

DA DEGRADAÇÃO AMBIENTAL À EXTRAFISCALIDADE: POR UMA SUSTENTABILIDADE DEMOCRÁTICA PARA TODOS

FROM ENVIRONMENTAL DEGRADATION TO OVERTAXATION:
DEMOCRATIC SUSTAINABILITY FOR ALL

Thales José Pitombeira Eduardo¹

Sumário

1. Introdução. 2. A degradação ambiental e a necessidade de intervenção estatal. 3. A extrafiscalidade ambiental. 4. Considerações finais. Referências.

Summary

1. Introduction. 2. The environmental degradation and the need for state intervention. 3. The environmental overtaxation. 4. Final remarks. References.

Resumo

A pesquisa sobre a tributação ecológica e a extrafiscalidade é de fundamental relevância por representar estudo sobre a preocupação estatal contemporânea acerca da degradação do meio ambiente. Baseado na concepção da força normativa da Constituição Federal de 1988, o Estado, através do instrumento exacional, institui mecanismos tributários a fim de frear a atuação do setor econômico para obtenção de lucros e a ação deletéria relacionada a este fim. O que se pretende com este trabalho, em sentido amplo, é analisar o intuito estatal em difundir a extrafiscalidade na seara ambiental, máxime no que se refere à sanção premial, bem como incentivos fiscais. E, em sentido estrito, analisa-se, diante do confronto da lei, jurisprudência e doutrina, a reação do setor econômico no que se refere aos novos meios adotados pelo Poder Público na ânsia de promover a sustentabilidade ambiental, as implicações e consequências da tributação ecológica positiva ou negativa e a experiência do direito comparado nesse sentido. Cumpre, então, verificar a pertinência do tema abordado e observar as inovações propostas por esse instituto, considerando a sua repercussão social e a necessidade de sua aplicação, conforme o exige a dinâmica social. Palavras-chave: Tributação Ecológica. Setor Econômico. Tutela Ambiental.

¹Pós-Graduado em Direito e Processo Tributário pela Universidade Federal de Fortaleza. Advogado e Professor do Curso de Graduação em Direito da UNIFOR-CE.

Abstract

A research on ecological taxation and overtaxation is fundamental because it represents the study of contemporary state concerning about environmental degradation. Based on the concept of normative power of the Federal Constitution of 1988, the State, through the tax imposition, establishes taxation mechanisms to avoid the economic sector activities of making profits and the deleterious action related to this purpose. What we propose in this paper, in its broadest sense, is to analyze the state intention in spreading environmental overtaxation, mainly related to the positive sanction as well as tax incentives. And confronting the law, we strictly analyzed jurisprudence, doctrine, the reaction of the economic sector regarding the new means adopted by the government to promote environmental sustainability, the implications and consequences of positive or negative ecological taxation and the experience of compared law in this sense. We must then, examine the relevance of the subject and observe innovations proposed by this institute, considering its social impact and the need for its application, as required by social dynamics.

Key words: Ecological Taxation. Economic Sector. Environmental Protection.

A tributação ambiental adequada, considerando o valor constitucional a que foi prestigiado o meio ambiente, pode ser um dos instrumentos para se alcançar um desenvolvimento preocupado com as gerações, tanto presentes, quanto futuras.

Renato Bernardi²

1 Introdução

Na história da evolução da sociedade, as atividades econômicas desenvolvidas pelo homem vêm, cada vez mais, impactando o meio ambiente em diferentes intensidades. Para aplacar os graves efeitos advindos desses danos, a ação governamental, mediante políticas públicas, pautou seu escopo no sentido de mudar o comportamento humano, incentivando a preservação e criando meios capazes de minimizar a ação humana deletéria.

Para executar tais objetivos, o Poder Público tem na extrafiscalidade tributária uma maneira de harmonizar o desenvolvimento econômico e a defesa do meio ambiente, buscando concretizar as ideias trazidas nos artigos 170, incisos III e VI e 225, ambos da Constituição Federal, em relação ao desenvolvimento sustentável.

² BERNARDI, Renato. Tributação Ecológica: o uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias. *Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico*, Porto Alegre, v.3, n.15, p.75, dez./jan., 2008.

No ordenamento jurídico brasileiro, os tributos possuem funções. O objetivo precípua é carrear recursos financeiros ao Estado (fiscal). Ocorre que, no mundo moderno, os tributos vêm adquirindo outras funções que se relacionam ao estímulo ou desestímulo de certas condutas. Todavia, a caracterização de uma função não anula a incidência de outras, havendo sim uma predominância de característica, podendo ocorrer coexistência entre elas.

Dentre as outras formas de tributar, criaram-se, em razão do desordenado e inconsequente crescimento industrial, exações que objetivavam amenizar os efeitos da degradação ambiental, sempre com o objetivo de proteger o meio natural para as gerações futuras.

A preocupação estatal deve-se às sérias mudanças ocorridas no cenário ambiental, iniciadas no lumiar da Idade Média, principalmente provocadas pela Revolução Industrial, tímida evolução da medicina aliada à pouca observância de práticas higiênicas, a ausência de saneamento básico e a administração dos resíduos de forma asséptica e, por fim, o grande aumento populacional nas grandes conglomerações urbanas que provocaram ocupações irregulares.

A adoção da extrafiscalidade tributária, com fins de estimular condutas a favor do meio ambiente e desacorçoar ações deletérias a esse, presta-se a garantir que a presente geração viva com dignidade e a futura tenha os mesmos gozos auferidos pelos benefícios que a natureza pode oferecer.

Acrescente-se que, no atual contexto social, a preservação ambiental vem, também, para garantir a segurança e o próprio direito à vida (artigo 5º, caput, da Constituição Federal), visto que a degradação provoca sérias reações naturais que abalam a estabilidade residencial das pessoas e as expõe a perigos e riscos relevantes que atentam contra suas próprias vidas.

Para tanto, surgiu o interesse de buscar os objetivos e os motivos perquiridos pela atuação estatal no sentido de adotar, dentro da extrafiscalidade, exações que auxiliem na tutela ambiental, direito esse elevado ao nível constitucional, especialmente analisando o comportamento do setor econômico diante das implicações que os tributos e incentivos fiscais permeiam no quadro financeiro, auferindo as peculiaridades que cada tributo ecológico possui, bem como seu impacto social.

Postas essas considerações, verifica-se que a fronteira do objeto de estudo possível para o Direito Tributário Ambiental, que é apêndice da ciência do direito tributário, tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício da tutela ambiental, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, na promoção ou na preservação de bens ambientais.

Portanto, levanta-se constantemente a problemática da aplicação da tributação ambiental positiva e negativa com fins de promover a tutela ambiental.

Espera-se, nesse sentido, avaliar as implicações atinentes a essa nova relação envolvendo o Poder Público e a sociedade.

A seguir, encontrar-se-á um ensaio acerca do traço histórico-evolutivo da tutela ambiental, revelando-se a necessidade de intervenção estatal para chancelar tal proteção e as características da política fiscal escolhida para fazer alcançar os objetivos que cercam a proteção do meio natural.

2 A degradação ambiental e a necessidade de intervenção estatal

Nos primórdios, o homem já externava preocupação com o meio ambiente, principalmente, sabendo que era dele que se extraíam os mais diversos benefícios, abrangidos desde a saúde até a alimentação.

Na história da evolução social, conheceram-se povos que atribuíam tamanho respeito à natureza de forma a considerá-la como uma divindade mística, sendo, muitas vezes, objeto de cultos e rituais.

As manifestações do meio natural eram entendidas como sinais positivos ou negativos, a depender das consequências e suas dimensões provocadas no círculo habitado. Havia, portanto, uma relação espiritual dos povos antigos com a natureza, cite-se, por exemplo, os silvícolas.

Mesmo sem o conhecimento e a razão, parece que tanto os primeiros homens quanto os animais, inconscientemente, revelavam um extinto de preservação ambiental porque sentiam a importância que a natureza representava para sua própria sobrevivência.

Nos passos iniciais da Idade Média, o cenário social assume uma nova forma. O desenvolvimento desenfreado e desorganizado dos conglomerados urbanos aliados à inobservância de práticas higiênicas e da tímida evolução da medicina fizeram com que a produção de resíduos aumentasse, sem, ao menos, haver uma administração desses poluentes.

O meio ambiente, de certo, foi a notável vítima de todos esses acontecimentos. Isso sinaliza que, não obstante a sociedade tenha adquirido certos índices de desenvolvimento, não houve a visão de que a natureza não poderia receber tantos impactos, sob pena de haver sérias e irreversíveis consequências. A preservação ambiental, em vez de ser uma característica desse grau desenvolvutório, passou despercebida pela sociedade, configurando um retrocesso, já que, como visto, nos primórdios, o homem, mesmo sem sapiência, externava um indício de respeito à natureza.

A Revolução Industrial acaba acentuando a degradação ambiental, máxime no que se refere ao processo de poluição, tanto do ar atmosférico, com o lançamento de gases, quanto do solo e das águas, em razão dos esgotos e o despejo

de detritos, muitas vezes tóxicos, sem salubridade. Nesse sentido, Andrea Lasmar de Mendonça Ramos comenta que:

No início dos tempos, o meio ambiente era muito pouco agredido, pois as relações do homem com a natureza não tinham caráter predatório. A ação humana não provocava impactos negativos significativos sobre a natureza. Entretanto, com o passar dos tempos, a situação do meio ambiente passou a se agravar, especialmente após a Revolução Industrial [...].³

Acrescente-se, ainda, que as grandes indústrias atraíram o aumento populacional, em razão de melhores ofertas de trabalho. Contudo, as cidades não estavam preparadas para suportar tal transformação, o que acarretou inúmeros problemas, tais como ocupações irregulares em áreas não habitáveis e maior produção de resíduos sem qualquer técnica de armazenamento ou descarte.

As linhas doutrinárias de José Afonso da Silva explicam esse fenômeno causador de diversos empecilhos para o desenvolvimento equilibrado dos centros urbanos, dentre eles, principalmente, os ambientais nas suas mais diversas subdivisões, como meio ambiente artificial⁴, natural⁵, do trabalho⁶:

Na década de 40 do século passado, as cidades brasileiras – nota Ermínia Maricato – eram vistas com a possibilidade de avanço e modernidade em relação ao campo, que representava o Brasil arcaico; na década de 90, sua imagem passa a ser associada à violência, poluição, criança desamparada, tráfego caótico – entre inúmeros outros males. É que a evolução mostrou que, ao lado de intenso crescimento econômico, o processo de urbanização com o crescimento da desigualdade resultou numa inédita e gigantesca concentração espacial da pobreza. [...] Essa megalópole, no Brasil, formou-se por via de uma ocupação caótica do solo urbano; caótica, irracional e ilegal. Foi, de fato, o loteamento ilegal, combinado à autoconstrução parcelada da moradia durante vários anos, principal alternativa de habitação para a população migrante instalar-se em algumas das principais cidades brasileiras. Dessa forma foram construídas as imensas periferias de São Paulo e Rio de Janeiro [...]. Mas é também um momento importante da atividade urbanística a preservação do meio ambiente natural e cultural, assegurando, de um lado, condições de vida respirável e, de outro, a sobrevivência

3 RAMOS, Andrea Lasmar de Mendonça. A proteção jurídica do meio ambiente. In: MAIA, Alexandre Aguiar (org.). *Tributação Ambiental*. Fortaleza: Tipogresso, 2009, p.75.

4 Diz respeito ao espaço urbano que foi construído pelo homem.

5 Envolve, além da flora, fauna, atmosfera, água, solo e subsolo, os elementos da biosfera e os recursos minerais, ou seja, toda forma de vida manifestada nas suas mais variadas concepções.

6 Enfoca aquele que visa à segurança da pessoa humana no local de seu trabalho, seja na saúde ou prevenção de acidentes, seja na observância das normas de higiene e salubridade.

de legados históricos e artísticos e a salvaguarda de belezas naturais para desfrute e deleite do Homem.⁷

Até então, não se necessitava de um estudo acerca dos impactos ambientais. Com os problemas advindos dessas ocupações irregulares e do mau gerenciamento dos detritos, surgem formas de se contornar a situação criada, conforme ensina Terence Dorneles Trennepohl:

Enquanto não se aglomeravam em cidades e não necessitavam de maiores exigências, essa proteção era dispensável. Porém, com a urbanização, surgiram enormes problemas, como a deterioração do ambiente urbano, a desorganização social, a carência de habitação, o desemprego, os problemas de higiene e saneamento básico, entre outros, como a modificação da utilização do solo e a transformação da paisagem urbana. A solução desses problemas se dá com a intervenção do Poder Público, que mediante normas jurídicas procura integrar harmoniosamente os homens e proporcionar-lhes um meio ambiente equilibrado, conforme dispõe o artigo 225 da Constituição Federal.⁸

Em vista das grandes mudanças experimentadas ao longo das últimas décadas, viu-se que os problemas sociais, tais como a saúde pública, o saneamento básico, o desenvolvimento urbanístico, a infraestrutura, o tráfego de veículos, as ocupações irregulares, a degradação ambiental, dentre outros, agravavam-se cada vez mais.

Era preciso, portanto, que se criassem meios capazes de sobrepor os interesses coletivos em detrimento dos individuais. Por isso, instituíram-se os direitos transindividuais⁹. Na verdade, esses direitos transcendem o indivíduo, ou seja, vão além da órbita das prerrogativas e obrigações privatísticas, e se dividem em direitos coletivos¹⁰, direitos individuais homogêneos¹¹ e os interesses difusos¹².

Ressalte-se que a defesa do meio ambiente apresenta-se como princípio geral da atividade econômica, conforme verifica-se na disposição do artigo 170, inciso VI, da Lei Maior. Além disso, o direito ao meio ambiente equilibrado é inerente a todos, impondo-se à coletividade e ao Poder Público o dever de preservação e defesa para o gozo das futuras gerações, conforme preceitua o artigo 225, *caput*, da Constituição Federal.

7 DA SILVA, José Afonso. *Direito urbanístico brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 22-33.

8 TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Manual de direito ambiental*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 66.

9 São aqueles relacionados a uma coletividade.

10 Possuem o traço característico da determinabilidade de seus titulares, mesmo que, a priori, não se possa identificar.

11 Compreendem aqueles decorrentes de uma mesma causa.

12 São aqueles diluídos em uma coletividade indeterminada.

Paulo Bonavides considera o direito ao meio ambiente como de terceira geração (ou dimensão). Comenta que, destinado à espécie humana, é nítido o grau de importância que representa para a coletividade:

[...] Dotados de altíssimo teor de humanismo e universalidade, os direitos de terceira geração tendem a cristalizar-se neste fim de século enquanto direitos que não se destinam especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo ou de um determinado Estado. Tem primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta. Os publicistas e juristas já os enumeram com familiaridade, assinalando-lhe o caráter fascinante de coroamento de uma evolução de trezentos anos na esteira da concretização dos direitos fundamentais. Emergiram eles da reflexão sobre temas referentes ao desenvolvimento, à paz, *ao meio ambiente*, à comunicação e *ao patrimônio comum da humanidade* (grifos nossos).¹³

No julgamento do Supremo Tribunal Federal (STF), na expressão da relatoria do Ministro Celso de Mello, há a afirmação concreta de que o meio ambiente equilibrado deve ser considerado uma prerrogativa jurídica de titularidade da coletividade:

[...] Um dos instrumentos de realização da função social da propriedade consiste, precisamente, na submissão do domínio à necessidade de o seu titular utilizar adequadamente os recursos naturais disponíveis e de fazer preservar o equilíbrio do meio ambiente (CF, artigo 186, II), sob pena de, em descumprindo esses encargos, expor-se a desapropriação-sanção a que se refere o artigo 184 da Lei Fundamental. A questão do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado [...] – típico direito de terceira geração – constitui prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, a própria coletividade social [...].¹⁴

Tudo isso para se dizer que um dano ambiental pode, embora praticado em determinada área bastante específica, adquirir consequências que vão muito além daquela esfera em que estritamente o dano ocorreu.

13 BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 523.

14 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 22164. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 17 de novembro de 1995. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22 jul. 2010.

O direito ao meio ambiente equilibrado, em relação ao sistema jurídico brasileiro, está ligado a outros princípios que juntos formam o pilar dessa tutela. São eles: (i) a dignidade da pessoa humana e a cidadania (artigo 1º, incisos II e III, da Constituição Federal) estão presentes à medida que são vivenciadas com a utilização do ar e de água puros, a habitação em locais adequados e salubres, além do fato de a escassez de recursos naturais colocar em risco a preservação da vida humana. De forma que, sem uma estrutura adequada, o ser humano dificilmente terá condições de viver em dignidade plena. No que tange (ii) aos valores sociais e a livre iniciativa (artigo 1º, inciso IV, da Constituição Federal), resta esclarecer que o sistema capitalista sempre intervirá nas relações ambientais, buscando-se, através do ordenamento jurídico, harmonizar a ordem econômica com a preservação do meio natural. Há, também, (iii) a vinculação à soberania (artigo 1º, inciso I, da Constituição Federal), o que consiste na defesa internacional do patrimônio e das riquezas naturais locais, inadmitindo-se toda e qualquer exploração não autorizada ou considerada prejudicial. Por fim, está ligado (iv) ao pluralismo político (artigo 1º, inciso V, da Constituição Federal), uma vez que, quando em defesa do interesse público, os partidos políticos são também responsáveis pela atuação e pela fiscalização dos entes federativos no exercício da competência atribuída pelo artigo 23, inciso VI, da Lei Fundamental.

Mesmo com tanta proteção jurídica, mediante leis, tratados internacionais, princípios de tutela do meio natural, a questão ambiental não estava sendo aventada de forma séria e contundente, nem mesmo pelos países considerados com alto grau de desenvolvimento, salvo exceções.

Houve, portanto, a divulgação alarmante e apelativa da Organização das Nações Unidas (ONU) do resultado apresentado após estudos e pesquisas envolvendo os impactos ambientais, principalmente, quando se atentou que as consequências dessa degradação iriam repercutir precipuamente na qualidade de vida das pessoas. Nesse sentido, a doutrina de Omara Oliveira de Gusmão destaca que:

No entanto, não obstante os governos coloquem, numa certa medida, a questão ambiental num plano secundário, nas últimas décadas, os grupos sociais têm trazido como pauta obrigatória a preocupação com o meio ambiente, levando os Estados constituídos a adotarem providência no sentido de compatibilizar as necessidades humanas com a preservação do meio ambiente, a fim de garantir, no presente e para o futuro, a fonte principal de satisfação daquelas necessidades.¹⁵

15 GUSMÃO, Omara Oliveira de. Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional “meio ambiente”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v.14, n.66, p.114-115, 2006.

Tornou-se claro que seria preciso um esforço bem maior da coletividade, uma vez que, em muitos países, até havia um aparato propício à tutela ambiental, formado por leis, tribunais, órgãos de defesa, mas a sua eficácia estava comprometida por ausência de políticas públicas que as executassem. Segundo os ensinamentos de Inocêncio Mártires Coelho:

No âmbito constitucional, como assinala a maioria dos juristas, o capítulo do meio ambiente é um dos mais avançados e modernos do constitucionalismo mundial, contendo normas de notável amplitude e de reconhecida utilidade; no plano infraconstitucional, como reflexo e derivação dessa matriz superior, são igualmente adequadas e rigorosas as regras de proteção do ambiente da qualidade de vida, em que pesem as dificuldades para tornar efetivos os seus comandos, em razão da crônica escassez de meios humanos e materiais, agravada pelo acumplicimento criminoso de agentes públicos com notórios agressores da natureza.¹⁶

Como os meios já dispostos ainda não se mostravam satisfatórios, o Poder Público, cumprindo seu dever imposto no artigo 225, *caput*, da Lei Maior, lançou uma atuação pautada em novas estratégias e em novos meios que impulsionassem a tutela ambiental. Agora, os incentivos fiscais passam a fazer com que os degradadores do meio natural ora sejam estimulados, ora sejam desestimulados à prática de certos comportamentos.

3 A extrafiscalidade ambiental

A partir do momento em que o Estado passa a assumir maior interesse nas carências e nas necessidades da sociedade, institui meios econômicos, sociais, políticos e jurídicos para cumprir tal compromisso.

No ordenamento jurídico brasileiro, os tributos possuem funções. O objetivo precípua é carrear recursos financeiros ao Estado (fiscal). Ocorre que, no mundo moderno, os tributos vêm adquirindo outras funções que se relacionam ao estímulo ou desestímulo de certas condutas. Todavia, a caracterização de uma função não anula a incidência de outras, havendo sim uma predominância de característica e podendo ocorrer coexistência entre elas.

Marcus de Freitas Gouvêa assevera que:

Apenas com o advento do capitalismo (no cenário econômico), do liberalismo (no cenário político) e do Estado Democrático de

16 MENDES, Gilmar F.; COELHO, Inocêncio M.; BRANCO, Paulo Gustavo G. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1.425.

Direito (no cenário jurídico), que a tributação ganhou papel de relevância, sobrepujando outras formas de receitas estatais (embora já se constituísse em instrumento antigo destinado a proteger as economias internas da concorrência internacional, por meio de tributos alfandegários). [...] A melhor solução encontrada foram os tributos, que vieram atender a diversidade de anseios do momento histórico que ainda vivemos. A opção de dotar o Estado do direito de tributar surge, assim, de razões econômicas, políticas e sociais.¹⁷

Dentre as outras formas de tributar, criaram-se, em razão do desordenado e inconsequente crescimento industrial, exações que objetivavam amenizar os efeitos da degradação ambiental, sempre com o objetivo de proteger o meio natural para as gerações futuras.

Hugo de Brito Machado¹⁸ remete à ideia da função parafiscal dos tributos quando o objetivo mostra-se para custear atividades que, *a priori*, não são próprias das obrigações estatais, mas são consideradas úteis e, por isso, desenvolvem-se através de entidades específicas.

Uma segunda função dos tributos está atrelada a garantir a realização dos direitos fundamentais do cidadão. Entendendo que a fiscalidade relaciona-se aos limites do poder de tributar, mister se faz encontrar a outra marca do Direito Tributário, qual sejam, os princípios que justificam esse poder.

Dessa forma, considera-se que, em razão do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, o Estado pode fazer incidir tributos para promover a efetivação de um valor constitucional. Isto é, a supremacia do Poder Público favorece a consecução de fins estatais que se relacionam com a efetividade dos direitos fundamentais. Nesta hipótese, o tributo passa a ser instrumento de políticas públicas, econômicas, sociais, culturais etc.

Superada a ideia de que princípios não seriam normas capazes de determinar a atuação humana em relação ao interesse público, eles são considerados enunciados que vinculam a interpretação da norma de forma adequada ao real e atual contexto da sociedade em que estão inseridos.

Embora muitos não estejam expressamente previstos no Texto Fundamental, os princípios prestam-se a evidenciar a *ratio legis* objeto da exegese, de forma a trilhar a atuação da conduta humana em função do escopo almejado.

A extrafiscalidade no Direito Tributário pode ser considerada um princípio base que serve de instrumento para concretizar uma necessidade que o Poder Público considera salutar em um determinado momento.

17 GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. *Interesse Público*, Porto Alegre, v.7, n.34, p.179-180, nov./dez., 2005.

18 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.82.

Dela advêm outros princípios informadores que, embora não pertençam diretamente à ciência fiscal, formam um arcabouço sistemático capaz de fazer com que tributos já instituídos atinjam finalidades estabelecidas pelo Estado, muitas vezes por questões até consideradas de âmbito internacional.

O axioma do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado significa que a atuação soberana do Poder Público pautar-se-á em busca do interesse coletivo. Isso porque, em razão dos problemas advindos com a modernidade, utilizaram-se meios disponíveis no ordenamento jurídico que solucionassem tais dificuldades da sociedade.

Ora, o próprio artigo 225 da Lei Suprema garante a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o dever da coletividade de defendê-lo e preservá-lo para as gerações presentes e futuras.

Com referida premissa, verifica-se que o meio ambiente é um bem de interesse de todos, o que faz concluir que está o Poder Público autorizado a intervir na esfera privada para resguardar os anseios coletivos, notadamente pelo fato de o povo ser o titular do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Na trilha de Marcus de Freitas Gouvêa, segue-se que: “[...] Traduzindo essa ideia para a tributação, podemos dizer que, pela supremacia do interesse público sobre o do particular, o Estado, na busca da realização das metas constitucionais, pode exigir o sacrifício de recursos dos indivíduos [...]”¹⁹. Ou seja, o Poder Público, com base no alcance de objetivos que atendem ao interesse coletivo, atribuiu à tributação condições de induzir ou reprimir comportamentos para efetivar direitos fundamentais e obter finalidades constitucionais.

O doutrinador espanhol Cristóban Borrero Moro também defende a utilização dos tributos em favor de consecuições constitucionais, principalmente a preservação ambiental:

*Las medidas fiscales son, como ha quedado constatado, instrumentos jurídico-constitucionales aptos ‘para la consecución de los fines económicos e sociales constitucionalmente ordenados’, entre los que se encuentra la preservación del medio. Los instrumentos tributarios pueden intervenir en la realidad socio-económica para alcanzar dicho objetivo constitucional. Para ello el legislador tiene la posibilidad de configurar jurídicamente el tributo de modo que responda a la consecución de fines fiscales y extrafiscales. Es decir, puede asignarle al tributo finalidades extrafiscales.*²⁰

19 GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p.36.

20 MORO, Cristóban Borrero. *La tributación ambiental en España*. Madrid: Tecnos, 1999, p.58.

O interesse público pode assumir diferentes aspectos. Aqui retratando o caráter fiscal, verifica-se que pode ser arrecadatório ou não. Em ambos há importâncias sociais, mas mister se faz ressaltar que sempre deve-se buscar a finalidade e o bem-estar coletivo.

A adoção da extrafiscalidade tributária com fins de estimular condutas a favor do meio ambiente e desacorçoar ações deletérias a este se presta a garantir que a presente geração viva com dignidade e a futura tenha os mesmos gozos auferidos pelos benefícios que a natureza pode oferecer.

Acrescente-se que, no atual contexto social, a preservação ambiental vem, também, para garantir a segurança e o próprio direito à vida (artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal), visto que a degradação provoca sérias reações naturais que abalam a estabilidade residencial das pessoas e as expõe a perigos e riscos relevantes que atentam contra suas próprias vidas.

Isso traduz o interesse público. Ademais, o tributo não é usado indiscriminadamente. Deve buscar a consagração de algum valor através da utilização do instrumento tributário nas políticas públicas:

O tributo não é instrumento a ser utilizado aleatoriamente, senão na busca de valores constitucionais. Não basta, pois, o legislador identificar os elementos socioeconômicos a serem estimulados, descurando dos desígnios constitucionais. De outro giro, são os objetivos constitucionais que preenchem o conteúdo da extrafiscalidade, vale dizer, dar caráter extrafiscal à norma tributária.²¹

Há, aqui, uma verdadeira manifestação concreta do caráter intervencionista estatal com a finalidade de promover a satisfação pública; pois, de fato, a preservação ambiental é um dos objetivos maiores do Estado Social, que vem adotando meios de solucionar os problemas que vêm assolando os interesses da população.

Outra faceta que se afere desse princípio é a da indisponibilidade do interesse público. Por isso, aqueles que utilizam desenfreadamente os recursos ambientais para fins econômicos, garantindo a si mesmos lucros decorrentes da atividade deletéria, são obrigados a suportar o ônus de degradar um bem público pela imprevisibilidade de o mesmo satisfazer às gerações futuras. Assim, são-lhes impostas taxas, medidas preventivas, custos de reparação, entre outros.

Fala-se no poluidor-pagador e usuário-pagador. O que se quer é impor um custo pecuniário, já que há proveito econômico no uso de recursos naturais, para desestimular a conduta e evitar a ocorrência do dano e não tolerar mediante um preço.

21 GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p.81.

Ou seja, há uma coerência econômica no uso desses princípios. A voz do espanhol Carlos Palao Taboada corrobora essa ideia:

Esta 'internalización de los costes ambientales' en la que se basa el principio 'quien contamina paga' obedece, por tanto, a una lógica económica, pero es también un principio de justicia: el individuo no se debe lucrar a costa de la sociedad. Seguramente por este componente de justicia que encierra el principio no ha sido difícil convertirlo en un principio jurídico e incluso incorporarlo a los textos legales.²²

Nesse diapasão, verifica-se que o Poder Público utiliza-se da tributação para incentivar atividades, processos produtivos e consumos ecologicamente corretos, desestimulando, conseqüentemente, aquelas atividades que causam maior impacto.

O interesse público é tão latente nessa relação que a responsabilidade imposta ao degradador é objetiva, ou seja, não se precisa provar culpa e dolo, bastando a conduta, o dano e o nexo de causalidade entre os dois, conforme previsão do artigo 14, §1º, da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Tudo isso para garantir que o interesse público seja preservado, aqui delimitado no âmbito da preservação ambiental e do desenvolvimento sustentável.

Assim, com a extrafiscalidade, visa o Poder Público interferir em alguma esfera social diversa da simples arrecadação de recursos financeiros para movimentar a máquina administrativa. Observe, ainda, que a extrafiscalidade é aberta no ordenamento jurídico brasileiro através da disposição do artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, notadamente na parte em que admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Aliás, a nova tendência da relação entre Fisco e contribuinte está atrelada à defesa dos direitos fundamentais:

Assim, os tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios têm sua hipótese de incidência tributária caracterizada a partir do novo desenho constitucional, desenho este que procura privilegiar muito mais do que a relação Fisco-contribuinte: primordialmente, o cidadão portador de direitos materiais fundamentais assecuratórios de sua dignidade.²³

22 TABOADA, Carlos Palao. El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad económica. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.80.

23 FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito tributário ambiental*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.33.

Renato Bernardi²⁴ revela que a ideia de utilizar os mecanismos tributários como forma de promover a preservação ambiental surgiu na Europa, por volta da década de 80, ganhando novas dimensões entre 1989 e 1994, ocasião em que tal ideia foi congregada à legislação de vários países, tais como França, Itália e, também, Estados Unidos, entre outros.

Flávio de Azambuja Berti²⁵ expõe que, em períodos mais distantes, há notícias de remissões e incentivos fiscais estabelecidos pelas Coroas de Portugal e da Espanha para custear as viagens, descobertas e conquistas de novas terras pelos grandes navegadores. A Inglaterra e a Holanda também foram pioneiras na concessão de benefícios fiscais com a finalidade de promover colonização e instalação em terras de além-mar. Na época do pós-guerra, houve, na Europa, diversas formas de promover a reconstrução dos países através do uso extrafiscal de variados impostos. Isso porque era necessário incentivar o reerguimento da infraestrutura estatal, que, na ocasião, só era viável por meio de incentivos fiscais.

Sidney Lopes comenta que, na atualidade,

[...] pela extrafiscalidade, o Estado procura estimular, através da concessão de incentivos fiscais, um determinado ramo de atividade e até uma determinada região, reduzindo ou isentando-a da incidência de um tributo; ou, por outro lado, é possível que seja utilizado um imposto para desestimular determinadas condutas lícitas, majorando-o. Consiste, pois, na utilização do tributo para fins que não sejam meramente arrecadatários, ficando este objetivo em segundo plano.²⁶

Por se tratar de desestímulo a atividades lícitas, a restrição destas não pode se dar no sentido de impedir completamente a sua prática, permitindo-se, assim, apenas a redução de seu exercício, desestimulando-a; até mesmo porque o artigo 170, parágrafo único, da Constituição Federal consagra a iniciativa privada e o livre exercício das atividades econômicas.

A extrafiscalidade constitui-se no “algo a mais” que a mera obtenção de receita mediante a arrecadação de tributos. Decorre de finalidades especiais ligadas a valores considerados salutares, principalmente pelo fato de muitos estarem preconizados no texto da Constituição Federal. Consiste, também, na utilização do tributo como forma de incentivo ou desestímulo a atividades que são consideradas pelo Poder Público convenientes ou inconvenientes, respectivamente.

24 BERNARDI, Renato. Tributação Ecológica: o uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias. *Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico*, Porto Alegre, v.3, n.15, p.70, dez./jan., 2008.

25 BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não confisco*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009, p.47-48.

26 LOPES, Sidney. Da importância da extrafiscalidade ambiental. *Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR*, Umuarama, v.8, n.1, p.46, jan./jun., 2005.

Assim, a sua importância apresenta-se quando possibilita uma maior aproximação do Estado Social de Direito através da promoção do desenvolvimento sustentável (atender às necessidades do presente sem comprometer as possibilidades das gerações futuras), em razão dos efeitos atribuídos aos tributos.

Na verdade, o Estado Social surge, quando pressionado pelas revoluções sociais, pela necessidade de o poder soberano adentrar e ocupar as áreas sociais carentes de recursos e estrutura indispensáveis ao bem-estar e ao equilíbrio geral. Ou seja, a extrafiscalidade auxiliou o Estado a apoiar os projetos que visavam amenizar os setores sociais fragilizados, tais como saúde, alimentação, emprego, infraestrutura, meio ambiente, assistência, dentre outros.

A interferência estatal, nas mais diversas ramificações da sociedade através do manejo de tributos, revela-se pela política fiscal adotada. Assim, objetivos e valores constitucionais poderão ser alcançados e protegidos por meio da dinâmica tributária. A finalidade da extrafiscalidade liga-se diretamente à realização do valor constitucional. Enquanto a fiscalidade pretende arrecadar para financiar despesas, a extrafiscalidade objetiva, mediante financiamento de formas determinadas, a consecução de fins que justificam a instituição da exação e de sua dinamicidade.

A amplitude da extrafiscalidade pode assumir contornos que vão das ciências econômicas, sociológicas e políticas aos objetivos culturais, artísticos, desportivos, dentre outros.

Há quem sustente que o caráter extrafiscal dos tributos só é constitucional se atender aos objetivos que a Constituinte prevê:

Não basta ao legislador impor uma norma tributária, ou ao Judiciário referendá-la, por ter finalidade extrafiscal, sem que se aponte o efetivo efeito não-arrecadatório da norma e se demonstre que tal efeito se adequa ao conteúdo constitucional da extrafiscalidade. [...] Em resumo, a extrafiscalidade tem conteúdo aberto, determinado, porém, pelos valores e objetivos acolhidos pela Constituição. Somente dentro destes valores e objetivos a norma tributária extrafiscal é legítima. Fora deles, a extrafiscalidade mostrar-se-á inconstitucional.²⁷

Nesse diapasão, a extrafiscalidade ambiental é instrumento de realizações que convergem em prol do interesse público, já que a instrumentalidade dos tributos considerados ecológicos possibilita a promoção da tutela do meio natural.

Dessa forma, a tributação ambiental permitirá o emprego de instrumentos tributários que servirão de orientação ao contribuinte no seu comportamento

27 GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. *Interesse Público*, Porto Alegre, v.7, n.34, p.187, nov./dez., 2005.

perante o meio natural, gerando, também recursos para custear a prestação de serviços que visem à política ambiental.

Além dos efeitos extrafiscais serem objetivados através de isenções, imunidades e incentivos, subsiste a possibilidade de que tais resultados também sejam obtidos através de outros métodos exonerativos, tais como: redução de alíquota e da base de cálculo, concessão de créditos presumidos, programas especiais de tributação, parcelamentos, moratórias e programas de refinanciamentos.

4 Considerações finais

Chega-se ao fim desta pesquisa acerca das formas de tributação ambiental, acreditando-se ter alcançado os objetivos propostos no início deste trabalho. Verificou-se que o tema aqui estudado é de enorme importância para toda a sociedade e, especialmente, para a comunidade jurídica brasileira, principalmente no atual estágio de avanço tecnológico e do desenvolvimento industrial. Salienta-se, portanto, que este progresso importou em modificações que desencadearam sérias consequências sociais. Por isso, necessário se fez a intervenção do Estado no setor econômico.

A reação da natureza demonstra, sem esforço do juízo, que urge a mudança da conduta social, sob pena de se colocar em risco a própria existência humana em detrimento da ambição pelo lucro desenfreado.

Assim, a extrafiscalidade possui natureza social porque se encaixa nas diversas formas exacionais e acaba por desestimular condutas ambientalmente reprováveis e, portanto, contrárias ao interesse público.

Ela apresenta-se como inestimável ferramenta na promoção da tutela ambiental, tendo em vista que a sistemática de normas que onera o setor econômico, muitas vezes, não causa o sentimento desejado pela lei e pela sociedade. A sanção premial, nesse diapasão, promove de forma mais satisfatória o objetivo social, atingindo, assim, a finalidade pretendida: o desenvolvimento sustentável.

O Estado, assim, necessitou intervir na sociedade para controlar as atividades que estavam gerando consequências negativas, inclusive de ordem irreversível. Por isso, impor sanção ao administrado tornou-se obsoleto em razão da evolução social. A sanção premial estaria mais adequada ao atual contexto.

Averiguou-se, ainda, que implantação de políticas públicas relacionadas aos incentivos fiscais se mostra de maior serventia para o alcance dos objetivos propostos pelo Poder Público no que se refere à tutela do meio natural, estando em condições melhores que a tributação ativa ou positiva. Ademais, com os próprios tributos da competência de cada ente federativo se pode alcançar a tutela ambiental, sem a necessária implantação de um tributo especificamente para salvaguarda o meio natural.

Em alguns pontos do setor econômico já se verifica a adoção de condutas que visam à preservação ambiental, sendo uma resposta positiva das ações desempenhadas pelo Poder Público nesse sentido.

As novas formas exacionais, no entanto, não podem ser vistas como a alternativa que solucionará os todos os problemas naturais, isoladamente, mas como um novo caminho que pode contribuir decisivamente para a o desenvolvimento socioambiental.

Referências

- BERNARDI, Renato. Tributação Ecológica: o uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias. *Revista Magister de Direito Ambiental e Urbanístico*, Porto Alegre, v.3, n.15, p.55-76, dez./jan., 2008.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e não confisco*. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 22164. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, 17 de novembro de 1995. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 22 jul. 2010.
- FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito tributário ambiental*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- _____. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. *Interesse Público*, Porto Alegre, v.7, n.34, p.175-200, nov./dez., 2005.
- GUSMÃO, Omara Oliveira de. Proteção ambiental e tributação: o tributo como coadjuvante na concretização do valor constitucional “meio ambiente”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v.14, n.66, p.113-148, 2006.
- RAMOS, Andrea Lasmar de Mendonça. A proteção jurídica do meio ambiente. In: MAIA, Alexandre Aguiar (org.). *Tributação Ambiental*. Fortaleza: Tipogresso, 2009, p.69-93.
- LOPES, Sidney. Da importância da extrafiscalidade ambiental. *Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR*, Umuarama, v.8, n.1, p.45-58, jan./jun., 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MORO, Cristóban Borrero. *La tributación ambiental en España*. Madrid: Tecnos, 1999.
- SILVA, José Afonso da. *Direito urbanístico brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.79-95.

Thales José Pitombeira Eduardo

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Manual de direito ambiental*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

Artigo recebido em 08/04/2012

Aceito para publicação em 09/11/2012