria e Prática**. Organizadores: Peter May, Maria Cecília Lustosa e Valéria da Vinha. Rio de Janeiro: Ed. Elsevier, 2003, 6ª impressão.

KINGMA, Orlando Breno Ladeira; Daniel Mariz Gudiño; Ernesto Johannes Trouw; Fábio Fraga Gonçalves; Igor Muniz; Janssen Hiroshi. (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2006.

LEYS, Colin. **A Política a Serviço do Mercado**. Rio de Janeiro : Record, 2004

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Ed. 11^a ed

MUKAI, Toshio. **Direito Ambiental Sistematizado**. 6^a edição. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume III – OS Direitos Humanos e Isonomia**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2005.

TUPIASSU, Lise Vieira de Costa. **Tributação Ambiental: A Utilização De Instrumentos Econômicos E Fiscais Na Implementação Do Direito Ao Meio Ambiente Saudável**. Publicado na Revista de Direito Ambiental nº 45. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Na Internet:

<http://www.ibama.gov.br/siucweb/rppn/>

<http://www.ambientebrasil.com.br/composer.php3?base=../snuc/index.html&conteudo=../snuc/artigos/rppn.htm>

<http://www.combio.com.br/combio2008/apresentacao/index.html>

[1] MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito Ambiental Brasileiro*. São Paulo: Malheiros Ed. 11^a ed, pgn. 123

[2] SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, pgn. 300.

[3] TUPIASSU, Lise Vieira de Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Publicado na Revista de Direito Ambiental nº 45. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

[4] *Opera Citada*, pgn 82.

- [5] Citação retirada do livro de Paulo Affonso Leme Machado. *Opera citada*, pgn 329.
- [6] LEYS, Colin. **A Política a Serviço do Mercado**. Rio de Janeiro : Record, 2004, pgn 13.
- [7] *Opera Citada*, pgn. 31.
- [8] Diogo de Figueiredo Moreira Neto – *Ordem Econômica e Desenvolvimento na Constituição de 1988*. Citado por MUKAI, Toshio. **Direito Ambiental Sistematizado**. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007, pgn. 30
- [9] *Opera Citada*, pgn 31.
- [10] MUKAI, Toshio. **Direito Ambiental Sistematizado**. 6ª edição. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2007, pgns. 32-34.
- [11] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2005, p. 225.
- [12] *Opera Citada*, p. 350.
- [13] *Opera Citada*, p. 353.
- [14] OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pgn xv.
- [15] GONÇALVES, Fábio Fraga e MURAYAMA, Janssen Hiroshi. **Releitura do Princípio da Capacidade Contributiva Sobre a Ótica do Direito Tributário Ambiental**, publicado em **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, pgns 32-33.
- [16] Essa enumeração consta do didático artigo escrito por TUPIASSU, Lise Vieira de Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Publicado na Revista de Direito Ambiental nº 45. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- [17] ORLANDO, Breno Ladeira Kingma e GUDIÑO, Daniel Mariz. **Instrumentos Tributários e Financeiros Utilizados no Brasil para a Proteção ao Meio Ambiente: Uma Análise Crítica**. Publicado em **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 82.
- [18] Retirado, em 24/10/2007, de:
<http://www.ambientebrasil.com.br/composer.php3?base=./snuc/index.html&conteudo=./snuc/artigos/rppn.html>

[19] Art. 2º, Lei 9985/00.

[20] Retirado em 24/10/2007 de:
<http://www.ambientebrasil.com.br/composer.php3?base=./snuc/index.html&conteudo=./snuc/artigos/rppn.html>

[21] Fonte: Instituto Conservação Internacional Brasil. Dados apresentados por Luis Paulo Pinto no II COMBIO, em Abril de 2008.
<http://www.combio.com.br/combio2008/apresentacao/index.html>

[22] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume III – Os Direitos Humanos e Isonomia**. Rio e Janeiro: Ed. Renovar, 2005, pgn. 492.

[23] *Opera Citada*, pgn. 86.

[24] 1997 – 45 ha; 1998 – 49 ha; 1999 – 58 ha; 2000 – 46 ha; 2001 – 72 ha; 2002 – 41 ha. Os dados foram retirados de <http://www.ibama.gov.br/siucweb/rppn/>.

[25] FRICKMAN YOUNG, Carlos Eduardo e outros. **Política Ambiental**. In **Economia do Meio Ambiente: Teoria e Prática**. Organizadores: Peter May, Maria Cecília Lustosa e Valéria da Vinha. Rio de Janeiro: Ed. Elsevier, 2003, 6ª impressão. P. 143.

[26] *Opera citada*, pgn. 102.

[27] ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental, Uma Abordagem Conceitual**. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2002, pgn. 201.