

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TASSIANE CASTAMANN ALGAYER

A EXTRAFISCALIDADE DE TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE
TUTELA AMBIENTAL: DO CENÁRIO INTERNACIONAL AO ESTADO
BRASILEIRO

FLORIANÓPOLIS
2016

TASSIANE CASTAMANN ALGAYER

A EXTRAFISCALIDADE DE TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE
TUTELA AMBIENTAL: DO CENÁRIO INTERNACIONAL AO ESTADO
BRASILEIRO

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) como requisito à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

Coorientador: Guilherme Trilha Philippi

FLORIANÓPOLIS
2016



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Tassiane Castamann Algayer

RG:

CPF:

Matrícula: 12101429

Título do TCC: **A Extrafiscalidade de Tributos como Instrumento de Tutela Ambiental: Do Cenário Internacional ao Estado Brasileiro**

Orientador(a): Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

Eu, **Tassiane Castamann Algayer**, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 16 de junho de 2016.

Tassiane C. Algayer

Tassiane Castamann Algayer

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**A Extrafiscalidade de Tributos como Instrumento de Tutela Ambiental: Do Cenário Internacional ao Estado Brasileiro**”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Tassiane Castamann Algayer**, defendido em **16/06/2016** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (DEZ), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

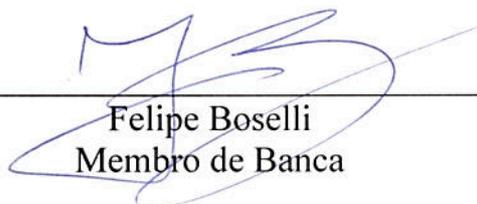
Florianópolis, 16 de junho de 2016.



Guilherme Trilha Philippi
Professor Coorientador



Leticia Albuquerque
Membro de Banca



Felipe Boselli
Membro de Banca

“Que isso foi o que sempre me invocou, o senhor sabe: eu careço de que o bom seja bom e o ruim ruim, que dum lado esteja o preto e do outro o branco, que o feio fique bem apartado do bonito e a alegria longe da tristeza! Quero os todos pastos demarcados... Como é que posso com este mundo?” (João Guimarães Rosa, Grande Sertão: Veredas)

AGRADECIMENTOS

À minha família, base de tudo, sempre presente nos momentos mais difíceis. Em especial à minha mãe, obrigada pelos dengos. À minha irmã, pelas palavras de apoio “não reclama, todo mundo já passou por isso” ou ainda, “faz mais que a obrigação” (sic).

Aos meus animais, gatos (Barnabé, Bóris e Salém), companheiros de escrita, de participação ativa, seja em cima dos livros, derrubando os livros e sumindo com lapiseiras, borrachas e afins; ao meu cachorro (Amigão), hiperativo e que, muitas vezes, desconcentrava-me, mas, ainda assim, distraiu-me neste período.

Aos amigos mais próximos que souberam compreender minhas ausências e desabafos durante o período de confecção deste trabalho (Liliese, Beto, Lukas, Dani, Fer e Luan). Peço escusas àqueles amigos que porventura eu tenha esquecido de mencionar.

À amiga Marília, pelo auxílio na formatação deste trabalho e também ao chimarrão.

Ao amigo Iury, já graduado em Direito nesta Instituição e que teceu considerações relevantes na elaboração deste trabalho.

Aos colegas de trabalho, servidores do CCJ/UFSC e também amigos de bar que muito me descontraíram com convites e algumas vezes, como convidados, nas idas ao bar do Silvinho.

Ao meu orientador inicial, Prof. Dr. Ubaldo C. Balthazar que, por motivos alheios a sua vontade não pode dar prosseguimento a orientação. Agradecimentos maiores ainda ao Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti que deu continuidade a esta orientação, juntamente com o coorientando Guilherme Trilha Philippi – que, muito contribuiu para o aprimoramento deste trabalho.

Aos membros de banca, Profa. Dra Letícia Albuquerque e Me. Felipe Boselli, pela disponibilidade de participar e pelas contribuições pessoais acerca da monografia.

Uma etapa concluída. Fica a gratidão a todos que contribuíram de alguma maneira durante este período. Que Deus me dê forças para a próxima!

A todos, meus mais sinceros agradecimentos.

RESUMO

Trabalho de conclusão de curso tendo como objeto de estudo a extrafiscalidade de tributos como instrumento de tutela ambiental, tanto no cenário internacional como no Estado brasileiro. A compatibilização entre o desenvolvimento econômico e a proteção do meio ambiente não se efetiva apenas com um sistema de regulamentos e sanções, sendo necessária a intervenção do Estado na instituição de outros instrumentos econômicos de incentivo às atividades sustentáveis. Um dos instrumentos à disposição do Estado para a intervenção na economia visando tutelar o meio ambiente é, no ramo do Direito Tributário, a função extrafiscal dos tributos. O Estado, valendo-se desse instrumento, incentiva e inibe o comportamento do contribuinte, com vista à viabilização do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

Palavras-chaves: Direito Tributário Ambiental. Extrafiscalidade. Tributação Ambiental. Tutela Ambiental.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL.....	9
1.1 ANÁLISE HISTÓRICA.....	9
1.2 O CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE	12
1.3 RELAÇÃO PRINCÍPIOLÓGICA DA EXTRAFISCALIDADE COM OS PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, ADMINISTRATIVO E AMBIENTAL.....	15
1.3.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	17
1.3.2 PRINCÍPIOS DO DIREITO ADMINISTRATIVO	21
1.3.3 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL	24
1.4 LIMITES DE APLICABILIDADE.....	28
2. A REGULAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL NO CENÁRIO INTERNACIONAL.....	32
2.1 PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: UMA NECESSIDADE GLOBAL	33
2.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL TRANSNACIONAL.....	36
2.2.1 A APLICAÇÃO PRÁTICA DA EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL NO ÂMBITO DOS PAÍSES DA OCDE.....	39
2.3 DUMPING ECOLÓGICO: CONSEQUÊNCIA MARGINAL DA NÃO INTERNALIZAÇÃO DOS CUSTOS AMBIENTAIS	44
3. A APLICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DE TRIBUTOS NO ESTADO BRASILEIRO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL DE ACORDO COM AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	46
3.1 TAXAS.....	47
3.2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	50
3.3 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO.....	52
3.4 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (SOCIAIS, CORPORATIVAS, INTERVENTIVAS).....	53
3.5 IMPOSTO	58
3.5.1. O PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA E OS IMPOSTOS	63
CONCLUSÃO.....	66
REFERÊNCIAS	68

INTRODUÇÃO

A relevância do tema extrafiscalidade de tributos como um instrumento de tutela ambiental, sobretudo, além de hodierno, reside no fato da necessidade de institutos como estes, estimular ou desestimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos que possam beneficiar o meio ambiente.

Neste caso, a extrafiscalidade atuaria como agente limitador, indutor ou ainda, repressor, de certos comportamentos, vistos não apenas com objetivos finalisticamente econômicos, mas também ambientais, que é o que se propõe esse trabalho.

Diante da análise ambiental, a extrafiscalidade tributária se apresentaria como uma alternativa profilática eficiente, levando-se em consideração os prejuízos decorrentes das catástrofes ambientais, seus danos irreparáveis, bem como a dificuldade de se mensurar valores econômicos que possam garantir a sobrevivência dos seres vivos, a saúde dos seres humanos, a manutenção de espécies em extinção e o funcionamento do ecossistema como um todo.

Por isso que as questões que envolvem a finalidade dos tributos extrafiscais ambientais e sua eficácia, devem ser compreendidos sob um viés multidisciplinar, tanto entre ramos do direito quanto entre o direito e outras áreas de conhecimento, pois tutela bens, valores e interesses jurídicos distintos.

Neste contexto, o objetivo deste trabalho, portanto, consiste no estudo da extrafiscalidade de tributos enquanto instrumento de tutela ambiental, tanto no cenário internacional como no Estado brasileiro. Salienta-se, por conseguinte, que para a execução deste desiderato, adotou-se o método de abordagem dedutivo e o método de procedimento monográfico, acompanhados pelas técnicas de pesquisa bibliográfica, elegendo-se a estrutura a seguir delineada.

No capítulo primeiro, com o fito de subsidiar a pesquisa proposta, abordou-se genericamente a extrafiscalidade no direito tributário ambiental, partindo-se da análise histórica, o conceito, a relação principiológica da extrafiscalidade com os princípios de direito tributário, administrativo e ambiental, bem como, os limites de aplicabilidade derivados do conteúdo (valores objetivos constitucionais), natureza normativa (princípios) ou técnica.

O capítulo segundo versou sobre a regulação da extrafiscalidade ambiental especificamente no cenário internacional, realizando-se uma abordagem da proteção ao meio

ambiente e desenvolvimento sustentável em uma conjuntura de necessidade global; conseguinte, de forma introdutória, abrangeu-se o tema da tributação ambiental transnacional para, posteriormente, no direito comparado, discorrer sobre a aplicação prática da extrafiscalidade enquanto instrumento de tutela ambiental no âmbito dos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), cujos países, estão na vanguarda da utilização dos tributos ambientais. Por fim, o último tópico abordou o dumping ecológico como uma consequência da internalização dos custos ambientais em graus diferentes, sobretudo em relação à disparidade na utilização do sistema de tributos ambientais no âmbito da comunidade internacional.

Por derradeiro, o capítulo terceiro versou sobre o estudo da aplicação da extrafiscalidade no Estado brasileiro como instrumento de tutela ambiental de acordo com as espécies tributárias. Para este fim, a despeito das diversas classificações doutrinárias, adotou-se a divisão quinária consagrada pelo texto Constitucional. Neste sentido, a análise referenciou taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições especiais e impostos, exemplificando, de acordo com cada espécie, os tributos com função extrafiscal já adotados, aqueles passíveis de implementação e ainda, aqueles tributos inaptos a atuar no campo do princípio do poluidor-pagador e protetor-recebedor. Para concluir, no tópico final, destacaram-se os pontos controvertidos referentes à regra constitucional orçamentária da não afetação da receita aplicável aos impostos, justamente por limitar a utilização extrafiscal da principal espécie tributária que se presta para este fim, suscitando embaraço à captação de recursos cuja destinação deveria ser a preservação ambiental.

1. A EXTRAFISCALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

1.1 ANÁLISE HISTÓRICA

Identificar o surgimento da extrafiscalidade¹ na história da humanidade não é uma tarefa simples. No entanto, é possível associar a sua origem às pretensões dos órgãos de governo que instituíam tributos, não apenas com o intuito de angariar fundos para o Estado, mas também para garantir o alcance de metas distintas das arrecadatórias.

Durante o período da colonização, é possível verificar o emprego da extrafiscalidade através de benefícios fiscais que eram concedidos aos desbravadores como forma de incentivo à permanência em novos territórios.

Dentro desse contexto, as expansões marítimas da época também tiveram seu financiamento pautado no uso da extrafiscalidade. “Há remissões a incentivos fiscais² estabelecidos pelas Coroas de Portugal e da Espanha para os fins de financiar viagens, descobertas e conquistas de novas terras pelos audaciosos navegadores”. (WOLKMER apud BERTI, 2006, p.49)

Já no século XX, com o fim da Segunda Guerra Mundial, a extrafiscalidade assumiu importante papel na reconstrução dos países devastados pelo conflito bélico, como expõe Berti (2009, p. 47):

num passado relativamente recente, historicamente falando é claro, observou-se que na Europa do pós-guerra houve diversas formas de incentivo para a reconstrução dos países mediante o uso extrafiscal de impostos variados. Isto se deu particularmente naqueles lugares em que os efeitos maléficos do conflito bélico foram sentidos de modo mais intenso até meados do ano de 1945.

De fato, as guerras inspiraram o manejo de impostos finalísticos há gerações. Neste contexto, não só por força das guerras, mas também pelas carências e necessidades da sociedade, o Estado passou a utilizar uma série de instrumentos políticos, econômicos e legais para fazer frente a essas incumbências.

¹ A extrafiscalidade é uma classificação doutrinária a respeito da função dos tributos. Nas palavras de Flávio de Azambuja Berti (2006, p.40) “o uso extrafiscal do tributo significa o alcance de fins distintos dos meramente arrecadatórios mediante o exercício das competências tributárias (poder de criar e alterar tributos) [...]”. Neste sentido, através desse mecanismo, é possível atingir objetivos relevantes de natureza social, econômica e até mesmo, política.

² Incentivo fiscal é um conceito da Ciência das Finanças. Situa-se no campo da extrafiscalidade e implica redução da receita pública de natureza compulsória ou a supressão de sua exigibilidade.

“A própria evolução do Estado Social³, com o surgimento dos direitos humanos de segunda e terceira gerações⁴, levou o Estado a instituir tributos finalísticos, com vistas à efetivação desses direitos”. (GOUVÊA, 2006, p. 42)

Nesse norte, a extrafiscalidade de tributos passa a assumir um status regulador e instituidor de políticas públicas na busca da obtenção de objetivos fundamentais constitucionalmente contemplados, intervindo na economia, preservação do patrimônio histórico, artístico, cultural e do meio ambiente.

Já na academia, a extrafiscalidade foi disciplinada pela doutrina financeira, encontrando suporte nas teorias de John Maynard Keynes⁵ que, contrapondo-se ao liberalismo econômico, defendia o uso da atividade tributária para atingir mudanças econômico-sociais, mormente, na busca pelo pleno emprego e da redistribuição de riqueza e renda. Os efeitos dos ciclos econômicos seriam minimizados por um conjunto de ações que Keynes denominou de política econômica anticíclica.

Segundo Marins e Teodorovicz (2010, p. 73-123), foi a partir das ideias de Keynes que a extrafiscalidade atinge pleno reconhecimento pelos teóricos e políticos sobre a sua utilidade no combate às situações hostis vivenciadas naquele período.

Nos dizeres de Aliomar Baleeiro (2000, p. 28-29), o conteúdo da política econômica anticíclica de Keynes equivaleria apenas a uma nova formatação da aplicação da

³ Após o final da Segunda Guerra Mundial ocorre uma mudança na postura do Estado em face de novas necessidades despertadas no seio da sociedade. Movimentos sociais de expressão surgem e desafiam os órgãos de governo a cumprir novos misteres, a encampar lutas e possibilitar o acesso de maior segurança – jurídica e material (econômica, por exemplo) a um número maior de cidadãos. É neste contexto que surge o chamado Estado Social, baseado na doutrina norte-americana do Welfare State ou Estado do Bem-Estar. As pressões e reivindicações ocorridas pelo próprio contexto do mundo do pós-guerra decorrentes da necessidade de reconstrução da infraestrutura, em especial nos países europeus e naqueles que saíram derrotados do conflito, levaram o Estado a uma postura mais assistencialista. Desenvolveram-se ações e implementaram-se planos no sentido de instituir um seguro social, concessivo de inúmeros benefícios aos cidadãos.[...] Outras ações estatais também são percebidas a partir deste período como a concessão de inúmeros benefícios fiscais, todos visando à desoneração de setores específicos, essenciais para o desenvolvimento da economia e que serviram como resposta às reivindicações manifestadas pelos diversos grupos integrantes da complexidade da rede social. Assim, isenções variadas referentes aos diversos aspectos do que hoje é possível chamar de hipótese de incidência tributária, das mais variadas espécies de tributos então existentes, seja para o fim de limitar parcialmente a matéria objeto da tributação (os fatos passíveis de incidência da norma tributante), o âmbito espacial no qual incidiriam tais tributos, o momento a partir do qual surgiria a obrigação do sujeito passivo (contribuinte ou terceiro interessado) de pagar o tributo, o elemento quantitativo propriamente dito com a redução de alíquotas e bases de cálculo ou mesmo o elemento subjetivo através da desoneração de alguns contribuintes em particular. (BERTI, 2006, p. 52-53)

⁴ Os direitos de segunda geração emanam da concepção teórica de Estado do Bem-Estar e compreendem os direitos sociais, econômicos e culturais; Já os direitos de 3ª geração, também conhecidos como direitos de fraternidade ou direitos de solidariedade, passaram a ser adotados nos textos constitucionais a partir da década de 60 e compreendem os direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos.

⁵ Economista britânico da primeira metade do século XX, cujos ideais serviram de influência para a macroeconomia moderna, tanto na teoria quanto na prática. Keynes (1883-1946) defendeu uma política econômica de Estado intervencionista, através da qual os governos usariam medidas fiscais e monetárias para mitigar os efeitos oriundos dos ciclos econômicos.

extrafiscalidade direcionada a superar o momento de crise da época. Isso representou importante contribuição para o reconhecimento da extrafiscalidade enquanto instrumento apto a contribuir com a realidade econômica e social.

E é no ramo da ciência econômica que a extrafiscalidade, especificamente motivada por fins ambientais, encontra aporte teórico. É o primeiro ramo científico que vai sugerir a tributação como instrumento de promoção da tutela ambiental, tendo como autor responsável pelo embrião dos tributos ambientais, o economista inglês Arthur Cecil Pigou (1877-1959)⁶.

Pigou criou a teoria da correção do mercado, na qual, partia-se do pressuposto de que, o Estado tem papel fundamental na influência do comportamento de seus agentes econômicos. Pigou argumentava que as externalidades negativas (custos impostos) deveriam ser indenizadas por um tributo, enquanto as externalidades positivas deveriam ser compensadas por um subsídio.⁷ Em seu livro, Pigou (1932 p. 192) esclarece que:

É, entretanto, possível ao Estado, se assim o decidir, remover as discrepâncias em qualquer setor através de “estímulos extraordinários” ou “restrições extraordinárias” sobre os investimentos naquele setor. As formas mais óbvias que estes estímulos e restrições podem assumir são, naturalmente, as de recompensas e tributos.⁸

Pigou percebeu que as atividades dos agentes de mercado podiam gerar “serviços” ou “desserviços” para a sociedade. Assim,

No caso dos “serviços” (externalidades positivas) – como o beneficiamento coletivo decorrente do plantio de árvores, por exemplo – Pigou (1962) defende a indenização do agente econômico ou o beneficiamento por meio de incentivos, dentre eles os incentivos fiscais. Já para a correção dos “desserviços” (externalidades negativas), como a poluição, o economista sugere a intervenção do Estado para garantir a internalização dos custos, mediante sistemas de reparação ou instituição de tributos. (AYDOS, 2010, p.21)

Com efeito, o advento histórico da extrafiscalidade mostra que o tributo extrafiscal em sua origem, além de atingir a sua finalidade precípua de arrecadação, serviu,

⁶ Economista inglês, graduado no King's College, Cambridge, inicialmente foi *lecturer* na University College, London, e em Cambridge. Sucessor de Alfred Marshal na cátedra de Economia Política da Universidade de Cambridge (1908-1943). É responsável pela teoria embrião dos tributos ambientais.

⁷ Tradução livre da autora. No original: “Pigou argued that negative externalities (costs imposed) should be offset by a tax, while positive externalities should be offset by a subsidy.” Written by: The Editors of Encyclopedia Britannica.

⁸ Tradução livre da autora. No original: “It is, however, possible for the State, if it so chooses, to remove the divergence in any field by “extraordinary encouragements” or “extraordinary restraints” upon investments in that field. The most obvious forms which these encouragements and restraints may assume are, of course, those of bounties and taxes.”

muitas vezes, para atingir outros propósitos que não o estritamente arrecadatário. O Estado percebeu que tinha para si importante ferramenta de influência que ora norteava a consecução de condutas e ora afastava-as, desestimulando a sua concretude.

Assim, a extrafiscalidade de tributos tornou-se tema relevante para as diversas áreas de atuação do direito tributário, sobretudo no direito ambiental, convertendo-se em um importante instrumento de tutela capaz de viabilizar o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado⁹, bem como refrear agravamento da crise ambiental contemporânea.

1.2 O CONCEITO DE EXTRAFISCALIDADE

Antes de se proceder com a análise conceitual do termo extrafiscalidade, afigura-se exordial para o entendimento, que se conceitue, preliminarmente, a tributação, cuja finalidade é atender às necessidades financeiras do poder público. Nas palavras de José Maurício Conti (1997, p. 11):

Um meio pelo qual os Estados obtêm recursos necessários à manutenção de suas atividades é a tributação. Pela tributação o Estado exige, coercitivamente, o pagamento de determinadas quantias pelos membros da sociedade com o objetivo de arrecadar o necessário para o financiamento de seus gastos.

É dessa forma que o Estado detém o poder de tributar, atuando no campo econômico, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade (MACHADO, 2001, p. 31).

Não obstante, os tributos são classificados de acordo com a sua função¹⁰, podendo assumir objetivos de caráter fiscal, extrafiscal e parafiscal.¹¹

Explica Paulo de Barros Carvalho (2002, p.227) que:

⁹ Direito assegurado pelo *caput* do art. 225 da Constituição Federal de 1988.

¹⁰ Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, as funções fiscais, extrafiscais e parafiscais representam metas a serem alcançadas pela ação estatal de impor tributos.

¹¹ A parafiscalidade determina, por meio de lei, a capacidade tributária ativa das autarquias, fundações públicas, empresas estatais e pessoas jurídicas de direito privado, no que tange à arrecadação e fiscalização de tributos de outras pessoas de direito público ou privado. Não se entrará no mérito da função parafiscal neste trabalho, cujo conceito, é o que mais se distancia da modalidade fiscal e extrafiscal.

os signos *fiscalidade*, *extrafiscalidade* e *parafiscalidade* são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito, para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. Raríssimas são as referências que a eles faz o direito positivo, tratando-se de construções puramente doutrinárias. (grifos do autor)

Neste diapasão, Regina Helena Costa (2014, p. 65) esclarece que, a fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. É dizer que, o tributo atua, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. E isto é, na acepção original, o fim último dos tributos.

Em outra análise, Hugo de Brito Machado (2001, p. 61) aduz que, no estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, porém não o único.

A extrafiscalidade, por sua vez, como define COSTA (2014, p.66):

[...] não tem como objetivo o abastecimento dos cofres públicos, mas consiste, contudo, no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados.

A extrafiscalidade, ainda que se preste a obtenção de receitas tributárias, busca, sobretudo, um fim social, econômico ou político diverso da arrecadação pura, característica da fiscalidade. Sempre que a norma tributária refletir a aspiração de propósitos constitucionais¹², identificar-se-á seu caráter extrafiscal.

A diferença crucial entre ambas, fiscalidade e extrafiscalidade, se faz sobre a preponderância de uma finalidade sobre a outra. Conforme apontamento do tributarista Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 291), os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

Nesta mesma linha, em que pese a extrafiscalidade de tributos assumir uma função diretiva do comportamento do contribuinte, a função extrafiscal também possui em seu bojo caráter fiscal, sendo a captação de recursos, mera consequência da atividade.

¹² O alcance dos propósitos constitucionais é um elemento caracterizador da extrafiscalidade, que objetiva a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente, etc.). A extrafiscalidade econômica, por exemplo, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental pretende concretizar os objetivos para a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88), etc.

De acordo com o autor Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 2-3), a extrafiscalidade liga-se a valores constitucionais, podendo ser representada por isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outras formas que assume.

Segundo Harada (2007, p. 279), embora os estudiosos da matéria refiram-se à expressão “tributos extrafiscais”, a extrafiscalidade se manifesta quase sempre em relação a impostos, ao menos, por meio de progressão de alíquotas.

De fato, o uso extrafiscal de competência tributária estabelecida em favor da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desenvolveu-se de modo mais perceptível via legislação concernente aos impostos.

Com efeito:

[...] ao incidirem sobre situações, fatos ou estados de fato, indicativas da existência de capacidade econômico contributiva dos sujeitos passivos, os impostos viabilizam a efetivação de inúmeras políticas públicas voltadas à realização de objetivos sociais e econômicos nas mais diferentes áreas da atuação das pessoas físicas e jurídicas [...]. (BERTI, 2009, p. 42)

Kiyoshi Harada entende ainda que, a extrafiscalidade se funda no poder de polícia, isto é, poder oriundo do Estado de fazer valer o respeito à legalidade e manter a ordem social, restringindo o exercício dos direitos individuais e coletivos, limitando o exercício de propriedade, subordinando-os às exigências do bem comum.

Corroborando neste mesmo sentido, Hely Lopes Meirelles (1979, p. 57-58) assegura que os tributos são usados como instrumento auxiliar do poder regulatório do Estado sobre a propriedade particular e as atividades privadas que tenham implicações com o bem-estar social.

Assim, percebe-se que:

[...] tanto a conjuntura quanto a estrutura econômica passam a cobrar medidas corretivas por parte do Estado, a fim de que ele seja não só um instrumento para obtenção de receita para a respectiva despesa pública, mas também um agente que provoque modificações deliberadas nas estruturas sociais. (LEITE, 2015, p. 215)

Dessa forma, o Estado pode fazer uso da extrafiscalidade de tributos como instrumento de ação política, social ou econômica, desde que não configure punição, visto que o artigo 3º do Código Tributário Nacional, ao conceituar tributo, deixa claro que tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**”. (grifo nosso).

Então, o uso extrafiscal dos tributos não contém fator impeditivo de realização de certa atividade, visto que para isso existem multas e proibições, “mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, por intermédio da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios ambientais”. (LEITE, 2015, p. 216)

Na prática, a atuação da tributação extrafiscal quando se trata de proteção ao meio ambiente:

[...] não busca punir a empresa pelas externalidades negativas desenvolvidas por suas atividades, mas sim associar o custo sócio-ambiental decorrente da atividade, obtendo receita para reparar os prejuízos ambientais, ao mesmo tempo em que induz o comportamento dos contribuintes visando à adoção de soluções mais econômicas e ambientalmente sustentáveis. (NUNES; AZEVEDO, 2010, p. 4)

Em suma, o conceito de extrafiscalidade assume concepções distintas de acordo com a finalidade almejada, seja interpretando-a como estímulos materializados em benefícios financeiros, desestímulos decorrentes do teor negativo da norma, como aumento ou redução de carga tributária; ou ainda, entendê-la como agente de intervenção estatal, seja na economia ou na promoção de políticas públicas, tendo reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos, na busca dos fins presentes na Constituição.

1.3 RELAÇÃO PRINCIPOLÓGICA DA EXTRAFISCALIDADE COM OS PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, ADMINISTRATIVO E AMBIENTAL

O propósito deste item é demonstrar que a extrafiscalidade de tributos possui uma relação principiológica com os diversos ramos pertencentes ao Direito. Doravante, o enfoque dar-se-á aos principais princípios encontrados durante a pesquisa bibliográfica.¹³

São princípios que mantêm uma relação estreita com a extrafiscalidade, oriundos do direito tributário, administrativo e ambiental. Faz-se mister esclarecer, na iminência de olvidar qualquer outro princípio que mantenha esse tipo relação, o rol de princípios aqui citados, não queda exaustivo.

Consequente, antes de citá-los, significativo é compreender a definição de princípios. Como bem colocado por Carrazza (1996, p. 27), o vocábulo “princípio” vem do

¹³ Aqueles princípios nos quais há divergência doutrinária, considerados como limitadores, analisar-se-á, em apartado, na seção 1.4 que trata dos limites de aplicabilidade da extrafiscalidade.

latim *principium, principii*, que transmite a ideia de começo, origem, base. Logo, dá ideia de início ou fundamento necessário para sua existência.

Leciona Miguel Reale (2004, p. 303) que toda a forma de conhecimento, seja científico ou filosófico, implicará na existência de princípios, isto é, de certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõe dado campo do saber. Em sua definição, o autor afirma que:

[...] os princípios são “verdades fundantes” de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da *práxis*.

Carrazza (2013, p. 43-44) menciona ainda que, os princípios seriam a *pedra angular* de qualquer sistema, entendido por ele como “reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras”.

Didaticamente, Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba (apud CARRAZZA, 1996, p. 29) exemplificam de forma simplória a importância dos princípios para o Direito, quando descrevem que:

[...] num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimento aprofundados de engenharia para sabermos que muito mais importante que as portas e as janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruímos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra [...] Pois bem, tomada as cautelas que as comparações impõem, estes ‘alicerces’ e estas ‘vigas mestras’ são os princípios jurídicos [...].

De tal forma, as expressões “alicerces” e “vigas mestras”, utilizadas por ambos autores, expõe a essencialidade dos princípios no Direito, reforçando a noção de que não basta entender a sua definição, mas é preciso compreender de que forma operam no sistema jurídico.

Dito isto, após conceituação e esclarecimento do papel relevante ocupado pelos princípios no Direito, passar-se-á para a análise dos princípios derivados do direito tributário, administrativo e ambiental, correlacionados com a finalidade extrafiscal dos tributos.

1. 3.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Spagnol (1994, p.3-9) citando o jurista Miguel Lago esclarece que parte dos autores considera que os fins extrafiscais respondem a princípios distintos e em muitos casos até contraditórios com os relativos à tributação fiscal. Aduz o autor que os princípios extrafiscais são colocados em relação e não em integração com os princípios fiscais.

Neste mesmo sentido, Eduardo Sabbag (2012, p. 158) frisa que a tributação extrafiscal é dotada de importante atributo: a *excepcionalidade*. De fato, o tributo extrafiscal, conquanto cumpre relevante e inafastável papel regulatório, deve aparecer na via paralela da tributação fiscal.

Aclarada a condição atinente aos princípios extrafiscais, explica-se que, muitos dos princípios constitucionais tributários se apresentam como verdadeiros direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Neste diapasão, o artigo 145, §1º da Constituição Federal traz dois princípios tributários, são eles: o princípio da pessoalidade e da capacidade contributiva. *Ipsis litteris*:

“sempre que possível, os impostos terão **caráter pessoal** e serão graduados segundo a **capacidade econômica** do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.
(grifo nosso)

O princípio da pessoalidade é o princípio responsável por determinar o “caráter pessoal” dos tributos, de forma que são suportados apenas pelo contribuinte. Como bem pontua Gouvêa (2006, p.61), a pessoalidade encontra-se, pois, voltada à eficácia da capacidade econômica, uma vez que, nos termos da Constituição, o legislador julgou o contribuinte capaz de contribuir, ficando este proibido de repassar o ônus a terceiros. De tal modo, os efeitos extrafiscais da norma tributária estariam afeta ao contribuinte direto, visto que ao assumir o ônus da obrigação, assume também as demais consequências da norma tributária.

Já a capacidade contributiva do indivíduo, significa “sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços público”. (BALEEIRO, 2003, p. 272).

O princípio da capacidade contributiva seria o critério que mensura a igualdade ou desigualdade no Direito Tributário. De fato, a capacidade contributiva é a maior expressão do princípio da isonomia tributária previsto no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal¹⁴, que faz com que os contribuintes se encontrem em situações de equivalência, conforme o critério da hipótese de incidência do tributo.

Segundo Eduardo Sabbag (2012, p. 158), a tributação extrafiscal deve guardar correspondência com a riqueza tributável do contribuinte, além de se limitar aos contornos estabelecidos pelo mínimo vital. Ainda, acrescenta o autor que:

[...] o viés extrafiscal há de rimar, em harmônica convivência, com as diretrizes principiológicas oriundas do texto constitucional, obtendo-se, assim, sua certificação de legitimidade. Posto isso, a capacidade contributiva dará lugar à extrafiscalidade se os fins indutores, almejados pelo legislador, estiverem amparados pela Carta Magna [...].

Destarte, para Sabbag (2012, p. 159) o uso da tributação extrafiscal promoverá uma derrogação, ainda que parcial, do princípio da capacidade contributiva. E nesta acepção, Marcus Gouvêa (2006, p. 44) entende que princípio da capacidade contributiva não é um limite a aplicação, pois esse princípio fica afastado quando da aplicação da extrafiscalidade.

Isto posto, percebe-se que, apesar da capacidade contributiva não ser o norte da tributação com finalidade extrafiscal, esta se manifestará através dos princípios da seletividade e da progressividade, tencionando objetivos amparados pela Constituição Federal:

[...] com o fito de realizar a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o incentivo à cultura, entre outras finalidades indutoras, o Estado poderá prescindir do rito gradualístico de alíquotas para os impostos, consoante a capacidade econômica de cada um, priorizando, assim, a finalidade extrafiscal. (SABBAG, 2012, p. 159)

Já o princípio da progressividade é o princípio responsável pela elevação dos tributos conforme critérios definidos em lei. Nos dizeres de Sacha Calmon (2012, p. 324), a progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que

¹⁴ *In verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte.

Previsto na Constituição Federal de modo expreso¹⁵, o princípio da progressividade atende a extrafiscalidade, como posto por Eduardo Sabbag (2012, p.167), ao fiar-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório. Uma dessas possibilidades é assegurar a função social da propriedade, bem como estruturar o desenvolvimento das cidades e das propriedades rurais:

Exemplificamos com o ITR e o IPTU progressivos; o primeiro para desestimular o latifúndio, o ausentismo e a improdutividade rural, e o segundo para coibir a especulação imobiliária urbana e a disfunção social da propriedade nas cidades. Sem a exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade, que se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos. (COELHO, 2012, p. 102)

Há ainda, a persecução de objetivos fundamentais presentes na Carta Magna, visto que uma alíquota progressiva, “ao majorar a carga tributária de sujeitos com capacidade maior de contribuir, reduz o ônus tributário daqueles com capacidade menor, agindo assim na redução de desigualdades entre indivíduos [...]”. (GOUVÊA, 2006, p. 62)

Do mesmo modo, a extrafiscalidade mantém relação intrínseca com o princípio da seletividade que:

[...] por sua vez, onera a produção de supérfluos, tornando-os mais caros em relação aos produtos essenciais, estimulando o mercado destes e desestimulando o daqueles. De outro giro, pode gravar mais pesadamente atividades de baixo risco econômico e elevado risco social ou favorecer atividades estratégicas. (GOUVÊA, 2006, p. 63)

Esclarece Aliomar Baleeiro (2007, p.347-348) que a essencialidade:

[...] refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente, são os artigos mais raros e, por isso, mais caros [...].

Em termos práticos, a extrafiscalidade manifestada através do princípio da seletividade assegura o acesso da população aos bens de consumo essenciais e fixa alíquotas mais elevadas para os produtos que, embora lícitos, são nocivos à sociedade, como é o caso

¹⁵ IR (art. 153, § 2º, I); ITR (art. 153, § 4º, I); e IPTU (arts. 156, § 1º, I, e 182, § 4º, II).

das bebidas alcoólicas e cigarros, objetivando desestimular a produção e consumo destes produtos.

Imprescindível esclarecer que o princípio da capacidade contributiva mencionado anteriormente, guarda estreita ligação com o princípio da vedação ao confisco, por ser também princípio de proteção ao contribuinte. O princípio do não-confisco, caracterizado por ser uma limitação ao poder de tributar¹⁶, consiste na perda do patrimônio¹⁷ particular do contribuinte em benefício ao erário público.

Quanto à aplicabilidade desse princípio, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 262) ensina que:

[...] se há fiscalidade e extrafiscalidade, e se a extrafiscalidade adota a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo da fiscalidade tão-somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico.

Nesse caso, o princípio da proibição do confisco não prevalece no campo da extrafiscalidade, isso por que:

[...] o princípio da vedação ao confisco não se aplica em tese, aos impostos extrafiscais [...], que, conforme a emergência da situação posta, poderão conter alíquotas excessivamente gravosas, em homenagem à regulação da economia. A doutrina e a jurisprudência admitem alíquotas elevadas nesses tipos de impostos. (SABBAG, 2012, p. 245)

O mesmo autor (SABBAG, p. 245) explica que esse mesmo entendimento tem sido aplicado nos casos de progressividade extrafiscal, admitindo-se a exacerbação na cobrança de IPTU e de ITR, quando atrelados ao cumprimento da função social da propriedade urbana e rural, não sendo aplicável também aos impostos seletivos (IPI e ICMS), que, assumindo a função de gravames proibitivos, voltam-se para o atingimento do interesse coletivo e do bem comum.

Sacha Calmon (2012, p.261) explica claramente sobre a área de não incidência do princípio da proibição ao confisco:

O conceito clássico de confisco operado pelo Poder do Estado empata com a apropriação da alheia propriedade sem contraprestação, pela expropriação

¹⁶ Art. 150 da CF/88, *in verbis*

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

¹⁷ Patrimônio que compreende tanto bens móveis e imóveis, como também relações de consumo e renda.

indireta ou pela tributação. O confisco pela tributação é indireto. Quando o montante do tributo é tal que consome a renda ou a propriedade os proprietários perdem ou tendem a desfazer-se de seus bens. Aqui dá-se um aparente paradoxo. É exatamente no escopo de tornar insuportável a propriedade utilizada contra a função social que são arrumadas as tributações extrafiscais. O imposto territorial rural exacerbado leva o proprietário egoísta a desfazer-se dela ou dar-lhe função compatível com a CF. O IPTU progressivo no tempo leva o proprietário de lotes urbanos inaproveitados ao desespero. O imposto de importação altíssimo desestimula o consumo de bens supérfluos, o mesmo ocorrendo com os demais impostos que gravam a renda utilizada no consumo de bens e serviços. Admitem-se até alíquotas progressivas sobre o consumo de energia elétrica e combustíveis por faixas de consumo (quanto mais alto o consumo, maior a tributação). A meta é evitar o desperdício, excluídos os consumos obrigatórios, como é o caso da indústria de alumínio (energia elétrica) e dos frotistas (combustíveis), só para exemplificar.

Desse modo, “o princípio do não-confisco interage com a extrafiscalidade, de sorte que se admite o excesso por motivo extrafiscal e pelo exercício do poder de polícia” (COELHO, 2001, p. 134). Nesses casos, “o afastamento da aplicação do princípio do não-confisco, são justificadas pelo fato de tais gravames, deixando de cumprir o seu precípuo desiderato fiscal, abrem-se como elementos de controle na via da extrafiscalidade”. (CASTILHO, 2002, p. 114)

Como acima se destacou, afasta-se a possibilidade de arguição do confisco nos casos em que os excessos tributáveis se mostram justificáveis. Uma vez abordada essa temática, faz-se mister esclarecer que existem discussões complexas acerca do efeito confiscatório dos tributos na doutrina e neste aspecto, amplificam-se quando se tratam de tributos baseados na extrafiscalidade. Essa questão será melhor discernida no próximo capítulo que tratará dos limites de aplicabilidade da extrafiscalidade.

1. 3.2 PRINCÍPIOS DO DIREITO ADMINISTRATIVO

De tal sorte, os princípios pertencentes ao Direito Administrativo, basilares de todo o Direito Público, o são também, conseqüentemente, do Direito Tributário. Os princípios de maior expoente, relacionados com a extrafiscalidade e que pertencem a este ramo do

direito, são: o princípio da eficiência e o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.

O princípio da eficiência passou a ser um princípio expresso, a partir da Emenda Constitucional nº 19/98, tendo sua inserção no art. 37, *caput* da Constituição Federal de 1988. No entanto, antes de ser incluso, o princípio já era consagrado pela jurisprudência¹⁸ e legislação infraconstitucional, passando a explicitar o que já era reconhecido tacitamente.

A definição do princípio da eficiência vai depender do sentido a ele atribuído. Em sentido econômico, tem-se que a noção de extrafiscalidade assume uma feição de regulação do mercado e, pautado neste princípio, o Estado deve atuar no plano normativo de regulação da economia, visando o melhor resultado econômico e social possível no planejamento das políticas econômicas e fiscais.

João Bosco Leopoldino da Fonseca (2007, p.36) observa que:

ao implantar determinada política econômica, deve o Estado pautar-se pelo princípio da eficiência, que é inerente à atividade econômica. E, ao fazê-lo, deve o Estado observar três planos, ou seja, aquele em que ele próprio exerce uma atividade econômica, dentro do âmbito de permissão ou imposição constitucional; aquele em que ele adota uma postura normativa da atividade econômica; e aquele em que estimula, favorece ou planeja a atividade econômica.

Nos dizeres do tributarista português Américo Brás Carlos (2014), toda eficiência é um conceito de relação. No que diz respeito aos impostos, a eficiência é aferida pela comparação entre as receitas fiscais arrecadadas e os objetivos extrafiscais prosseguidos.

Partindo-se do viés da consecução dos objetivos extrafiscais prosseguidos, o princípio da eficiência, enquanto diretriz da tributação ambiental, concretiza-se como instrumento de tutela, quando, na prática, a indução de comportamento e seu efeito subsequente atinge a sua finalidade. É dizer que “o princípio da eficiência queda realizado pela efetivação do objetivo que os inspira, que é a internalização das externalidades”. (SOARES apud SEBASTIÃO, 2006, p. 236)

No que diz respeito ao princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, p. 96), em uma excelente exposição, pontua:

¹⁸ “A Administração Pública é regida por vários princípios: legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (Const., art. 37). Outros também se evidenciam na Carta Política. Dentre eles, o princípio da eficiência. A atividade administrativa deve orientar-se para alcançar resultado de interesse público” (STJ – 6ª T – RMS n. 5.590/95 – DF. Diário da Justiça, Seção I, 10, jun. 1996. P. 20.395).

[...] o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de Direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. Assim, não se radica em dispositivo específico algum da Constituição, ainda que inúmeros aludem ou impliquem manifestações concretas dele, como, por exemplo, os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor ou do meio ambiente (art. 170, III, V e VI), ou tantos outros. Afinal, o princípio em causa é um pressuposto lógico do convívio social.

Nesta mesma toada, Humberto Àvila (2007, p. 24) ensina que

[...] o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular” pressupõe a verificação de algumas condições [...]: o interesse público deve ser descrito ou explicável separadamente do interesse privado, ou ser dele dissociável, para que possa ser concebida, ainda que abstratamente, uma posição de supremacia em favor do primeiro; a relação bipolar entre os citados interesses deve ser de significado geral e fundamental para a explicação do Direito Administrativo, a qual pressupõe uma relação de Estado-cidadão.

Neste aspecto, conforme lições do autor, o interesse público e o interesse privado não se confundem. Cumpre, nesse passo, aclarar distinção entre os interesses privado e público, bem como, diferenciar este último do coletivo, por possuir significação distinta. Ubaldo Cesar Balhazar (1999, p. 15) esclarece que:

[...] quanto aos interesses individuais não há necessidade de qualquer comentário. Cada ser humano possui seus interesses, pessoais, que não se confundem com o interesse público. Contudo, pequenos grupos, dentro de uma comunidade maior, podem ter interesses bem localizados, que não se confundem com os interesses individuais de cada membro do grupo, bem como com o interesse maior, de toda sociedade. Assim, a necessidade de investimento em educação não se confunde com a necessidade de colocação de meio fio em rua de determinado bairro da cidade, por exemplo. Daí que caracterizamos esta última como uma necessidade coletiva, de poucos. Enquanto a necessidade de investimento em educação, saúde, segurança, etc., corresponde ao chamado interesse público, pois que é geral, amplo.

“Traduzindo essa ideia para a tributação, podemos dizer que, pela supremacia do interesse público sobre o particular, o Estado, na busca de realização das metas constitucionais, pode exigir o sacrifício de recursos dos indivíduos” (GOUVÊA, 2006, p.36). Ou seja, a finalidade arrecadatória que visa suprir as necessidades dos cofres públicos decorre deste princípio, capaz de justificar, juridicamente, o poder de tributar.

Em outras palavras, o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado é princípio inerente a toda atividade fiscal do Estado, sendo que o dever do indivíduo

de pagar tributos afigura-se enquanto sacrifício em prol do coletivo. E estes sacrifícios auferidos através dos tributos assumem, por sua vez, função fiscal e extrafiscal.

Com efeito, a função extrafiscal é percebida quando na captação de recursos há indução ou repressão de comportamentos, através de estímulos e desestímulos, capaz de “[...] propiciar distinções entre os contribuintes e garantir a efetivação dos direitos fundamentais”. (GOUVÊA, 2006, p.39)

Poder-se-ia afirmar, nas palavras de Flávio Azambuja (2009, p. 41) que, o princípio inspirador deste uso extrafiscal do tributo é um daqueles princípios genéricos do Direito Público, aplicável não só ao Direito Tributário, mas também ao Direito Administrativo Financeiro, Penal etc., qual seja, a “supremacia do interesse público sobre o particular”.

“Assim, sempre que interesses da comunidade como um todo estejam sob discussão, os interesses particulares deverão ceder espaço a fim de que os primeiros sejam preservados e com isto a segurança da sociedade como um todo seja resguardada” (BERTI, 2009, p. 41).

1. 3.3 PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL

Os princípios oriundos do direito ambiental são construções teóricas que desempenham função diretiva na construção e interpretação de leis, bem como, ensejam a compreensão do modo pela qual a proteção do meio ambiente sobrevém. Desses princípios fundamentais no direito ambiental, é possível extrair relação com a extrafiscalidade de tributos, isso por que:

[...] nenhum desses princípios é exclusivamente do direito ambiental. Afirmo que são norteadores, porém podem ser encontrados em outros ramos do direito [...], sobretudo quando está em pauta o desenvolvimento de políticas econômicas e ambientais. [...] Assim sendo, esses princípios [...] estão presentes em outros ramos do direito, ou porque não podem fechar-se nos objetos tratados pelas normas de proteção ambiental, ou porque sua presença em outros ramos do direito acaba por revelar a existência, em última análise, de normas que, de alguma maneira, provocam alterações no ambiente. (DERANI, 1997, p. 156)

Dito isto, passar-se-á, na sequência, para o estudo detalhado dos princípios de direito ambiental que mantém relação de interação com a extrafiscalidade, a saber: o princípio do poluidor-pagador, o princípio do protetor-recebedor e o princípio da precaução.

O princípio do poluidor pagador, conhecido na doutrina hispânica como o princípio de “*quien contamina paga*” (MOLINA, 2000, p. 40), foi utilizado pela primeira vez pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) em maio de 1972 e acabou refletido para as normas de direito positivo.

Em definição, o princípio do poluidor-pagador tem por fundamento imputar ao poluidor a responsabilidade de suportar os custos decorrentes da atividade poluidora. Nesse caso

[...] não é justo nem ético que o custo dessa destruição venha a ser partilhado por toda a sociedade, não tendo o poluidor algum ônus específico na distribuição das perdas ambientais. Tal dinâmica é alcunhada de *externalidades negativas*, pois só uma das partes da relação de produção obteria os ganhos, sendo as perdas ambientais decorrentes da exploração do meio, socializadas. [...] Ocorre que, diferentemente de toda a coletividade, o poluidor lucrou com a atividade destrutiva do meio. Assim, o princípio do poluidor-pagador orientaria a implementação de instrumentos jurídico-econômicos que visassem diminuir e, com efeito, nivelar a relação ganho de um e perda de todos. (NUNES, 2005, p 49-50).

Explica de forma elucidativa Clécio Santos Nunes (2005, p. 53) que a interpretação do princípio do poluidor pagador não deve ser redutiva ao art. 225 §3º da Constituição Federal¹⁹. Conforme assinala:

[...] a redação pode não ser das melhores porque fecha a norma à ideia de causa-efeito: dado o fato do dano ambiental, então será o poluidor responsabilizado por meio de sanções penais e administrativas. Na atual era do pós-positivismo, entretanto, não há mais espaço racional plausível para se sustentar o fechamento das expressões jurídicas, máxime as de natureza principiológica. O Direito deve estar a serviço da sociedade e tudo o que for possível fazer para interpretá-lo ao alcance dessa finalidade tem de ser feito. O princípio do poluidor-pagador está imerso no sistema do Direito Ambiental prescrito normativamente no texto da Constituição; sua interpretação, pois, há de ser aberta.

¹⁹ Art. 225 da CF/88, *in verbis*

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.

[...]

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

Nesse mesmo sentido, José Rubens Morato Leite (2015, p. 102) diz que deve ser afastada a defeituosa tendência de se considerar o princípio do poluidor-pagador em relação de identidade com o princípio da responsabilização – e, assim, enfatizando sua dimensão repressiva e de índole reparatória e ressarcitória. O autor acrescenta ainda que, a responsabilização não deve ser entendida como uma espécie de autorização legal para o desenvolvimento de atividades poluentes, que pode ser sintetizada através de grosseira leitura que o reputa uma espécie de licença para poluir.

Para tanto, o princípio do poluidor-pagador concretiza-se através de instrumentos econômico-ambientais que podem assumir dois sentidos:

[...] um sentido impositivo (de imputação ao poluidor, dos custos da degradação provocada no meio ambiente e dos serviços públicos de defesa ambiental, como é o caso das taxas ambientais, assumindo um caráter fiscal) e um sentido seletivo (de graduação da carga tributária consoante a intensidade da poluição, assumindo um caráter extrafiscal). (DOMINGUES, 2007)

Por isso, conforme exposto, não cabe uma simples interpretação de causa-efeito do princípio poluidor-pagador, sendo plenamente possível relacioná-lo à extrafiscalidade que, por sua vez, não possui em seu âmago dimensão repressiva de caráter punitivo sancionatório, visto que sua finalidade é onerar pesadamente a carga tributária das atividades que não coadunam com o interesse público.

Consequente, em outra perspectiva, o princípio do poluidor-pagador incentivou a criação dos tributos ambientais, nos dizeres do autor espanhol Pedro M. Herrera Molina (2000 p. 41-42)

El principio “quien contamina paga” alienta la creación de tributos ambientales. Es cierto que tales tributos *no constituyen una exigencia del citado principio*, pero – a juicio de la Comisión Europea – los impuestos y gravámenes ambientales forman parte de la gama de instrumentos aplicables em medio ambiente y pueden resultar una manera adecuada de llevar a la práctica el principio de que “quien contamina paga” al incluir los costes ambientales en el precio de los bienes y servicios.²⁰

Assim sendo, as externalidades negativas oriundas do processo produtivo têm seus custos internalizados através da tributação extrafiscal que, por meio do ônus econômico,

²⁰ Tradução livre da autora: “O princípio do “poluidor-pagador” incentiva a criação de tributos ambientais. É certo que tais tributos não constituem uma exigência desse princípio, mas – na opinião da Comissão Europeia – os impostos e as taxas ambientais fazem parte da gama de instrumentos aplicáveis ao meio ambiente e podem resultar em uma maneira adequada de aplicar a prática do princípio do “poluidor-pagador” ao incluir os custos ambientais no preço dos bens e serviços”.

força o contribuinte a adotar condutas ambientalmente desejáveis. À vista disso, a extrafiscalidade manifesta-se como um instrumento de efetivação do princípio do poluidor-pagador, sendo absolutamente:

[...] lícita no ordenamento jurídico brasileiro, como expressão da vontade social veiculada na Constituição, a utilização dos tributos, com função fiscal ou extrafiscal, como instrumentos de efetividade do princípio do poluidor-pagador e do desenvolvimento sustentável. (NUNES, 2005)

Sobre a figura do princípio do poluidor-pagador, tem-se o seu princípio reverso que é o princípio do protetor-recebedor. Este princípio, ao contrário do princípio do poluidor-pagador, premia economicamente posturas consideradas “amigas” do meio ambiente. Àquele que protege um bem natural, recebe uma compensação financeira como incentivo pelo serviço de proteção ambiental provido.

De fato, já defendia Bobbio (2007, p. 47-46) que o Direito não exerce tão somente a função tradicionalmente repressiva, mas também uma função promocional, em que o Estado assume o papel encorajador (e premiador) ou desencorajador de condutas. E isso se concretiza, sem dúvidas, através da função extrafiscal dos tributos.

Expõe o professor José Rubens Morato Leite (2015, p. 215) que:

[...] há autores, inclusive, que defendem que incentivos fiscais concedidos às atividades econômicas alinhadas à defesa ambiental estão amparados no *princípio do protetor-recebedor*, como Ana Maria Nusdeo (2012) e Denise Lucena Cavalcante (2014), na medida em que a desoneração parcial ou total da carga tributária é uma sanção premial aos citados contribuintes, intitulados aqui não como poluidores, mas como protetores.

Consequente, o mesmo princípio do protetor-recebedor reflete o princípio da precaução²¹ que, exprime a ideia de cuidado e necessidade, reforçando o dever de prudência perante a ameaça de uma catástrofe ambiental e seus possíveis danos resultantes.

O princípio da precaução também se relaciona com a extrafiscalidade, visto que os incentivos fiscais motivam a escolha de métodos limpos de produção, em benefício ao meio ambiente. Assim, pagará menos tributos aquele que poluir menos e, em contrapartida, contribuirá para a preservação ambiental, resultando ganhos sociais para toda a coletividade.

²¹ A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro, mais conhecida como Conferência RIO 92 – propôs formalmente o princípio da precaução, em 14 de junho de 1992, expressando a sua definição como “a garantia contra os riscos potenciais que, de acordo com o estado atual do conhecimento, não podem ser ainda identificados. este princípio afirma que a ausência da certeza científica formal, a existência de um risco de um dano sério ou irreversível requer a implementação de medidas que possam prevenir este dano”.

1.4 LIMITES DE APLICABILIDADE

No item anterior, abordou-se a relação principiológica da extrafiscalidade com os princípios de direito tributário, administrativo e ambiental, na qual a doutrina relacionava-as de forma confluyente. Neste tópico, far-se-á uma abordagem sob o prisma negativo acerca das situações em que o direito não admite a extrafiscalidade, seja por razões de conteúdo (valores e objetivos constitucionais), quanto à natureza normativa (princípios) ou mesmo de técnica.

Sem pretensão de esgotar a temática dos limites à aplicação da extrafiscalidade, o foco desta seção dar-se-á principalmente aos princípios de direito tributário, anteriormente tratados harmoniosamente e que, na inexistência de um consenso doutrinário, são considerados por alguns autores como limitadores.

Para tanto, aduz Paulo de Barros de Carvalho (1993, p.150):

[...] consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias.

Vale dizer que a instituição de tributos com finalidade extrafiscal deve ser pautada pelo respeito aos princípios tributários, sendo:

[...] mister ressaltar que os limites à tributação extrafiscal são os mesmos impostos, de maneira geral, ao poder de tributar e que as finalidades extrafiscais são um desdobramento ou complemento da atividade fiscal, geridas, nas respectivas dimensões, pelos mesmos princípios consagrados constitucionalmente. (SPAGNOL, 2001)

Dentre os princípios consagrados constitucionalmente, encontra-se previsto no §1º do art. 145 da Carta Magna, o princípio da capacidade contributiva que versa sobre a cobrança de impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, de modo que o mesmo paga o tributo porque possui condições e só o deve no limite de suas forças.

Para alguns autores, quando se trata de tributação ambiental, o princípio entra em conflito com a extrafiscalidade de tributos. Roberto Ferraz (2009, p. 554) sustenta que uma cobrança de impostos diferenciada em função da maior ou menor adequação da atividade do contribuinte a parâmetros de preservação ambiental seria inconstitucional por ferir os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Isso porque, há quem sustente a impossibilidade de utilização extrafiscal ambiental em decorrência da vinculação dos impostos à capacidade contributiva. Essa vinculação seria tamanha que não se admitiria qualquer variação da incidência que não tivesse por critério a manifestação de riqueza (RICCI, 2015, p 159-160).

Explica Henrique Cavalheiro Ricci (2015):

[...] fosse verdadeira a assertiva na qual é inconstitucional variação de imposto que se orienta mediante parâmetro diverso da capacidade contributiva, talvez não apenas a extrafiscalidade ambiental seria vedada, mas toda e qualquer utilização extrafiscal dos impostos. A extrafiscalidade do imposto muda a sua finalidade deslocando-a da arrecadação para fins diversos, notadamente interventivos. Dificilmente isso pode ser feito sem que se tome critério de equiparação distinto do nível de manifestação de riqueza do contribuinte.

Desconsiderando a relativização do caráter extrafiscal que afasta vinculação da capacidade contributiva, Tipke e Yamashita (2002, p. 39) reconhecem a existência de normas extrafiscais em leis tributárias que violam o princípio da capacidade contributiva. Para os dois autores, praticamente todas as normas extrafiscais estariam justificadas, pois não é difícil para o legislador, indicar uma razão objetiva qualquer.

Isso porque, nas palavras de Aliomar Baleeiro (2003, p. 577), não raramente o ente estatal tributante, ávido de recursos, será tentado a usar a extrafiscalidade como desculpa ou pretexto para estabelecer maior pressão fiscal.

Agora, essa é outra situação, o princípio da capacidade contributiva junto com outros, tais como o da igualdade e o da generalidade, podem atuar para o controle político e jurisdicional da tributação pervertida ou das perversões da extrafiscalidade. (COELHO, 2012)

As perversões da extrafiscalidade também englobam limite a sua aplicação. O autor Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 255) cita como exemplo de deturpação do efeito extrafiscal, a “guerra fiscal” manejada por Estados que procuram oferecer vantagens tributárias para atrair investimentos, não privilegiando a busca por valores que a Constituição preceitua. Para o autor, fazendo referência à Sacha Calmon Navarro e Misabel Derzi:

[...] a tributação diferenciada por regiões permitida pela Constituição deve buscar valores legítimos tais como a redução das desigualdades, é inconstitucional qualquer medida que, sob a máscara de procurar promover o desenvolvimento de regiões mais pobres, privilegie empresários que se estabeleçam naquela região, em detrimento dos empresários estabelecidos em outros locais, sem que o povo da região, efetivo destinatário do comando constitucional se beneficie.

Manifesta-se no mesmo sentido o professor José Marcos Domingues (1988, p. 56):

[...] as isenções extrafiscais (tanto quanto as isenções fiscais ‘que preservam o necessário mínimo’), quando não iluminadas por critérios como esses, transformam-se em privilégios inconstitucionais e são espúrias; desvirtuadas, informam a possível colisão dos regimes de incentivos com o princípio da igualdade concebido como princípio de capacidade contributiva.²²

No que concerne ao desvio de finalidade da política extrafiscal, Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 261) aponta um limite lógico da função extrafiscal do tributo. Segundo ele, a extrafiscalidade principiologicamente adequada e permitida – ou não – pelo ordenamento jurídico pode ser impossibilitada por razões lógicas quando o instituto é imprestável para atingir o fim pretendido.

No tocante ao princípio do não-confisco, a seção anterior abordou a temática da extrafiscalidade como manifesta exceção a este princípio. Contudo, há autores que entendem ser o princípio da vedação ao confisco uma restrição à aplicabilidade do efeito extrafiscal.

“Em tema de extrafiscalidade a obscuridade sobre o efeito confiscatório ou não de dada forma de tributação é ainda maior” (BERTI, 2009, p. 157), além de haver uma grande dificuldade de se mensurar a tributação confiscatória. Há ferrenhas críticas no que tange a linha tênue que separa a extrafiscalidade do confisco. Isso porque, nos dizeres de Eduardo Sabbag (2012, p. 246) a fronteira que separa os sublimes interesses extrafiscais da volúpia arrecadatória do Estado, ávido de recursos, é deveras imprecisa.

Na seara da extrafiscalidade e o direito de propriedade *versus* a proibição do confisco, a complexidade se torna ainda maior. Valéria Furlan (2004, p.155) afirma que progressividade extrafiscal atribuída ao IPTU só será constitucional se não extrapolar os limites do não-confisco, resguardado o direito fundamental à propriedade, salvo, em caso excepcional, se o exercício desse direito aniquilar outro interesse constitucional de mais relevância social.

O direito de propriedade é direito fundamental presente na Carta Magna e não pode ser anulado pela tributação. Contudo, há uma grande dificuldade de se fazer distinção “entre direito de propriedade, amplo e irrestrito, e o direito à propriedade, específica e determinada, que pode sofrer limitações e, inclusive, ônus tributários relativamente mais intensos, em virtude do desrespeito à sua função social” (GOUVÊA, 2006, p. 256).

²² Objeto de advertência das VI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, intitulada “Los Incentivos Tributários Al Desarrollo Económico”.

Não são de fácil percepção os limites da extrafiscalidade, bem como os excessos por parte do Estado, na medida em que, exerce uma exacerbação tributária com justificativa nos fins extrafiscais. Neste sentido, o autor Ricardo Lobo Torres (1995, p. 119) partilha do entendimento que o princípio do não-confisco restringe a aplicação do efeito extrafiscal, uma vez que não se pode admitir que a extrafiscalidade venha a pretender justificar o tributo confiscatório.

Destarte, verifica-se como melhor saída acerca das discussões sobre o efeito confiscatório dos tributos no que tange à extrafiscalidade, o entendimento de Flávio de Azambuja Berti (2009, p. 158-160), para o tributarista não pode haver rigidez na interpretação do princípio do não-confisco quanto aos impostos em se tratando da presença de metas extrafiscais e, acrescenta ainda:

[...] há que se interpretar de modo mais flexível o princípio constitucional tributário do não-confisco. Ainda que se afirme ser o tema da confiscatoriedade de aplicação direta e imediata para os impostos em questão, não há como negar o fato de que a extrafiscalidade demanda uma certa discricionariedade dos órgãos do governo no sentido de desenharem o aspecto quantitativo da hipótese de incidência com base em juízos de conveniência e oportunidade, típicos das peculiaridades inerentes aos atos de gestão da máquina pública para preservar o interesse da sociedade.

Salienta Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 257) que a solução de conflitos de princípios que envolvam a extrafiscalidade passa pela ponderação de interesses e valores em jogo em cada caso especificamente considerado. Finaliza o autor que,

dependendo das condições peculiares de cada caso apreciado pelo legislador ao instituir mecanismo extrafiscal e pelo judiciário na solução concreta de lides ou no apreço da constitucionalidade das leis, tanto é possível que o valor pretendido pela norma extrafiscal seja preponderante quanto seja ele menos importante que os demais valores envolvidos.

Outra limitação de aplicabilidade do uso extrafiscal dos tributos, trata-se do erro crasso de interpretação da extrafiscalidade como sanção. Por vedação expressa do artigo 3º do Código Tributário Nacional, os tributos não podem configurar punição. A punição é instituto próprio de outros mecanismos jurídicos, mas estranho às normas tributárias. É justamente isto que diferencia o direito tributário do direito penal.

Alfredo Becker (2002, p. 609) expõe de maneira bem elucidativa essa diferenciação:

[...] a natureza jurídica da sanção distingue-se, perfeitamente, da natureza jurídica extrafiscal, “proibitivo”, porque: Sanção é o dever preestabelecido

por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Tributo extrafiscal “proibitivo” é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite.

O objeto que diferencia uma sanção de um tributo extrafiscal que visa onerar o contribuinte, provocando o desencorajamento de certa conduta, é exatamente a licitude do ato, responsável pelo fato gerador de um tributo. Nos dizeres de Alfredo Becker (1998, p. 610), o ilícito, como elemento integrante da hipótese de incidência, é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal proibitivo.

Quando o objetivo seja sancionar, aduz Roberto Ferraz (2005, p. 341), o instrumento próprio será a proibição sancionada com multa ou outra pena que o sistema jurídico possa indicar; mas nunca o tributo. Isso não significa que não se possa tributar diferenciada e mais pesadamente uma atividade nociva ao meio ambiente, mas não como sanção.

O direito tributário trata de condutas lícitas e o penal, ilícitas, as consequências não podem ser as mesmas. Sendo inexistente o caráter sancionatório no direito tributário, a adoção de medidas punitivas se dá por outras esferas, civil, penal e administrativa.

A extrafiscalidade é desenvolvida com fundamento na lei e tem por tarefa a salvaguarda da liberdade, permitindo ao contribuinte a escolha entre pagar mais ou menos tributo, conforme sua atuação se desenrole neste ou naquele sentido conjeturado em lei (OLIVEIRA, 1999, p. 38) Neste caso, o contribuinte detém uma margem de manobra para adequar a sua atividade, flexibilidade que a regra proibitiva não tem.

Por derradeiro, as razões que motivam a tributação extrafiscal não são as mesmas que se fundam as sanções. A sanção corresponde a uma repreensão posterior ao dano, já a extrafiscalidade tem caráter preventivo, visa reduzir os riscos de danos latentes. Ademais, se a tributação extrafiscal tivesse em seu bojo natureza sancionatória, descaracterizar-se-ia enquanto instrumento de implementação de políticas públicas, seja econômica, social ou ambiental.

2. A REGULAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL NO CENÁRIO INTERNACIONAL

2.1 PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: UMA NECESSIDADE GLOBAL

Com a pujante problemática ambiental a nível mundial, a proteção ao meio ambiente e o desenvolvimento sustentável tornaram-se necessidade global. Isso porque a crise ambiental, entendida como um conjunto de sintomas que afetam o ambiente natural e os ecossistemas – não é uma realidade local, restrita a região ou país. A crise ambiental é de proporção global e por isso deve ser abordada de forma ampla.

Inicialmente, cumpre aclarar que o cerne dos problemas ambientais é histórico, como bem esclarece José Rubens Morato Leite (2015, p. 43-44)

Nos séculos XIX e XX, o sentimento humano de apropriação, fruto da ideologia liberal-individualista, somado aos avanços tecnológicos e científicos da Revolução Industrial e da Pós-Revolução Industrial, intensificou a exploração dos recursos naturais, deixando-os exclusivamente à mercê das regras de mercado. A contínua ação humana degradadora da natureza não tardou em desencadear a chamada *crise ambiental*, representada pela escassez de recursos naturais e pelas catástrofes em escala planetária, constituindo verdadeiro reflexo da contraposição entre os interesses do homem – o desenvolvimento – e da natureza – a preservação e o equilíbrio ambientais.

Consequente, “a preocupação com a proteção ambiental começou a tornar-se mais evidente ao final dos anos 60 do século XX, quando a poluição alcançou níveis intoleráveis nos países ricos” (CARVALHO, 2008, p. 137). Percebeu-se flagrante incompatibilidade entre o modelo econômico capitalista e o equilíbrio ambiental.

O modelo de desenvolvimento econômico adotado pelas nações ricas e copiado por muitos países gerou, não só poluição e degradação ambiental, mas também um consumismo exacerbado que acabou por fomentar a produção de resíduos em larga escala. Tudo isso, aliado ao crescente índice de população e pobreza, despertou apreensão em toda comunidade internacional.

Diante deste cenário, em 1972, realizou-se em Estocolmo (Suécia) a primeira conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente²³. Contando com a participação de

²³ Da conferência de Estocolmo, sobreveio: a adoção da “Declaração das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano”, composta por 26 princípios e 109 recomendações e um plano de ação que visava criar mecanismos de coordenação entre as instituições existentes; e a criação do PNUMA (Programa das Nações Unidas para o meio ambiente), órgão permanente da ONU, que entrou em funcionamento em 1973.

113 países e de organizações não-governamentais, a conferência estabeleceu-se como um marco internacional no direito ambiental. Os debates pautaram-se nas consequências inerentes a ação do homem na natureza.

Nela, o meio ambiente foi tratado, pela primeira vez, como um bem jurídico autônomo, como algo a ser protegido por si só, independentemente dos interesses de apropriação e desenvolvimento do homem. Estabeleceu-se a necessidade de compatibilizar o progresso com a preservação do meio ambiente – o chamado desenvolvimento sustentável. (LEITE, 2015, p. 44)

À vista disso, a cooperação e o trabalho conjunto na busca de soluções para os problemas ambientais passaram a ter uma dimensão internacional, uma preocupação mundial em termos de preservação. Como identificou SOARES (2003, p. 46):

As consequências diretas e os frutos da realização da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, em 1972, foram incalculáveis, tanto do ponto de vista das relações internacionais, quanto de seu reflexo direto nos ordenamentos internos dos Estados. Cresceu o número de tratados e convenções multilaterais adotados a partir de 1972, numa velocidade até então inexistente na história da humanidade, sendo que os mesmos passaram a versar sobre temas cada vez mais técnicos, e agora negociados sob a égide de um órgão altamente especializado da ONU, a PNUMA.

Nessa toada, em 1983 a ONU indicou a primeira-ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland, para liderar a Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, cujo objetivo era aprofundar as propostas mundiais na área ambiental. Quatro anos mais tarde, a comissão apresentou o documento chamado “Nosso Futuro Comum” que foi mais amplamente conhecido como “Relatório Brundtland”.²⁴

Por meio deste documento confeccionado pela Comissão Brundtland, definiu-se o conceito clássico e mais difundido de desenvolvimento sustentável. O documento passou a utilizar a expressão “desenvolvimento sustentável”, com a seguinte definição: “forma como as atuais gerações satisfazem as suas necessidades sem, no entanto, comprometer a capacidade de as gerações futuras satisfazerem suas próprias necessidades”.

O anseio por um desenvolvimento sustentável, objetivando conciliar crescimento econômico, passou a ser o desafio de todas as nações. O discurso do desenvolvimento sustentável é notório, conforme assevera José Rubens Morato (2015, p. 210), por estabelecer

²⁴ Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/rio20/temas-em-discussao-na-rio20/ecodesenvolvimento-conceito-desenvolvimento-sustentavel-relatorio-brundtland-onu-crescimento-economico-pobreza-consumo-energia-recursos-ambientais-poluicao.aspx>> Acesso em 07 jun. 2016.

uma política de consenso que consiga integrar os anseios de diferentes países, povos e classes sociais presentes no campo de batalhas que envolve a apropriação da natureza.

Harmonizar a conturbada relação homem-natureza só é possível através do desenvolvimento sustentável. Em um cenário de interação com a economia, a utilização racional dos recursos existentes na natureza, não só garante a sobrevivência do meio, como atende às necessidades e aspirações humanas. “As gerações presentes detêm o dever de transferir o meio ambiente – ecologicamente equilibrado – às gerações vindouras, sem destruição ou degradação” (LEITE, 2015, p. 42).

Por sua vez, a degradação ambiental não deve ser entendida como um mal necessário para que se obtenha progresso e desenvolvimento econômico. A existência de um meio ambiente sadio e equilibrado condiz condição necessária à própria sobrevivência do homem e de tudo que o cerca.

Outrossim, a crise de sustentabilidade ambiental, afeta a todos os Estados, demanda, conseqüentemente, a cooperação entre os mesmos. Os efeitos negativos oriundos da degradação ao meio ambiente não se limitam às fronteiras geográficas e nem à soberania de um Estado. O meio ambiente não conhece fronteiras e por isso os seus danos são sentidos por todo o planeta.

Desta forma, urge uma mudança nos padrões de produção e consumo atuais, visto que o uso irracional dos recursos ambientais conduz ao esgotamento e o planeta, por conseguinte, ao seu limite. Derani (1997, p. 168) em citação a Gerd Winter, frisa: “[...] Os desejos e a criatividade humanos são infinitos, o ambiente e os recursos de que se vale o homem para a realização desses desejos são finitos”, o que corrobora a ideia de que o homem deve ser o propulsor, o agente a criar instrumentos que tutele o bem maior que a humanidade possui.

2.2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL TRANSNACIONAL

“No plano internacional, a tributação ambiental tem sido referida permanentemente por todos os organismos internacionais como o meio mais eficiente para implantação de políticas ambientais²⁵” (TORRES, 2012).

Por sua vez, os países que adotam tributos ambientais, nas palavras de Cleucio Nunes (2005, p. 186), usam um sistema de freios e contrapesos para o equilíbrio ecológico por meio da tributação. Aduz o autor que, desse modo, as atividades mais poluidoras podem ser tributadas com alíquotas mais severas, ao passo que as atividades menos nocivas à natureza recebem tratamento tributário mais brando.

Segundo Domingues de Oliveira (2003, p. 115) há dois sentidos de tributos ambientais: um em sentido amplo e um sentido estrito. Explica o autor que em sentido amplo, tributo ambiental é um tributo tradicional ou ordinário adaptado de molde a servir aos esforços de proteção ambiental. Em sentido estrito, significa criação de um tributo novo cobrado em razão do uso do meio ambiente pelos agentes econômicos.

Convém aclarar previamente que a função extrafiscal dos tributos é inerente a tributação ambiental. Esclarece Flávia Rangel (2010) que

[...] a tributação ambiental sempre será dotada de extrafiscalidade, cujo objetivo precípua consiste na orientação do comportamento dos contribuintes em favor da tutela ambiental e da justiça social. Por conseguinte, ainda que se tratem de tributos essencialmente fiscais, de caráter retributivo ou contraprestacional, haverá uma finalidade de direção das reações dos contribuintes.

Sendo assim, “não obstante muitos países adotarem impostos ambientais, visualiza-se com frequência a utilização do tributo tradicional, sobretudo o imposto, com uma roupagem especial (função extrafiscal), buscando a defesa do meio ambiente” (LEITE, 2015, p. 216).

A doutrina internacional denomina os tributos ambientais como “*green tax*” – tributo verde – que é, um tributo ecologicamente orientado que influencia na decisão econômica tornando a opção ecológica mais atraente, ou ainda, “*ecotaxes*” (abreviação de

²⁵ O autor ainda cita os recentes relatórios editados pela ONU, OMC e OCDE, nos últimos anos, como o “*Trade and Climate Change*” (OMC e PNUMA, 2009), o “*Taxation, Innovation and Environment*” (OCDE, 2010), o “*Towards a Green Economy*” (ONU, 2011), assim como o “*Working Towards a Balanced and Inclusive Green Economy*” (ONU, 2011). Em todos eles, encontram-se diversas recomendações dirigidas aos governos de todos os países sobre instrumentos tributários aptos a realizar a sustentabilidade ambiental.

ecological taxation) – tributo ecológico . “As “*ecotaxes*” são tributos introduzidos por razões ambientais ou por possuírem efeitos ambientais independente das razões que levaram a sua cobrança” (COSTA, 2009, p. 304).

Nos países europeus da faixa ocidental, ou mesmo nos Estados Unidos da América, a instituição de *ecotaxes* tem gerado dois efeitos eficientes, segundo Cleucio Nunes (2005, p. 186):

i) diminuição de atividades nocivas ao meio ambiente por conta de empresas poluidoras, uma vez que, quanto maior a poluição, tanto maior passa a ser a carga tributária; ii) na medida em que se polui menos em razão do aumento de tributos, diminuem as ações do Estado em policiar o cumprimento das leis e tratados sobre meio ambiente. A economia, portanto, é nos dois sentidos: na internalização dos custos: na internalização dos custos decorrentes de atividades poluidoras e na diminuição das despesas estatais com fiscalização.

De acordo com Roberto Ferraz (2003, p. 98) o tributo ecologicamente orientado deverá internalizar os custos ambientais, isto é trazer para dentro do custo do produto o montante exigido pela reparação ambiental do mal que causa. Explica o autor (2003, p. 96) que

Na atividade econômica, as decisões são orientadas pelo binômio custo/benefício [...] Ora, se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas. A função das *green taxes* é precisamente essa: “internalizar” (neologismo de origem norte americana) os custos ambientais , isto é, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que o seu consumo representa em termos ambientais. Assim, por exemplo, se uma fábrica de fertilizantes polui um rio, o ‘imposto verde’ deverá acrescentar um custo ao produto, correspondente ao custo que o Estado terá para promover a ‘despoluição’ do rio, tornando interno à atividade um custo que antes lhe era externo. Nessa hipótese a tendência é de substituição da atividade poluente por outra economicamente mais interessante, isto é, por outra que não tenha todo aquele custo embutido.

Por sua vez, no cenário internacional não há uma homogeneização de tratamento no que tange à questão ambiental. Cada país trata de uma forma diferente. No que se refere à tributação ambiental, as diferenças de tratamento se mostram ainda mais evidentes, visto que a tributação ambiental é adaptada ao sistema tributário de cada país.

Para exemplificar, “o sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quanto se conhece, além de complexo e extenso” (ATALIBA, 1968, p. 21). Devido a essa rigidez, peculiaridade inexistente nos sistemas tributários de outros países, “as normas

tributárias de natureza extrafiscal submetem-se à observância dos princípios constitucionais tributários²⁶ expressos ou implícitos. Em outras palavras: o imposto extrafiscal submete-se integralmente ao regime jurídico tributário” (HARADA, 2007, p. 286). Já na América do Norte, os tributos extrafiscais “não se vinculam às limitações constitucionais, graças à ausência de rigidez do Sistema Constitucional americano, que pode ser plasmado pelo legislador ordinário ou até mesmo pela jurisprudência, dada a sua grande elasticidade” (HARADA, 2007, p. 284). Esclarece Baleeiro (1969, p. 190) que os impostos confiscatórios e proibitivos que se atritam com os direitos e garantias constitucionais da propriedade são tolerados, muitas vezes, pela jurisprudência norte-americana, como manifestação do poder de polícia. Assim,

[...] no exame do tributo extrafiscal, interessa à jurisprudência norte-americana analisar a finalidade visada pelo poder de polícia, mergulhando no exame da própria substância da lei tributária. Se o tributo extrafiscal colima a proteção à vida, segurança, saúde, liberdade, higiene, bem-estar ou moralidade dos cidadãos, ele é tolerado, ainda que arranhe os direitos e garantias constitucionais da propriedade, por exemplo. (HARADA, 2007, p. 284)

Destarte, os tributos ambientais, instituídos em razão de políticas de proteção ambiental e inspirados no princípio do poluidor-pagador e do protetor-recebedor, passaram a repercutir internacionalmente no esforço desempenhado por diversos países em defesa ambiental. Foi através destes princípios que surgiram as primeiras aplicações práticas da extrafiscalidade.

Por sua vez, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico²⁷ (OCDE) passou a impulsionar seus países-membros a utilizarem instrumentos econômicos de

²⁶ Observa Kiyoshi Harada (2007, p. 285) que em nosso ordenamento, dos inúmeros princípios constitucionais tributários, os que mais de perto interessam ao exame do limite a imposição tributária de natureza extrafiscal são os princípios da capacidade contributiva e da vedação de efeito confiscatório do tributo – princípios estes, abordados no cap. 1, item 1.4 deste trabalho.

²⁷ “A Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE) foi criada em 1948 para executar o Plano Marshall financiado pelos Estados Unidos para a reconstrução de um continente devastado pela guerra. Ao tornar os governos individuais e reconhecer a interdependência das suas economias, a OECE abriu o caminho para uma nova era de cooperação que iria mudar a face da Europa. Incentivado por seu sucesso e a perspectiva de levar o seu trabalho a frente em um palco global, o Canadá e os EUA se juntaram aos membros OECE em assinar a nova Convenção da OCDE em 14 de dezembro de 1960. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) nasceu oficialmente em 30 de setembro de 1961, quando a Convenção entrou em vigor. Outros países juntaram-se, começando com o Japão em 1964. Hoje, 34 países membros da OCDE em todo o mundo estão regularmente ligados uns aos outros para identificar problemas, discutir e analisá-los, e promover políticas para resolvê-los. Brasil, Índia e República Popular da China emergiram como novos gigantes econômicos. Os três deles, com a Indonésia e África do Sul, são parceiros-chave da Organização e contribuem para o trabalho da OCDE de uma forma sustentada e abrangente. Junto com eles, a OCDE traz em torno dos seus países de mesa 39 países que respondem por 80% do comércio mundial e dos investimentos,

gestão ambiental. E é precisamente nos países que compõem a OCDE que se encontram os maiores exemplos do uso de incentivos econômicos como instrumento de tutela do meio ambiente e que serão abordados no tópico seguinte.

2.2.1 A APLICAÇÃO PRÁTICA DA EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL NO ÂMBITO DOS PAÍSES DA OCDE

Ainda que a propositura da utilização de tributos ambientais tenha surgido no início do século XX, com o economista Arthur Cecil Pigou, foi na década de 1990 que, de forma mais expressiva, diversos países começaram a implementar instrumentos tributários com o intuito de tutelar o meio ambiente e promover o desenvolvimento sustentável.

“O tratamento tributário coordenado entre nações tem se mostrado talvez o principal elemento de integração dos blocos econômicos” (GOUVÊA, 2006, p. 42). Por isso, a OCDE²⁸ tem se dedicado, não somente ao seu objetivo precípua de fortalecimento econômico, mas também na inserção da questão ambiental em sua política, fazendo com que os países pertencentes ao bloco, tenham tratamento semelhante na utilização dos instrumentos baseados no mercado.

Segundo Roberto Ferraz (2003, p. 97), a experiência comparada indica diversos países que vêm adotando incentivos fiscais, especialmente na área do imposto sobre a renda, destinados a promover e subsidiar a implantação de equipamentos antipoluentes na indústria,

dando-lhe um papel fundamental na resposta aos desafios enfrentados pela economia mundial”. Tradução livre da autora. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/history/>> Acesso em: 07 jun. 2016.

²⁸ O Brasil desenvolve processo de cooperação com a OCDE desde meados da década de 1990. Em 2007, o Brasil tornou-se, juntamente com China, Índia, Indonésia e África do Sul, um dos cinco parceiros do “Engajamento Ampliado” com a OCDE, atualmente denominados “Parceiros-Chave”. A cooperação entre o Brasil e a OCDE vem ganhando densidade em um amplo conjunto de temas, os quais incluem política macroeconômica, agricultura, comércio, educação, ciência e tecnologia e inovação, estatísticas, combate à corrupção, tributação, política de competição, política de investimentos, conduta empresarial responsável, governança corporativa, financiamento às exportações, entre outros. A aproximação com a OCDE é parte da estratégia do Governo brasileiro de recriar as bases para um crescimento sustentável da economia, com inclusão social e preservação do meio ambiente. (Disponível em: <<http://blog.itamaraty.gov.br/62-ocde/145-o-acordo-marco-de-cooperacao-brasil-ocde>>. Acesso em: 09 abr. 2016).

O Brasil tem, ultimamente, estreitado o seu relacionamento com a OCDE que, vem intensificando a produção de estudos a respeito do Brasil, além de ter criado um espaço específico em seu site oficial para divulgar relatórios, notícias e estatísticas sobre o País (www.oecd.org/brazil). No momento, não há pleito no sentido da plena adesão do Brasil à OCDE, cujos procedimentos preveem que o Conselho, como órgão supremo, convide formalmente um país a aderir, ao final de um processo de aproximação que costuma durar anos. (Disponível em: <<http://www.pcn.fazenda.gov.br/assuntos/ocde/o-brasil-e-a-ocde>>. Acesso em: 09 abr. 2016).

conforme exemplifica. O autor assevera que frequentemente o método utilizado é o de admitir depreciações excepcionalmente aceleradas para os equipamentos adquiridos na implementação de programas antipoluição.

A exemplo de tributo ambiental em sentido amplo, “a Bélgica instituiu um imposto sobre o consumo de produtos descartáveis (lâmina de barbear, pilhas, câmeras, material de embalagem em geral), restituível mediante a devolução do bem” (OLIVEIRA, 1999, p. 45-47). Explica Domingues de Oliveira (2003, p. 108) que estas restituições aos consumidores funcionam como um depósito-retorno, no qual parte do preço da mercadoria descartável é restituída aos consumidores. E acrescenta:

Esse instrumento pode ser regulado como um sobre-preço privado, ou como um imposto, conforme aquele criado pela lei belga de 16.07.1993, o qual incide sobre praticamente todas as compras de produtos descartáveis, mas que ou não é devido, ou, quando devido, é restituído, no caso de aquisições de itens recicláveis, operando assim como um incentivo fiscal.” (OLIVEIRA, 2003, p. 108)

Também em 1993, a exemplo de tributo ambiental em sentido estrito, “a Bélgica criou um imposto sobre as emissões de monóxido de carbono (CO²), cuja receita é afetada ao Programa de Seguridade Social” (OLIVEIRA, 2003, p. 118). Complementa Simone Martins Sebastião (2006, p. 307) que, na Bélgica as imobilizações destinadas à utilização mais racional de energia ou à minimização dos efeitos negativos sobre o meio ambiente são deduzidas como despesas no cálculo do imposto de renda.

Já “a França instituiu um imposto sobre armazenamento de rejeitos não-recicláveis e outro sobre emissão de poluentes, além de impostos municipais sobre edifícios urbanos, com receita vinculada à criação de espaços verdes e de lazer para a população” (SANTANA 2009 p. 103). No que tange à tributação de propriedades imobiliárias edificadas, explica Nunes (2005, p. 188) que cobrança ocorre a pretexto de compensar o Poder Público pelos gastos com resíduos sólidos urbanos. A base de cálculo desse tributo é a renda líquida do imóvel.

Regina Helena Costa (2009, p. 305) em citação a Michel Prieur, aduz que na França o princípio do poluidor-pagador compreende a tributação da poluição, a imposição de normas e a atuação de mecanismos diversos de indenização. Neste país,

[...] muitos tributos são cobrados levando-se em conta a maior ou menor degradação do meio ambiente cometidas pelo poluidor, assim como o reembolso dos custos administrativos provocados. Além disso, são

cobradas taxas pela descarga de águas poluídas levadas aos rios após serem utilizadas na industrialização [...]. (SEBASTIÃO, 2006, p. 307)

Simone Sebastião (2006, p. 307) citando Chantal Jarlier-Clement, menciona que as normas ambientais francesas expõem a existência de taxas incidentes sobre pessoas jurídicas como aquelas a serem pagas anualmente, de acordo com a respectiva atividade, em que se computa um “fator multiplicador”, no caso de essas atividades serem enumeradas por lei, como sendo ecologicamente perigosas. Explica Sebastião (2006, p. 307) que as empresas exploradoras de instalações de combustão ou de incineração, que emitam para a atmosfera gases poluentes relacionados em decreto, é cobrada *taxe parafiscale sur la pollution atmosphérique*²⁹.

“Ainda na França, a título de incentivo fiscal, as empresas ditas de instalação de produção agrícola, são beneficiadas com critérios de depreciação acelerada dos imóveis, assim como com reduções no imposto de renda” (JARLIER-CLEMENT apud SEBASTIÃO, 2006, p. 307).

Já na Alemanha, há a imposição de tributos para aqueles que poluem as águas. Segundo Cleucio Nunes (2006, p. 187), as iniciativas são de incentivo à depuração do meio ou desestímulo a produções degradantes. Assim, são estabelecidos limites de poluição (*standard*). Quanto mais o emissor dos efluentes se aproxima do *standard*, maior será a redução do imposto que logrará.

Igualmente na Alemanha, há “imposto municipal sobre embalagens, pratos e talheres descartáveis³⁰ e a tributação maior sobre veículos não guarnecidos de catalisadores” (COSTA, 2009, p. 306), dentre outros aspectos técnicos como menor cilindrada dos motores e o tipo de combustível usado. Estes produtos, de acordo com Nunes (2005, p. 187) são produtos considerados propiciadores de poluição pelo seu simples uso momentâneo.

Há também, ao invés da instituição de novos tributos, a isenção dos tributos já existentes nos casos em que há adoção de medidas ecologicamente corretas. Assim, no que tange à preservação dos espaços e paisagens naturais, “na Alemanha, os espaços verdes pertencentes às pessoas jurídicas de direito público ou de interesse público estão isentos de impostos imobiliários” (NUNES, 2005, p. 189).

²⁹ Tradução livre da autora: “Taxa parafiscal sobre a poluição atmosférica”.

³⁰ De acordo com Domingues de Oliveira, foi na Alemanha que surgiu a primeira questão judicial envolvendo um “imposto ambiental”. O Tribunal da Administração Federal julgou, em 1994, caso em que entendeu constitucional a instituição, em 1992, de imposto municipal sobre embalagens, pratos e talheres descartáveis. (SEBASTIÃO, 2006, p. 308)

Nos países europeus, há também a utilização da tributação nos produtos que causam impacto ao meio ambiente, como forma de se almejar a diminuição de poluição no mercado consumidor. Como exemplo de tributação sobre produtos, “tem-se a Dinamarca, Noruega, Suécia, países que tributam a venda de pesticidas, não exatamente pelo fato da venda, mas por se tratar de produto de impacto ao meio ambiente, em razão de sua constituição química” (NUNES, 2005, p 189). Neste mesmo norte, “Dinamarca, Noruega, Holanda e Suécia fazem incidir impostos sobre embalagens não recicladas” (NUNES, 2005, p 189).

Explica Nunes (2005, p. 188) que desde a reforma tributária de 1990-1991, a Suécia tem se destacado no uso de instrumentos tributários para a proteção do ar, prevendo tributação sobre as emissões de CO₂ decorrentes da queima de combustíveis fósseis, enxofre e carbono. Aduz Santana (2009, p. 103) que a Suécia, Noruega, Holanda e outros países adotam ainda impostos diferenciais de incentivo à fabricação de automóveis com catalisadores, com menor cilindrada e ou com uso de gasolina sem plomo³¹, encorajando a produção de veículos menos poluente.

Na Ásia, a exemplo do Japão, há adoção de “redução de alíquotas para equipamentos de energia solar ou que economizem energia, evitem poluição ou se destinem à reciclagem, bem como para os que reduzam a poluição atmosférica, hídrica e sonora” (SANTANA, 2009, p. 103).

Na Oceania, temos o exemplo da Austrália, cuja lei de imposto de renda de 1992, “prevê como dedutíveis do imposto as despesas referentes à proteção ambiental, aí entendidos como sendo aquelas referentes a atividades qualificadas como de proteção ambiental sob a forma de prevenção, combate ou correção de poluição” (OLIVEIRA, 1999, p. 120).

Já na América do Norte, especificamente nos Estados Unidos existem vários exemplos de tributação ecológica, como o “imposto sobre petróleo e derivados e adicionais a impostos sobre produtos químicos, além de imposto sobre equipamentos de caça e pesca” (OLIVEIRA, 2003, p. 117). Segundo Oliveira (2003, p. 118) os Estados Unidos também têm longa tradição de impostos sobre emissões de poluentes. Acrescenta Santana (2009, p. 103)

³¹ O composto chumbo (plomo) foi, durante muitos anos, incorporado à gasolina de vários países para aumentar a sua octanagem. Com o crescimento da preocupação com o meio ambiente, estes compostos foram suprimidos da composição da gasolina, principalmente por serem tóxicos para o ser humano, mas também por inviabilizar a adoção de catalisadores de veículos. O Brasil, em 1989, foi um dos primeiros países a retirar o chumbo de suas gasolinas automotivas. O chumbo somente é utilizado na gasolina de aviação, sendo seu uso prejudicial aos carros modernos, equipados com catalisadores e sonda-lâmbda.

que além dos impostos já informados, os Estados Unidos estabeleceram um adicional ambiental ao imposto de renda das empresas poluentes, permitindo a dedução de doações de terrenos e matas com fins preservacionistas, com o produto da arrecadação remetido a um fundo com receita vinculada à recuperação do meio ambiente.

No que tange à captação de recursos financeiros destinados a reparação de danos ao meio ambiente, os Estados Unidos utilizam como instrumento de política pública ambiental um fundo de caráter público, denominado *superfund*, que se compõe de receitas “provenientes da arrecadação do imposto de renda, do imposto sobre o petróleo e derivados e do imposto sobre produtos químicos perigosos e derivados, destinados ao combate à poluição por resíduos perigosos” (COSTA, 2009, p. 306-307).

Os Estados Unidos também deram importância especial ao reflorestamento, no qual a “legislação tributária oferece dois tratamentos: a) como despesas, criando um benefício fiscal no exercício em que elas são consideradas; e b) como investimentos, cujo montante passa a ser dedutível no decorrer de diversos exercícios” (SEBASTIÃO, 2006, p. 304).

Há também, a adoção de um sistema de taxas oriundas da coleta de lixo que propiciou ao poder público, mais recursos para investir em programas de reciclagem. Fazer o contribuinte pagar pelo que é descartado, não só incentiva a reciclagem, como diminui a quantidade de lixo produzido. Explica Simone Sebastião (2006, p. 305):

[...] de grande relevância, nos Estados Unidos, são as taxas locais exigidas em razão dos serviços de coleta, transporte e disposição de resíduos sólidos. Como forma de conter a geração de resíduos, o que é problemático sobretudo nas grandes metrópoles, buscou-se a oferta de incentivos aos contribuintes da taxa de lixo produzido em âmbito familiar. Assim, instituiu-se o sistema *pay-by-the-bag* no qual a exação é paga proporcionalmente ao lixo produzido quando, no passado, essas taxas tinham um valor fixo.

Ainda na América do Norte, em termos de imposto de renda federal, no “Canadá proporciona-se a depreciação acelerada, de 50% (cinquenta por cento) ao ano, de bens adquiridos com o objetivo primário de prevenir, reduzir ou eliminar a poluição das águas” (OLIVEIRA, 1999, p. 120-121).

Em síntese, os países membros da OCDE estão na vanguarda da utilização dos tributos ambientais como forma de combater os efeitos nocivos da exploração inadequada do meio. A experiência tem demonstrado que a introdução de um eficiente sistema de tributos ambientais tem minimizado os danos ambientais e contribuído para o alcance do equilíbrio ecológico. Assevera Nunes (2005, p. 187) que no momento em que o agente poluidor é

tributado mais severamente, buscará meios de continuar produzindo, porém desenvolvendo novas tecnologias que minimizem ou erradiquem a destruição do meio.

De todo modo, a tributação ambiental permanece sendo um desafio à modernidade. “A experiência comparada da Comunidade Europeia é um sinalizador de como tal matéria é difícil de ser enfrentada em economias mais débeis” (NUNES, 2005, p. 192).

Por sua vez, os países de economias mais débeis costumam ter legislações frágeis no tocante à proteção ambiental. Por consequência, a instituição de um sistema de tributação ambiental sobrepõe-se comumente nos países desenvolvidos. Esta discrepância na internalização de custos faz com que os países transfiram esse valor aos seus produtos em graus diferentes, o que acarreta no comércio internacional uma espécie de dumping ambiental ou ainda, ecológico.

2.3 DUMPING ECOLÓGICO: CONSEQUÊNCIA MARGINAL DA NÃO INTERNALIZAÇÃO DOS CUSTOS AMBIENTAIS

Como visto em tópicos anteriores, a tributação ambiental não objetiva incrementar a máquina arrecadatória, mas sim internalizar os custos decorrentes da degradação ambiental que acompanha a produção industrial, com receita vinculada à recuperação do meio ambiente.

Contudo, as tentativas de tributar os insumos (matéria-prima e energia) passam “pelas dificuldades dos efeitos em cascata que geram, além das dificuldades de competição no mercado internacional, pois tal medida deveria ser conjunta, ou seja, adotada por toda comunidade internacional economicamente ativa” (NUNES, 2005, p.192).

Diante da falta de uniformidade no tratamento da questão ambiental no cenário internacional, sobretudo em relação aos tributos, os países com legislação e controle ambiental frágeis, contam com uma vantagem substancial em comparação aos países que possuem legislação ambiental mais rigorosa, já que os custos decorrentes do processo de produção são internalizados e transferido aos preços, encarecendo o produto e tornando-o menos competitivo.

Quando os custos ambientais são internalizados em graus diferentes em relação a duas economias no tocante à relação comercial, ocorre o chamado dumping ecológico ou

ambiental³². O dumping ambiental configura uma concorrência desleal e caracteriza um efeito do sistema de tributação ambiental, visto que “[...] a internalização dos custos ambientais pode ser feita tanto pela tributação quanto pela eliminação de subsídios que induzam à utilização dos recursos naturais” (CAVALCANTI, 2002, p. 33).

Dessa forma, o dumping ecológico pode ocorrer quando há disparidade na utilização do sistema de tributos ambientais. Enquanto alguns países utilizam tributos ambientais, até em razão de possuírem legislações mais fortes, os países que não internalizam seus custos ambientais no processo de produção, deixam de realizar investimentos que deveriam ter sido feitos na melhoria da qualidade ambiental. Os poluidores passam a ter um ganho marginal quando não internalizam os custos da poluição em razão da utilização do bem de uso comum do povo.

Bianchi esclarece (2008, p. 85):

Na hipótese de uma reforma fiscal realizada em alguns países em desenvolvimento, certamente os agentes econômicos procurariam países com legislações ambientais mais tolerantes. E é por isso que esse sistema só atinge sua eficácia plena quando adotado por “todos” os países em desenvolvimento, o que parece ser uma tarefa difícil e lenta, tendo em vista os interesses econômicos prevalentes nesses países.

Em suma, a concretização da sustentabilidade ecológica passa pelos entraves da adoção ou não de uma política ambiental por parte dos países que reflita em sua cadeia produtiva. Consequente, a utilização de um sistema de tributos ambientais, ou ainda, a criação de tributos ambientais em sentido estrito, deixa de ser uma alternativa atraente para muitos países que temem efeito adverso na sua competitividade no comércio internacional.

³² Remi Aparecida de Araújo Soares (2004, p. 154-155), lista que, além da hipótese já mencionada neste tópico, o dumping ecológico também ocorre “[...] quando as indústrias poluidoras transferem seu parque produtivo para países com menor ou nenhum grau de exigências ambientais e, portanto, menor custo relativo à degradação do meio ambiente.” E acrescenta que “[...] essas indústrias não incluem os custos ecológicos simplesmente porque o país onde se instalaram não faz qualquer tipo de fiscalização ou exigência de caráter ambiental e, se o faz, é em condições mínimas. Isso ocorre geralmente nos países mais pobres ou em desenvolvimento onde a preocupação com a degradação ambiental é deixada de lado em detrimento do crescimento econômico, o que faz da América Latina e certos países da África focos potenciais de dumping ecológico.” De acordo com Reinaldo Gonçalves (2000, p. 73) “Esse processo significa que os países obtêm uma competitividade espúria com base na degradação ambiental. Países com regulamentações, normas e práticas inferiores beneficiam-se ou geram vantagem comparativa no sistema mundial de comércio que não existiriam caso os custos de implementação das normas ou padrões internacionais fossem internalizados.”

3. A APLICAÇÃO DA EXTRAFISCALIDADE DE TRIBUTOS NO ESTADO BRASILEIRO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL DE ACORDO COM AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

“Apesar de a tributação voltada para os interesses ambientais representar um grande avanço, a partir da comprovada experiência nos países desenvolvidos, conforme foi dito, a adoção de medidas equivalentes ainda são tímidas no Direito brasileiro” (SEBASTIÃO, 2006, p. 265). Para Regina Helena Costa (2009, p. 37), no Brasil, a experiência de tributação ambiental ainda é incipiente em decorrência natural da pouca conscientização da sociedade sobre a necessidade de preservação do meio ambiente.

Consequente, o Brasil não possui tributo ambiental em sentido estrito, ou seja, a criação de um tributo novo em razão do uso do meio ambiente. O Brasil utiliza o tributo ambiental em sentido amplo, isto é, um tributo tradicional adaptado para servir aos esforços de proteção ambiental. Assegura Cleucio Nunes (2005, p. 145-146) que, tratando-se da realidade econômica brasileira, a tributação ativa deve ser tratada com muita cautela, sobretudo se adotada a hipótese da criação de um novo imposto com função extrafiscal ambiental. No caso da tributação ativa assevera o autor (2005, p. 161) que os mecanismos tributários deverão trabalhar atentamente com as regras de mercado, a fim de que não sufoquem ainda mais o estado atual da economia brasileira.³³

Nesse sentido, Denise Lucena Cavalcante (2012, p. 102) esclarece que tributo ambiental não se trata de uma espécie tributária distinta das que estão em curso. Ao contrário, a tributação ambiental não preconiza uma espécie tributária nova, mas, sim, uma reordenação do sistema tributário com foco na sustentabilidade ambiental.

Considerando que “é característica da tributação ambiental a extrafiscalidade” (MORINS, 2003, p. 107) interessa-nos, neste passo, apontar a aplicação da extrafiscalidade de tributos no Estado brasileiro enquanto instrumento de tutela ambiental em relação a cada uma das espécies tributárias, elencadas de acordo com a Constituição Federal.

³³ Considerando a elevada carga tributária já existente no Brasil, a criação de um tributo ambiental em sentido estrito repercutiria no mercado interno e externo, sendo altamente prejudicial no caso das exportações. Cleucio Nunes (2005, p. 162-163) afirma que diante da cultura brasileira de avidez no exercício da atividade tributária, certamente a tributação ativa passará o custo do tributo ao mercado sem muitos critérios, somente em razão do argumento ideológico de que é necessário preservar. Nesse caso, o mercado produtor passará a ser o algoz da degradação e, por isso mesmo, vítima da voracidade fiscal.

Sem objeção de discutir o mérito a despeito das diversas classificações doutrinárias que perpassa o tema das espécies tributárias, adotar-se-á a divisão quinária consagrada pelo texto Constitucional: impostos (art. 145, I, CF), taxas (art. 145, II, CF), contribuição de melhoria (art. 145, III, CF), empréstimo compulsório (art. 148, CF) e contribuições especiais (art. 149, CF).

Salientando que a pretensão deste trabalho não é esgotar a temática de aplicação da extrafiscalidade, mas sim, exemplificar os tributos com função extrafiscal já adotados, aqueles passíveis de implementação e, ainda, informar aqueles tributos inaptos a atuar no campo do princípio do poluidor-pagador, segundo pesquisa bibliográfica.

3.1 TAXAS

As taxas estão previstas no art. 145, II da Constituição Federal e no art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN), podendo ser instituídas pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

A taxa é um tributo vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública e não à ação do particular. Explica Luciano Amaro (2008, p.31) que o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade.

Em que pese haver doutrinadores que coadunam com a posição de que a taxa é um tributo instituído com o único propósito de remunerar as atividades estatais exercidas ou postas à disposição do contribuinte, não cabendo finalidade diversa da fiscalidade para suprir os custos destas atividades públicas, Marcos Domingues (2012, p.6) esclarece que

A tributação ambiental caracteriza-se por sua natureza regulatória ou extrafiscal, instrumento de política ambiental, indutora de comportamentos ambientalmente amistosos, que não deve ser perdida de vista mesmo em se tratando de taxa, tributo tradicionalmente tido como retributivo ou contraprestacional, portanto, de natureza fiscal por excelência.

Lembrando que, nas palavras de José Marcos Domingues (2012, p. 7), os tributos sempre terão um componente fiscal ou arrecadatório, mesmo quando instituídos com

finalidade extrafiscal, pela simples razão de que ensejam uma escolha mais ou menos onerosa ao agente econômico contribuinte.

Assim, sendo um tributo de caráter contraprestacional, os recursos oriundos das taxas³⁴ são necessariamente aplicados no custeio do serviço público ou da atividade de polícia proporcionados pelo poder público. No entendimento de Domingues de Oliveira (1999, p. 58) as taxas instituídas sob o fundamento ambiental, além de corresponderem a uma contraprestação estatal, porquanto vinculadas, realizam o princípio do poluidor pagador. Aduz o autor (1999, p. 60) que

[...] a simples instituição das taxas ambientais produz um efeito psicológico, extrafiscal, imediato, induzindo o poluidor a buscar alternativas de comportamento não-poluidor para furtar-se a ser identificado como contribuinte, ou pelo menos diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar.

No que interessa ao direito ambiental, ensina Regina Helena Costa (2009, p. 312) que existem as taxas de serviço, pela prestação ou colocação à disposição do contribuinte de serviço público de natureza ambiental e as taxas de polícia cuja exigência, ensejada mediante o exercício de atividade de fiscalização e controle da atividade particular, especialmente relevantes por ocasião da expedição de licenças ambientais.

Assim, “as taxas ambientais devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes para custeio das correspondentes tarefas administrativas” (DOMINGUES, 2012, p. 11). No que concerne às taxas de polícia, podem significar conveniente fonte arrecadatória de fundos ambientais. “O exercício do poder de polícia sobre atividades potencial ou efetivamente poluidoras justifica a cobrança de taxa como meio de remuneração da Administração no controle do setor” (NUNES, 2005, p. 165).

Em geral as taxas pelo exercício do poder de polícia se destinam a custear os serviços oriundos das atividades descritas no art. 78 do Código Tributário Nacional e são cobradas, segundo Domingues (2012, p. 15), “visando reembolsar o Estado do custo despendido no desempenho da atividade à qual está vinculado o fato gerador”. Para o autor, as taxas ambientais não fogem a esses princípios, englobando o embasamento teórico que justifica a criação de taxas ambientais brasileiras.

³⁴ Com relação à base de cálculo das taxas, a Carta Magna determina expressamente que “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (§2º do art. 145). Em suma, a taxa pode ter como base de cálculo uma ordem de grandeza que não corresponda a imposto e que seja conexas ao custo do serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte, realizando o princípio retributivo de um lado e o princípio do poluidor-pagador de outro, autorizando-se exigir maior taxa de quem mais gera custos (serviço) no Poder Público. (DOMINGUES, 2012, p. 11)

A título de exemplo prático temos a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, instituída através da Lei nº 10.165/2000, cujo fato jurídico tributário é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama, para “controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais. O sujeito passivo da referida Taxa é todo aquele que exerça as atividades constantes do Anexo VIII da referida lei” (SEBASTIÃO, 2006, p. 272-273), ou seja, atividades descritas como potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais.

As próprias Constituições Estaduais dedicam capítulos ao tema ambiental, em atenção às diretrizes maiores postas pela Constituição da República, a exemplo:

Constituição Estadual do Rio de Janeiro é também indicada a materialidade de taxa pelo exercício de poder de polícia ambiental para fazer frente aos custos de fiscalização, recuperação e manutenção da qualidade ambiental, com a qual devem arcar os que utilizam os recursos naturais com fins econômicos (art. 259). Preceito semelhante é encontrado na Constituição do Estado do Piauí (art. 238) (SEBASTIÃO, 2006, p. 277)

Pelo que se depreende dos apontamentos de Misabel Derzi, a taxa pelo exercício de poder de polícia é a que estaria mais adequada para a utilização extrafiscal, o que não impede a mesma aplicação relativamente às taxas pela prestação de serviços públicos. Aduz a autora (2000, p. 561):

[...] taxas fundadas no 'exercício regular do poder de polícia devem ser entendidas, em primeiro lugar, aquelas com finalidade extrafiscal, como a de impedir ou restringir atividades que ameacem o interesse da comunidade. Em segundo lugar, as taxas para custear serviços com essa finalidade'. De qualquer modo, calcadas ou não, no poder de polícia, taxas se devem revestir sempre do caráter de contraprestação inerente a essa espécie de tributos.

A exemplo de taxas ambientais, cita-se a Taxa de Preservação Ambiental (TPA) de Fernando de Noronha, instituída através da Lei nº 10.403/89 do Estado de Pernambuco, na qual se prevê a cobrança de taxa a todas as pessoas não residentes ou domiciliadas no arquipélago e que estejam em visita turística, visando “assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha”, conforme art. 83 da Lei. Explica Cleucio Nunes (2005, p. 177-178)

[...] que a pessoa que penetrar ou permanecer no território do arquipélago não usufrui de nenhum serviço prestado efetivamente, ou de natureza divisível ou específica. A visita a Fernando de Noronha dá-se, em regra, para

o desfrute de um meio ambiente natural, constituído por um ecossistema belo e equilibrado. Por conseguinte, o arquipélago inclui-se nas pretensões genuínas do artigo 225 da Constituição Federal, quando refere que todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Em Fernando de Noronha não se busca serviço público a ser prestado pelo Estado, mas o convívio com a natureza em seu estado sublime de desenvolvimento natural.

Nesta mesma toada, o município de Bombinhas, em Santa Catarina, instituiu através da Lei Complementar n° 185 de 19 de dezembro de 2013, a Taxa de Preservação Ambiental na localidade, incidente sobre o trânsito de veículos e permanência de pessoas durante a alta temporada³⁵ que, utilizando a infraestrutura física da cidade, causam manifestos prejuízos de ordem ambiental. Segundo o art. 7° da Lei, os recursos arrecadados com a TPA serão aplicados em infraestrutura ambiental, conservação e preservação do meio ambiente com seus ecossistemas naturais, limpeza pública e ações de saneamento.

“Desta feita, não há impedimento para que as taxas, sobretudo aquelas exigidas em face do exercício do poder de polícia estatal, em caráter efetivo e específico, sejam utilizadas pelo Poder Público como instrumentos jurídicos indutores de condutas” (SEBASTIÃO, 2006, p. 168).

Assim, conclui-se que as taxas ambientais aparecem como importante instrumento de tutela ambiental, incidindo o efeito fiscal na arrecadação de recursos vinculados ao custeio de serviços público, assim como o efeito extrafiscal, visto que a instituição dos tributos e a utilização da receita adquirida planeia a proteção de bens ambientais específicos.

3.2 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria está previstas no art. 145, III da Constituição Federal e no art. 81 do CTN, podendo ser instituídas pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

³⁵ TPA tem como base de cálculo o custo estimado da atividade administrativa em função da degradação e impacto ambiental causados ao Município de Bombinhas, no período compreendido entre 15 de novembro e 15 de abril do exercício seguinte. Disponível em: <<http://www.bombinhas.sc.gov.br/cms/pagina/ver/codMapaItem/53478>> Acesso em 23 mai. 2016.

Aduz Eduardo Sabbag (2012, p. 451) que toda vez que o poder público realizar uma obra pública que trouxer benefícios, traduzíveis em “valorização”, para os proprietários de bens imóveis, poderá ser instituída a contribuição de melhoria, desde que vinculada à exigência por lei.

Desse modo, o fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública. “Nesse diapasão, para que se configure o fato imponible da exação, não basta que haja obra pública, nem que haja incremento patrimonial imobiliário. É preciso haver direta relação entre a obra e a valorização” (SABBAG, 2012, p. 452).

Segundo Hugo de Brito Machado (2000, p. 359), a contribuição de melhoria tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis.

O sujeito passivo da contribuição de melhoria, de acordo com o art. 121, § único, I do CTN, é o proprietário do imóvel, por estar diretamente ligado ao fato gerador da exação, à luz de uma relação pessoal e direta. “A base de cálculo é o quantum de valorização experimentada pelo imóvel, ou seja, o benefício real que a obra pública adicionou ao bem imóvel da zona valorizada” (SABBAG, 2012, p. 462).

Nas palavras de Domingues de Oliveira (1995, p. 66) a contribuição de melhoria é um tributo que, a par de seu potencial arrecadador (fiscal), pode transformar-se num elemento estimulador de grandes obras de profundo sentido ambiental (extrafiscal). Neste sentido, aduz Cleucio Nunes (2005, p. 165) que no caso das contribuições de melhoria, se a obra pública observar a preservação do meio ambiente do entorno da obra, deve ser reduzida a carga fiscal de contribuição de melhoria decorrente de alguma valorização imobiliária.

Simone Martins Sebastião (2006, p. 288-289) referindo-se à contribuição de melhoria exemplifica que, poder-se-ia, ao exigi-la, revesti-la de cunho “ecológico”, a partir da valorização imobiliária provocada pela realização de obra pública voltada à preservação ambiental como, por exemplo, a construção de um parque.

Partilha do mesmo entendimento Regina Helena Costa (2009 p. 312) quando afirma que crê que a contribuição de melhoria pode prestar-se à proteção ambiental. Segundo a autora o pressuposto necessário para a sua exigência é

[...] a realização de obra pública que venha a provocar valorização imobiliária particular (CR, art. 145, III). Assim, se a obra pública voltar-se à preservação ambiental, [...] poder-se exigir uma contribuição de melhoria

“verde”. A absorção dessa plus-valia pelo Poder Público, está atrelada ao custeio da obra, de modo que, em se tratando de meio ambiente urbano, a contribuição de melhoria pode revelar-se num expediente profícuo para fins urbanísticos.

A título de exemplo prático, José Marcos Domingues de Oliveira (1999, p. 65) cita a Lei nº 1.364/88 do Município do Rio de Janeiro que prevê contribuição de melhoria incidente sobre os proprietários de imóveis valorizados por obras públicas como arborização, proteção contra erosão, aterros e tratamento paisagístico.

Assim, este tributo mostra-se como grande fator de incentivo ao poder público para prover obras com escopo de proteção ou recuperação ambiental. Tem-se, então, que, se a “contribuição de melhoria é apta ao atendimento de políticas ambientais e urbanísticas, também o é para o implemento de outras políticas públicas. Portanto, com finalidade extrafiscal” (SEBASTIÃO, 2006, p. 170).

3.3 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

O empréstimo compulsório está previsto no art. 148 da Constituição Federal, podendo ser instituídas pela União, mediante lei complementar, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o princípio da anterioridade disposto no art. 150, III, b da Constituição Federal.

Esclarece Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 432) no que tange ao empréstimo compulsório:

[...] são tributos restituíveis. São também finalísticos, vedada a redestinação. Neles, porém, o fim não é permanente e presente como nas contribuições, cujas finalidades são constantes. Talvez fosse melhor falar em tributo causal, porque as suas causas podem ocorrer ou não: guerra externa ou sua iminência, calamidade pública, exangue o tesouro, investimentos relevantes, urgentes, de interesse nacional. Podem ter fato gerador de taxas, mas sempre se apresentam com fato gerador de imposto.

Sendo vedada a tredestinação³⁶, não há desvio de finalidade em razão da vinculação da receita, conforme prevê o parágrafo único do art. 148 “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

Segundo Eduardo Sabbag (2012, p. 488) o legislador constituinte não indicou explicitamente os elementos fundantes relativos ao aspecto material de incidência (alíquota, base de cálculo, sujeito passivo etc.), cabendo à lei complementar fazê-lo por completo.

Acrescenta Sabbag (2012, p. 481) que a exigência do empréstimo compulsório não pode se perpetuar no tempo, devendo ser exigido enquanto estiver presente o pressuposto fático, de índole constitucional. Sendo assim, é tributo temporário e restituível, sendo o Estado obrigado a proceder à respectiva devolução do valor arrecadado.

No que se refere à extrafiscalidade relativamente aos empréstimos compulsórios, Estevão Horvath (2002, p. 96) entende que não é possível, pois “[...] tendo a aplicação do produto de sua arrecadação vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (CF, art. 148, parágrafo único), têm por teto o importe total dessa despesa repartido entre os seus sujeitos passivos”. Assim, deduz o autor que a aplicação extrafiscal dos empréstimos compulsórios é inviável, sobretudo porque o montante arrecadado deve corresponder, mesmo que aproximadamente, as despesas públicas decorrentes de calamidade pública ou da necessidade de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

Desse modo, conclui-se que o motivo da instituição do empréstimo compulsório é predominantemente fiscal. No entanto, salienta Simone Sebastião (2006, p. 171) não há, nem na Constituição Federal, nem no Código Tributário Nacional, disposição proibitiva à utilização extrafiscal dos empréstimos compulsórios.³⁷

3.4 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (SOCIAIS, CORPORATIVAS, INTERVENTIVAS)

³⁶ Entende-se por tredestinação o desvio de finalidade que “desvincula” os recursos tributários arrecadados e de antemão destinados à concretização de fins constitucionais específicos.

³⁷ Menciona a autora que, em experiência não muito antiga, a União instituiu empréstimo compulsório em que a compra de passagens internacionais aéreas e marítimas era o fato jurídico tributário. Tal medida não deixou de ser um estímulo ao turismo interno. Originalmente, tratava-se de encargo financeiro sobre a emissão de bilhetes de passagens internacionais aéreas e marítimas, vulgarmente denominado de “imposto sobre viagens”, instituído pela Resolução 1.154, do Banco Central do Brasil, de 23.07.1986. No entanto, foi considerado como empréstimo compulsório pelo próprio Poder Judiciário (TFR: Acórdão 652743; 27.03.1989; Apelação Cível).

As contribuições especiais estão previstas no art. 149 da Constituição Federal, podendo ser instituídas exclusivamente pela União, possuindo três subespécies: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico (interventivas) e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (corporativas).

Explica Hamilton Dias de Souza (2000, p. 494-495) que se a referibilidade entre a atividade estatal e o sujeito passivo for indireta, sendo desenvolvida para o atendimento do interesse geral, porém deflagrando um especial benefício a uma pessoa ou grupo de pessoas, ter-se-á a contribuição. Esclarece Eduardo Sabbag (2012, p. 500) que o que caracteriza as contribuições especiais é que o produto de suas arrecadações deve ser carreado para financiar atividades de interesse público, beneficiando certo grupo, e direta ou indiretamente o contribuinte.

“As contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo” (SABBAG, 2012, p. 503). Assim, extrai-se que, em razão da destinação específica dos recursos, é um tributo com receita vinculada.

No que tange ao fato imponível das contribuições especiais, Miguel Reale (p. 1990, p. 68) assevera que o fato gerador não atua como mera causa da exação, como acontece com os impostos, mas sim como causa qualificada pela finalidade que lhe é inerente. Sendo assim, as contribuições buscam uma finalidade a ser atingida e não exatamente o fato-jurídico tributário. Neste sentido, Cleucio Nunes (2005, p. 154) complementa:

[...] examinando a natureza jurídica das contribuições, logo se percebe que são tributos qualificados pela finalidade a ser alcançada, não tendo havido previsão de materialidade (fato) para a incidência da norma. Em outras palavras, o legislador poderá escolher por meio de critérios políticos, qualquer fato para fazer incidir uma contribuição; somente precisará atender uma das três finalidades mencionadas.

Neste ínterim, passar-se-á a análise das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas que, são tributos pagos pelos profissionais vinculados a classes ou conselhos, compreendendo “a contraprestação que se deve em razão da assistência prestada pelo Estado à determinado grupo da sociedade, da qual decorra benefício especial para o cidadão que dele participe” (TORRES, 2007, p. 517). As contribuições corporativas³⁸

³⁸ São exemplos dessa subespécie as contribuições devidas aos “órgãos controladores e fiscalizadores das profissões, isto é, os Conselhos Regionais de Fiscalização (CREA, CRM, CRC, CRE, entre outros), cujas atividades são legalmente reputadas como de interesse público. Tais órgãos ou parafiscos são, geralmente,

destinam-se ao custeio das atividades dos órgãos sindicais e profissionais que atuam como instrumentos do Estado no acompanhamento do exercício das atividades dessas categorias, visto que exercem atividade de cunho estatal, quando atuam e fiscalizam as atividades desenvolvidas por estes grupos. No que se refere à análise das contribuições corporativas, verifica-se que não há hipótese de utilização extrafiscal, visto tratar-se de tributo específico no interesse de categorias profissionais e econômicas, destinando-se a organização das mesmas.

No que tange ao uso das contribuições como instrumentos de política públicas ambientais, as de caráter social e de intervenção no domínio econômico são as mais adequadas, segundo Cleucio Nunes (2005, p. 150), pois atinam com as duas vertentes de proteção ao meio ambiente, quais sejam, a influência do Estado sobre a atividade econômica nas economias de mercado modernas e a distribuição de justiça social também pelo Poder Público. Acrescenta o autor:

A disciplina das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, a que se refere o art. 149 da Constituição Federal, é aplicável tanto no que atina aos seus respectivos usos como instrumentos de controle da atividade econômica, bem como ao objetivo de garantir direito a todos a um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações. Em resumo, é perfeitamente lícito, no Brasil, o empenho de contribuições sociais ou de intervenção no domínio econômico com finalidade ambiental.

No campo da tributação ativa, salienta-se que as contribuições, tanto com “finalidades sociais como as de intervenção, têm papel significativo na reconstrução do meio ambiente danificado, já que poderão ter suas respectivas receitas vinculadas a órgãos ou entidades governamentais” (NUNES, 2005, p. 146).

Para tanto, as contribuições sociais são tributos subdivididos em três categorias. Segundo o STF, “entende-se como “contribuições sociais” as (I) contribuições sociais gerais (aquelas não destinadas à seguridade), as (II) contribuições de seguridade social e (III) outras contribuições sociais” (SABBAG, 2012, p.521). As contribuições sociais gerais são regidas pelo mesmo regime jurídico das demais contribuições previstas no art. 149 da CF e dividem-se em contribuições ao salário-educação³⁹ (art. 212, §5º, CF) e as contribuições destinadas aos

peças jurídicas de direito público (autarquias), que se colocam como sujeitos ativos (art. 119, CTN) de uma relevante contribuição profissional ou corporativa.” (SABBAG, 2012, p. 506)

³⁹ A contribuição ao salário-educação foi concebida para financiar, como adicional o ensino fundamental público, como prestação subsidiária da empresa ao dever constitucional do Estado de manter o ensino primário gratuito de seus empregados e filhos destes. (SABBAG, 2012, p. 523)

Serviços Sociais Autônomos – Sistema “S”⁴⁰ (art. 240, CF). As contribuições sociais de seguridade social⁴¹ (art. 195, I ao IV, da CF) destinam-se a financiar exclusivamente a previdência, saúde e a assistência social, espécies do gênero seguridade social. Já as “outras” contribuições sociais são as chamadas contribuições residuais, constantes no art. 195, §4º da CF.

Nesta seara, “em relação ao meio ambiente, com efeito, é perfeitamente possível que o Estado exija de determinadas categorias da sociedade contribuições sociais, que visem atender ao bem-estar social futuro de proteção ambiental” (NUNES, 2005, p. 152-153).

No campo da tributação passiva, poder-se-ia adotar-se incentivos sobre as contribuições sociais existentes. Exemplifica Clecio Nunes (2005, p. 164-165) que “a indústria menos poluidora, por exemplo, poderia receber reduções no pagamento de contribuições sociais patronais”. Assim, o incentivo de conduta configuraria o objeto da exação extrafiscal.

Por fim, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs), cujo escopo é a realização dos princípios informadores da ordem econômica presentes no art. 170 da CF, atuam como instrumento interventor na regulação da atividade econômica e se prestam sobremaneira, à consecução dos fins ambientais. São tributos de arrecadação vinculada, de modo que a receita é efetivamente aplicada à intervenção no determinado setor da economia. No que tange a função deste tributo, Eduardo Sabbag (2012, p. 516) aduz:

[...] exsurge o caráter extrafiscal das contribuições interventivas, como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de segmentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos, como instrumento de arrecadação.

Outrossim, Regina Helena Costa (2009 p. 313) ao sugerir a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico como instrumento de proteção ambiental, alude:

Ainda, dentro da competência tributária federal, parece-nos possível a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico, como

⁴⁰ As contribuições do sistema “S” são também denominadas de “contribuições de terceiros”, são destinadas [...] às entidades privadas de serviços sociais autônomos e de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical. Tais organismos – SENAI, SESI, SESC, SEST, SENAT, SEBRAE, SENAC etc. – pertencentes ao chamado Sistema “S”, dedicam-se ao ensino fundamental profissionalizante e à prestação de serviços no âmbito social e econômico. (SABBAG, 2012, p. 524-525)

⁴¹ São exemplos: a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o PIS e PASEP (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

instrumento de atuação da União nessa área (art. 149). A defesa do meio ambiente, um dos princípios gerais da atividade econômica (art. 170, VI) e, desse modo, a União pode lançar mão desse tributo para gerar recursos voltados à preservação ambiental. Por exemplo, uma contribuição exigida das empresas do setor madeireiro, para financiar programa de reflorestamento.

Maior exemplo de aplicação prática da extrafiscalidade como instrumento de tutela ambiental é a CIDE-combustíveis, instituída pela Lei n. 10.336/2006, cuja contribuição incide sobre a importação e comercialização de petróleo e gás natural e seus derivados, bem como o álcool etílico combustível. Expõe Simone Sebastião (2006, p. 276):

[...] figura tributária do subsistema constitucional tributário brasileiro se faz presente o princípio poluidor-pagador, na medida em que pode internalizar o custo socioambiental do consumo de combustíveis, a sua função fiscal ecologicamente orientada – destinação ambiental dos recursos – e sua extrafiscalidade – diferenciação de alíquotas de acordo com o uso ambientalmente mais ou menos adequado.

Afirma Roberto Ferraz (2003, p.102) que a CIDE-combustíveis, figura estruturada no § 4º do art. 177 da Constituição, é um excelente exemplo do que se conhece no mundo como *green tax*, imposto verde, ou, como temos chamado, 'tributo ambientalmente orientado', em sua modalidade mais eficiente.

Para a referida Contribuição, acrescenta Sebastião (2006, p. 275) que o art. 177, § 4º, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, estabeleceu a possibilidade de alíquota diferenciada por produto ou uso, e previu que, dentre as destinações dos recursos arrecadados, se encontra o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

As contribuições, portanto, são tributos que, por excelência, encaixam-se melhor na finalidade de proteção ao meio ambiente, pois perseguem finalidade de ação social do poder público ou de intervenção no domínio econômico.

[...] As contribuições seriam a espécie tributária mais adequada para o exercício da tributação ambiental, pois se encaixariam na configuração de instrumento de efetivação do princípio do poluidor-pagador e ainda se alinhariam com os fundamentos do mercado, uma vez que visariam também corrigir externalidades negativas da produção. (NUNES, 2005, p. 151)

Salienta Nunes (2005, p. 155-156) que, no entanto, “não é adequada a consideração de que a contribuição ambiental deva se nortear sempre pelo aspecto da extrafiscalidade”. Passando-se para o campo da tributação ativa, a contribuição pretenderia

fim diverso da função extrafiscal que é inibir o comportamento do poluidor, “[...] a contribuição buscaria a obtenção de recursos para atuações sociais na área de proteção ao meio ambiente”. (NUNES, 2005, p. 154) “[...] A conclusão a que se chega é que as contribuições sociais ambientais teriam finalidade arrecadatória de investimento nos setores de proteção ao meio ambiente”. (NUNES, 2005, p. 155-156) Prevalecendo, neste caso, a função fiscal.

3.5 IMPOSTO

O imposto está previsto no art. 145, I da Constituição Federal e no art. 16 do CTN, podendo ser instituído pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, a sua atividade ou ao seu patrimônio.

Nas palavras de Paulo Barros de Carvalho (2004, p.36) pode-se definir imposto como o “tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”. Desse modo, chega-se a conclusão que é um tributo não vinculado, ou seja, desvinculado de qualquer atividade estatal específica.

Sendo assim, impostos não possuem finalidade específica e servem para a composição das receitas do Estado. Para o pagamento do imposto, basta a realização do fato gerador pelo particular, o que não corresponde “a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público.” (NOGUEIRA, 1995, p. 158) Assim, “o imposto é, concomitantemente, exação não vinculada e gravame de arrecadação não afetada (SABBAG, 2012, p. 404), salvo as exceções constitucionais do artigo 167, IV da CF.

No que tange à análise da extrafiscalidade deste tributo, crê-se que, entre as demais espécies tributárias já estudadas, é nos impostos que a utilização extrafiscal se manifesta de forma mais expressiva. Não é a toa que Kyoshi Harada (2007, p. 279) mencionou que embora os estudiosos da matéria refiram-se à expressão “tributos extrafiscais”, a extrafiscalidade se manifesta quase sempre em relação a impostos, ao menos, por meio de progressão de alíquotas.

E de fato, o uso extrafiscal de competência tributária estabelecida em favor da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desenvolveu-se de modo mais

perceptível via legislação concernente aos impostos. Isso porque os impostos se prestam a finalidade regulatória, caso em que “[...] viabilizam a efetivação de inúmeras políticas públicas voltadas à realização de objetivos sociais e econômicos nas mais diferentes áreas de atuação das pessoas físicas e jurídicas [...]”. (BERTI, 2009, p. 42)

Corroborando este entendimento, Marcos Aurélio Valadão (2000, p. 233) aduz:

O imposto é a modalidade tributária que mais se presta à utilização extrafiscal. Isto deve-se a razões técnicas. A mais importante é que, em virtude de sua receita não ter destinação específica, previamente delimitada, a eventual renúncia de receita, com efeito extrafiscal, não implicará diretamente diminuição da prestação de uma atividade estatal específica, e, *mutadis mutandis*, o incremento de receita, decorrente da sobrecarga tributária, com efeito extrafiscal, não implica excesso de arrecadação para uma atividade estatal específica. Ou seja, para se atingir os efeitos extrafiscais, o imposto apresenta caráter de generalidade e de não interdependência orçamentária, o que implica determinar o imposto, ente as demais exações fiscais, como o principal instrumento de atuação extrafiscal.

Aos impostos de competência da União, previstos no art. 153, I ao VII da Constituição, exemplificar-se-á alguns exemplos de impostos de aplicação extrafiscal, sem, contudo, tender o exaurimento do tema. Assim, ensina Simone Sebatião (2006, p. 269):

Na tributação sobre a produção e o consumo, os chamados impostos indiretos podem ser moldados, através de graduações de alíquotas, isenções e restituições, de forma a estimular a fabricação e o consumo de produtos mais eficientes e menos poluentes e desestimular a produção daqueles ineficientes e poluidores, ou cujo processo produtivo cause poluição. [...] o Imposto sobre Produtos Industrializados deve incidir seletivamente, na razão inversa da essencialidade do produto, que, dentre outros critérios, deve levar em conta o caráter essencial da preservação do meio ambiente.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em razão de sua seletividade e essencialidade do produto objeto de sua incidência, é um imposto com função predominantemente extrafiscal. No que se refere ao IPI enquanto instrumento de tutela ambiental, cita-se, a título de exemplo, o Decreto n. 7.619/2011 que previa a concessão de crédito presumido de IPI na aquisição de resíduos sólidos utilizados como matéria-prima ou produto intermediário na fabricação de produtos. Para obtenção de tal benefício, os resíduos sólidos deveriam ser obtidos diretamente de cooperativas de catadores de materiais recicláveis. Tal medida, além de demonstrar comprometimento com a questão social ao cooperar com preservação dos postos de trabalho, também motivava o incentivo a não geração, redução, reutilização e tratamento de resíduos sólidos, bem como destinação final

ambientalmente adequada dos rejeitos, em consonância com os objetivos da Política Nacional de Resíduos Sólidos⁴², instituída pela Lei 12.305/2010.

Ao minorar as alíquotas dos impostos no que tange aos bens ecologicamente corretos, incentiva-se sua utilização em detrimento daqueles que não se enquadram nesta categoria. No caso dos impostos de importação e de exportação, também poderão ser “facilmente manejados no sentido proposto, isto é, diminuindo-se a carga fiscal na importação ou exportação de produtos destinados à limpeza do meio ambiente, adquiridos por indústrias poluidoras” (NUNES, 2005, p. 164), por exemplo.

Regina Helena Costa (2009, p. 309-310) menciona que até mesmo o Imposto de Renda (IR) poderia prestar-se à proteção ambiental. A autora expõe que o imposto sobre a renda possui sistemática que:

[...] pode abrigar incentivos à preservação ambiental, mediante deduções nas hipóteses de projetos voltados para esse fim ou mesmo isenções em relação a rendimentos provenientes de atividades interessantes sob o ponto de vista ambiental, o que ainda, feito timidamente.

Outro exemplo, ainda na seara dos impostos de competência da União, é o Imposto sobre Propriedade Rural que “desempenha relevante papel na seara da tributação ambiental principalmente no que concerne ao princípio da função social da propriedade tão valorizado pela Constituição”. (SEBASTIÃO, 2006, p. 271) Aduz Regina Helena Costa (2009 p. 310):

Em referência ao Imposto Territorial Rural – ITR, a Constituição da República estabelece como um dos requisitos para o atendimento da função social da propriedade rural, sob pena de promoção da desapropriação para fins de reforma agrária, a “utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente” (art. 186, II). Portanto, as alíquotas desse imposto devem ser fixadas não somente com vista a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 5º), mas também para incentivar tal comportamento.

Acrescenta Sebastião (2006, p. 271) que o § 4º do art. 153 do Texto Constitucional, “admite a função extrafiscal do Imposto Territorial Rural, ao permitir que nele

⁴² A PNRS estabelece o princípio de responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos, incluindo fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes, consumidores e titulares dos serviços públicos de limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos; bem como o instrumento da logística reversa, caracterizado por um conjunto de ações, procedimentos e meios destinados a viabilizar a coleta e a restituição dos resíduos sólidos ao setor empresarial, para reaproveitamento, em seu ciclo ou em outros ciclos produtivos, ou outra destinação final ambientalmente adequada. (Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/cidades-sustentaveis/residuos-perigosos/lo-gistica-reversa>>. Acesso em 30 mai. 2016)

se adotem alíquotas variáveis para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, além de não incidir sobre pequenas glebas rurais”. Segundo Simone Sebastião (2006, p. 272):

Há também hipóteses em que a legislação correspondente exclui da base imponible do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural as áreas de floresta nativa e outras de preservação permanente, determinadas por lei ou conservadas por iniciativa do próprio contribuinte-proprietário.

Já quanto aos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, previstos no art. 155, I a III da Constituição Federal, cabe mencionar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.

“O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, por seu turno, também pode ter suas alíquotas graduadas em função da preservação ambiental, uma vez que os veículos automotores são grandes fontes geradoras de poluição” (COSTA, 2009 p. 311). Salienta Cleucio Nunes (2005, p. 164) que os automóveis que utilizarem equipamentos ou combustíveis menos poluidores poderão receber incentivos na alíquota ou na base de cálculo do imposto.

Neste mesmo sentido, destaca Denise Lucena Cavalcante (2012, p. 180):

[...] o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) no Brasil, que tem função originalmente fiscal (arrecadatória), porém, quando foi definida em alguns estados a alíquota zero para os veículos elétricos (não poluentes), neste momento, institui-se também sua natureza extrafiscal, representando esta redução de alíquota um estímulo à diminuição da poluição causada pela emissão de gases oriundos dos veículos tradicionais.

No que tange ao ICMS, Simone Sebastião (2006, p. 280) cita a iniciativa do Estado de Tocantins que, através da Lei 1.095, de 1999,

[...] concedeu-se isenção do referido Imposto incidente nas operações internas de saídas de papel usado, aparas de papel, papelão, sucatas de metais ferrosos ou não ferrosos, plásticos, resíduos de plásticos, vidros, cacos de vidros e aparas de vidros, outros resíduos sólidos e efluentes, e lixo, desde que destinados à indústria de reciclagem ou outro fim correlato; assim como nas operações de saída de produtos resultantes da respectiva industrialização, recondicionamento e compostagem. Tal benefício é concedido desde que preenchidas determinadas condições legais e exclusivamente a contribuintes previamente cadastrados em programa estadual de coleta seletiva do lixo.

Outra modalidade que urge destacar é o chamado ICMS ecológico cujo objetivo é “fornecer algum tipo de remuneração ou compensação financeira para Municípios onde

existam restrições de uso do solo de parte de seu território, tornando-se necessário a conservação ou preservação da tal área”. (SOUZA; NAKAJIMA; OLIVEIRA, 2011, p. 28) Assim, pressupõe-se uma compensação pela restrição do uso econômico em áreas destinadas à preservação.

Esclarece Carlos Irigaray (2001, p. 120) que o ICMS ecológico não trata de “qualquer alteração na atividade tributante propriamente dita; ou seja, permanece inalterada a hipótese de incidência do referido imposto” e acrescenta que o “acréscimo da qualificação “ecológico” decorre de uma nova modalidade de rateio no montante que os Estados repassam necessariamente aos municípios” (IRIGARAY, 2001, p. 120). A Constituição Federal determina que

[...] 75% da arrecadação do ICMS seja destinado ao Estado para a sua manutenção e investimentos e que 25% dessa arrecadação seja distribuída aos municípios (CF, art. 158, IV). O parágrafo único do art. 158, inciso IV estabelece que “até 25% do ICMS da parte que pertencer aos municípios será distribuído de acordo com lei estadual”, ou seja, até 1/4 dos 25% pode ser rateado aos municípios que investem na preservação ambiental, desde que haja legislação estadual pertinente. Assim, os Estados estão ampliando as características extrafiscais do ICMS, implantando por força da lei estadual o ICMS Ecológico que consiste em parcela resultante da divisão da receita do mencionado imposto, destinando-se aos Municípios um valor redistribuído proporcionalmente ao seu compromisso com a preservação e conservação ambiental. (SOUZA; NAKAJIMA; OLIVEIRA, 2011, p. 29)

Sendo assim, no que se refere à vinculação de receita de impostos, os Municípios “não estão obrigados a aplicar o recurso recebido na gestão ambiental, mas receberão uma parcela maior desses recursos, se comprovarem a execução das políticas consistentes nessa área”(IRIGARAY, 2001, p. 123-124).

E por fim, os impostos de competência dos Municípios, previstos no art. 156, I ao III da Constituição Federal, abordar-se-ão o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana e o imposto sobre serviço de qualquer natureza.

Neste sentido, no âmbito da competência tributária municipal, Simone Sebastião (2006, p. 282) argumenta que o IPTU “é a grande ferramenta tributária a serviço da conservação ambiental. Isso porque, assim como a propriedade rural, a propriedade urbana também está submetida ao princípio da função social da propriedade”. Assim,

[...] o Município detém o poder-dever de preservar o meio ambiente e combater a poluição, podendo valer-se da Tributação Ambiental como um importante e eficiente instrumento condicionador de condutas dos particulares, direcionando-as em benefício do ambiente das cidades,

promovendo o bem estar social na forma do disposto no art. 225 da CF/88, ou seja, a sadia qualidade de vida no âmbito urbano, sendo o IPTU um tributo potencial para tal fim (FOLMANN, 2002, p. 508.)

Menciona Cleucio Nunes(2005, p. 164) que para os tributos municipais, poder-se-ia aplicar o seguinte mecanismo “diminuindo-se o IPTU de imóveis considerados pela lei como produtivos ou de preservação ambiental (incluindo-se, nesse caso, os patrimônios tidos por históricos ou culturais)”.

Como exemplo fatural, Simone Sebastião (2006, p. 284) aduz que o Município de Curitiba oferece incentivos fiscais do Imposto Predial e Territorial Urbano para os imóveis com cobertura vegetal relevante. E nem poderia ser diferente, uma vez que Curitiba é internacionalmente conhecida como “capital ecológica”.

“Em sede de Imposto sobre Serviços de qualquer natureza é possível a proposição de benefícios que incrementem atividades de interesse preservacionista, isentando do Imposto os serviços de, por exemplo, ecoturismo” (SEBASTIÃO, 2006, p. 286). Ainda nesta mesma toada, Cleucio Nunes (2005, p. 164) ressalta que “a prestação de serviço de limpeza ambiental também deve receber incentivos na cobrança do ISS, como meio de tornar o setor mais estimulante para outras empreitadas nessa área”.

Vários são, portanto, dentre os impostos, os instrumentos passíveis de serem aplicados para o alcance desse desiderato. “Tudo depende da criatividade do legislador e da vontade política dos governantes de empunharem a bandeira de proteção ao meio ambiente, lançando mão de todos os instrumentos jurídicos possíveis”. (SEBASTIÃO, 2006, p. 289)

3.5.1. O PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DA RECEITA E OS IMPOSTOS

Em que pese tratar-se de um tópico que foge a alçada do Direito Tributário e envereda-se para o campo do Direito Financeiro, a destinação da receita auferida pelos impostos é um tema de bastante discussão doutrinária, mormente quando se trata de tributação ambiental.

No Direito Tributário, o tema da afetação da receita de impostos não é pertinente, já que “a destinação ou a finalidade do produto da arrecadação dos tributos é irrelevante para a qualificação da espécie tributária ou de sua natureza jurídica específica” (SABBAG, 2012, p. 499), na consoante dicção do art. 4º, inc. II do CTN.

Concernente aos impostos, a regra constitucional orçamentária da não afetação de receita, prevista no art. 167, IV da Constituição Federal, veda expressamente a vinculação de receitas oriundas dos impostos a órgãos públicos, fundo ou despesa, salvo exceções⁴³. De acordo com o princípio da não vinculação da receita, as receitas orçamentárias devem ser recolhidas ao Caixa Único do Tesouro, sem qualquer vinculação em termos de destinação, de modo a oferecer flexibilidade na gestão do caixa do setor público. Nas palavras de Domingues de Oliveira (1995, p. 85), “o mérito do princípio da não afetação da receita residiria em permitir ao administrador financeiro suficiente “discricionariedade” para proceder às liberações de verbas orçamentárias no momento em que melhor atendessem ao interesse público”.

“No plano da motivação, o mandamento em análise visa assegurar que o conjunto das receitas componha uma massa distinta e única hábil a cobrir o conjunto de despesas. Quer-se, assim, evitar que a receita de impostos por antecipação, fique comprometida” (SABBAG, 2012, p. 405), “inviabilizando de apresentar proposta orçamentária apta à realização do programa de governo aprovado nas urnas” (PAULSEN, 2007, p. 421)

Carlos Teodoro Irigaray (2001, p. 124), assinala que o princípio orçamentário da não afetação da receita, agasalhado pela Constituição, tem sido criticado, justamente por limitar a utilização extrafiscal dos impostos, obstaculizando a ação do Legislativo na definição de prioridades, ditadas por necessidades sociais.

Referindo-se ao princípio da não afetação da receita no tocante à tutela ambiental, Regina Helena Costa (2009, p. 313-314) expõe:

[...] Essa regra, que, como visto, já vem bastante excepcionada no próprio Texto Constitucional, impede que se destinem os recursos gerados por impostos ambientais para a criação de um fundo público, a exemplo do “Superfund” dos Estados Unidos. Pensamos seja o momento de refletir-se sobre a utilidade da manutenção dessa regra, que, talvez não mais se justifique, uma vez que se constitui num embaraço à captação de recursos para o desenvolvimento de atividades voltadas à preservação ambiental.

Na doutrina, encontram-se bastantes críticas a respeito da constitucionalização do princípio orçamentário da não afetação dos impostos, visto que este princípio traz em seu bojo

⁴³ O princípio da não afetação dos impostos não é absoluto, comportando exceções, constitucionalmente expressas, constantes no art. 167, IV, bem como o disposto no §4º da CF. Eduardo Sabbag (2012, p. 406) descreve-as, assim resumidas: (1ª) a repartição de receitas tributárias; (2ª) a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária; e (3ª) a prestação de garantias (i) para operações de crédito por antecipação de receita, (ii) para a União (garantia e contragarantia) e (iii) para pagamento de débitos para com esta.

a possibilidade de “tredestinação” (desvio da finalidade), o que representa, muitas vezes, “a malversação do dinheiro público, prática lamentavelmente presente na sistemática tributária do Brasil” (SABBAG, 2012, p. 492) e impede, conseqüentemente, o atendimento a exceções que se impõem em face de relevantes valores que necessitariam ser prestigiados.

CONCLUSÃO

O progresso traz consigo desenvolvimento acelerado, crescimento e expansão demográfica e, conseqüentemente, o colapso do meio ambiente. A fim de combater os efeitos nocivos da exploração inadequada do meio, torna-se imprescindível a atuação do Estado intervencionista que, o faz, dentro dos conformes jurídicos.

No sentido de prevenir ou evitar o colapso ambiental, o Estado deve ampliar estratégias eficazes no que concerne o desenvolvimento sustentável, através de políticas públicas de proteção ambiental e que conjuntamente, contemple o fortalecimento da economia, sem que o meio ambiente seja degradado.

O direito ao desenvolvimento econômico e a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, previstos na Constituição Federal, são direitos conflitantes na medida em que a atividade econômica afeta o meio ambiente e compromete o equilíbrio ecológico. Para tanto, faz-se fundamental a existência de instrumentos jurídicos que garantam a convivência harmônica destes dois direitos.

Partindo-se da perspectiva de que a atuação do ente público nas esferas repressiva e reparatória é insuficiente do ponto de vista da sustentabilidade ecológica, a intervenção no domínio econômico prostra-se como possibilidade de ação profícua do Estado. No ramo do Direito Tributário, o principal instituto do Estado para o alcance deste desiderato é a extrafiscalidade – que assume roupagem de um importante instrumento de tutela ambiental, capaz de moldar a sociedade em prol de um desenvolvimento sustentável.

A função extrafiscal dos tributos, inerente à tributação ambiental, age, dessa forma, incentivando ou inibindo o comportamento do contribuinte na busca de uma efetiva compatibilização entre o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental, condicionando a liberdade de escolha do agente econômico, por intermédio da carga tributária, a adotar soluções mais econômicas e ambientalmente sustentáveis.

Nesta toada, a tentativa de construção de um Sistema Tributário Ambiental tem sido sustentada por vários autores como um dos principais instrumentos do desenvolvimento econômico sustentável, com o propósito de alcançar uma efetiva economia verde.

Realizando-se um paralelo do que foi exposto em relação à extrafiscalidade e a experiência internacional no âmbito dos países europeus, membros da OCDE (Organização

para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), conclui-se que o Brasil, no contexto de uma reforma tributária mais ampla, poderia ampliar e aprimorar a aplicação de tributos relativos ao meio ambiente.

Levando-se em consideração o estudo realizado a respeito do mecanismo extrafiscal em relação às peculiaridades de cada espécie tributária e as limitações impostas pela Constituição Federal, vislumbrou-se, ainda sim, um leque de possibilidades de utilização da extrafiscalidade com vistas à proteção ambiental no Sistema Tributário vigente.

Pode-se concluir que por meio do direcionamento extrafiscal das espécies tributárias existentes à proteção ambiental, o Estado, além de manter a sua arrecadação, economiza recursos que seriam empregados na reparação do meio ambiente. Os agentes econômicos, por sua vez, se beneficiarão quando da adoção de um comportamento ambientalmente correto, o que refletirá na minoração da carga tributária devida ou ainda, em incentivos fiscais.

À vista disso, restou demonstrado que a compatibilização entre o desenvolvimento econômico e a proteção do meio ambiente não se efetiva apenas com um sistema de regulamentos e sanções, sendo necessária a intervenção do Estado na instituição de outros instrumentos econômicos de incentivo às atividades sustentáveis, que podem funcionar tanto como estímulo ou desestímulo de condutas lesivas ao meio ambiente e que, sobretudo, afinam-se com o direito assegurado pelo *caput* do art. 225 da Constituição Federal, qual seja, a viabilização do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

REFERÊNCIAS

AYDOS, Elena de Lemos Pinto. *TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL: FUNDAMENTOS E PERSPECTIVAS*. 2010. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33953-4473PB.pdf>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARTHUR Cecil Pigou British economist. Written by: The Editors of Encyclopedia Britannica. Disponível em: <<http://global.britannica.com/EBchecked/topic/460259/Arthur-Cecil-Pigou>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular*. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, on-line, Bahia, n. 11, setembro, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-11-SETEMBRO-2007-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em 24 fev 2016. ISSN 1981-1888.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003a.

_____, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003b.

_____, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002.

_____, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3^a ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos Extrafiscalidade e Não-confisco*. 3^a ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BIANCHI, Patrícia Nunes Lima. *Meio Ambiente: Certificações Ambientais e Comércio Internacional*. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2008.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Trad. Daniela Beccacia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.

BOTALLO, Eduardo; COSTA, Regina Helena; FIGUEIREDO, Lucia Valle; FIGUEIREDO, Marcelo. Tributação, Ecologia e Meio Ambiente. In: XIII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Revista de direito tributário, São Paulo, n. 78, p. 69-89, 2000.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompi-lado.htm>. Acesso em: 01 jun. 2015.

_____. Lei Complementar nº 185, de 19 de dezembro de 2013. Institui a Taxa de Preservação Ambiental – TPA, do Município de Bombinhas-SC e dá outras providências. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/sc/b/bombinhas/lei-complementar/2013/18/185/leicomplementar-n-185-2013-institui-a-taxa-de-preserva-cao-ambiental-tpa-e-da-outras-providencias>>. Acesso em: 23 maio 2016.

_____. Decreto nº 7.212, de 15 de janeiro de 2010. Regulamenta A Cobrança, Fiscalização, Arrecadação e Administração do Imposto Sobre Produtos Industrializados - Ipi. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decree-to/d7212.htm>. Acesso em: 27 jun. 2015.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 01 jun. 2015.

_____. Lei nº 6.938, de 31 de janeiro de 1981. Política Nacional do Meio Ambiente, Seus Fins e Mecanismos de Formulação e Aplicação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm>. Acesso em: 27 jun. 2015.

_____. Decreto nº 7.619, de 21 de novembro de 2011. Regulamenta a concessão de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de resíduos sólidos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7619.htm>. Acesso em: 30 maio 2017.

CARLOS, Américo Brás. *Impostos - Teoria Geral*. 4.^a ed. Portugal: Almedina, 2014.

CARVALHO, EDSON FERREIRA DE. *Meio ambiente como patrimônio da humanidade*. Curitiba: Juruá, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993.

_____, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário*. São Paulo: RT, 2002.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental*. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Lisboa: Almedina, 2012.

_____, Denise Lucena. *Tributação Ambiental: Por uma remodelação ecológica dos tributos*. *Nomos Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. Fortaleza. Ano 12, V. 32.2, jul./dez. 2012.

CAVALCANTI, Clóvis. *Meio Ambiente, desenvolvimento sustentável e políticas públicas*. 4. Ed. São Paulo: Cortez : Recife : Fundação Joaquim Nabuco, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional*. 2^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____, Regina Helena. *Tributação Ambiental*. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Direito Ambiental em Evolução*. Vol. 1. 2º ed. Curitiba: Juruá, 2009.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

DOMINGUES, José Marcos. *Direito tributário e meio ambiente*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____, José Marcos. *Taxas Ambientais no Direito Brasileiro. Especial referência à Taxa Federal de Controle e Fiscalização Ambiental*. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* 1.2, Jul/Dez (2012). Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4462/2776>> Acesso em 22 mai. 2016.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FERRAZ, Roberto. O princípio da capacidade contributiva na tributação ambientalmente orientada. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____, Roberto. Tributação e meio ambiente: o green tax no Brasil (a contribuição de intervenção da emenda 33/2001). In: MARINS, James (coord.). *Tributação e Meio Ambiente*. 1ª ed., 3ª tir. Curitiba: Juruá, 2003.

_____, Roberto. *Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FOLMANN, Melissa. *IPTU e tributação ambiental: uma visão sob o enfoque constitucional e tributário*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *IPTU: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito econômico*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 36

FURLAN, Valéria. IPTU. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GONÇALVES, Reinaldo. *O Brasil e o comércio internacional: transformações e perspectivas*. São Paulo: Contexto, 2000.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Sistema Tributário na Constituição de 1988 - Tributação Progressiva*. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2007.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

IRIGARAY, Carlos Teodoro José Hugueneu. ICMS Ecológico: Novas Perspectivas para a política ambiental. In: *Temas de Direito Tributário*. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). Florianópolis, Fundação Boiteux, 2001.

LEITE, José Rubens Morato. *Manual de Direito Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Re-vista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19ª edição. Editora Malheiros. São Paulo, 2005.

MOLINA, Pedro M. Herrera. *Derecho Tributario Ambiental: La introducción del interés ambiental en el ordenamento tributario*. Madrid, Marcial Pons, 2000.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NAKAGAWA, Fernando (Ed.). *Brasil fica mais perto de entrar na OCDE*. 2015. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-fica-mais-perto-de-entrar-para-a-ocde---imp-,1698653>>. Acesso em: 27 jun. 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUNES, Cíntia Bezerra de Melo Pereira. AZEVEDO, Flaviana Marques de. *Tributos Ambientais: Uma Análise da Cide-Combustíveis incidente nas atividades desenvolvidas pela indústria do petróleo e do gás natural*. Revista Direito E-nergia. Natal. Ano 11, V. II, jan./jul., 2010.

NUNES, Cleucio Santos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva. Conteúdo e Eficácia do Princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

_____, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____, José Marcos Domingues de. *Proteção ambiental e sistema tributário – Brasil e Japão: problemas em comum?* In: MARINS, James (Coord.). *Tributação e meio ambiente*. Curitiba: Juruá, 2003. (Coleção Tributação em Debate, v. 2).

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

RANGEL, Flávia de Souza. *Extrafiscalidade sócio-ambiental: o Tributo como instrumento de tutela do meio ambiente*. 2010. 31 f. Artigo Científico (Pós-Graduação) - Curso de Direito, Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1se-mestre2010/trabalhos_12010/flaviarangel.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2016.

REALE, Miguel. Contribuições sociais. In: *Aplicações da Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

RICCI, Henrique Cavalheiro. *Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade*. Curitiba: Juruá, 2015

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTANA, Heron Jose de. *Direito Ambiental – Pós-moderno*. Curitiba: Juruá, 2009.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo Ambiental*. Curitiba: Juruá, 2006.

SILVEIRA, Henrique Lago da. *Desenvolvimento sustentável e barreiras climáticas unilaterais ao comércio internacional: Fundamentos teóricos e práticos*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SOARES, Guido Fernando Silva. *Direito internacional do meio ambiente: emergência, obrigações e responsabilidades*. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, Remi Aparecida de Araújo. *Proteção Ambiental e Desenvolvimento Econômico – Conciliação*. Curitiba: Juruá, 2004.

SOUZA, Hamilton V. Dias de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SOUSA, Roberto Mediato Cunha de. NAKAJIMA, Nelson Yoshihiro. OLIVEIRA, Edilson Batista de. ICMS Ecológico: *Instrumento de Gestão Ambiental*. Revista PERSPECTIVA, Erechim. v. 35, n.129, p. 27-43, março/2011

SPAGNOL, Werther Botelho. *O regime jurídico-constitucional aplicável às contribuições sociais no direito brasileiro*, 2001, 184p. Tese (Doutoramento em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2001.

PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*. 4ª. ed. London: Macmillan & Co, 1932. Disponível em: <<http://oll.libertyfund.org/titles/1410>>. Acesso em: 29 maio 2015.

TORRES, Heleno Taveira. Descompasso entre as políticas ambiental e tributária, In Consultor Jurídico, disponível em: < www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompasso-entre-politicas-ambiental-tributaria#_ftn1.> Acesso em 24 mar 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. V. 4º. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. Malheiros: São Paulo, 2002.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Intervenção no domínio econômico e tributação: extrafiscalidade aspectos. In: DIAS, João Luís Fisher; RODRIGUES, Ana Cláudia Manso S.

O. *Estudos de direito público: homenagem aos 25 anos de mestrado em direito na UnB*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

VASCONCELLOS, Emanuéli Berrueta de. *O Ministério Público na Tutela do Meio Ambiente*. Disponível em: <http://www.amprs.org.br/arquivos/comunicacao_noticia/emanueli.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2015.