



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS – PPGCJ

TRIBUTAÇÃO INDUTORA E TUTELA DO MEIO AMBIENTE:
ANÁLISE SOB O PRISMA DA FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO

RENOVATO FERREIRA DE SOUZA JÚNIOR

JOÃO PESSOA
MARÇO DE 2015

RENOVATO FERREIRA SOUZA JÚNIOR

**TRIBUTAÇÃO INDUTORA E TUTELA DO MEIO AMBIENTE:
ANÁLISE SOB O PRISMA DA FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO**

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito à obtenção do grau de Mestre em Ciências Jurídicas. Área de Concentração: Direito Econômico.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Paula Basso.

JOÃO PESSOA
MARÇO DE 2015

S729t Souza Júnior, Renovato Ferreira.
Tributação indutora e tutela do meio ambiente: análise sob o prisma da função promocional do direito / Renovato Ferreira Souza Júnior. - João Pessoa, 2015.
153f.
Orientadora: Ana Paula Basso
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCJ
1. Direito econômico. 2. Tributação indutora - meio ambiente. 3. Intervenção. 4. Extrafiscalidade. 5. Meio ambiente - equilíbrio ecológico.

UFPB/BC

CDU: 346(043)

SOUZA JR, Renovato Ferreira de. Tributação indutora e tutela do meio ambiente: análise sob o prisma da função promocional do Direito. João Pessoa. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2015.

RENOVATO FERREIRA DE SOUJA JÚNIOR

**TRIBUTAÇÃO INDUTORA E TUTELA DO MEIO AMBIENTE:
ANÁLISE SOB O PRISMA DA FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO**

Dissertação apresentada à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba – UFPB como requisito à obtenção do grau de Mestre em Ciências Jurídicas.

Área de Concentração: Direito Econômico.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Paula Basso.

Data de Aprovação: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Ana Paula Basso
Orientadora

Profa. Dra. Belinda Pereira Cunha
Examinadora

Prof. Dr. Edjane Esmerina Dias da Silva
Examinadora

“La dimensión finalista de los tributos ambientales, la pretensión de la utilización de instrumentos tributarios para la preservación y mejora de la calidad del medio ambiente, introduce un factor moral en los tributos que va más allá de los valores de justicia tributaria que son predicables a todos ellos, y al entero sistema fiscal.

RODRIGUÉZ MUÑOZ, J. M.; La alternativa fiscal verde

AGRADECIMENTOS

À minha querida esposa, por sempre acreditar na minha capacidade, por fazer de meus sonhos os nossos sonhos, pelo constante incentivo e suporte nesta caminhada e por ter sido sublime nos meus momentos de ansiedade e estresse. Sem seu amor e companheirismo nada seria possível.

Aos meus filhos Vítor e Igor que, apesar de ainda pequenos, souberam entender com incrível maturidade minhas muitas ausências desde o momento em que ingressei no Mestrado.

Aos meus pais, por terem me criado num lar de carinho e harmonia, que jamais mediram esforços para a minha formação, auxiliando-me nas escolhas e orientando-me nos caminhos da vida. À minha irmãzinha, pelo companheirismo que nos une desde a menor infância e pelas constantes palavras de incentivo

Aos amigos de profissão, que sempre compartilharam comigo um pouco de seu conhecimento jurídico, em especial Marcelo Weick, Felipe Vilarim, André Cabral e Felipe Ribeiro.

Aos amigos do mestrado, companheiros de longa jornada e de bons debates em sala de aula, em destaque os diletos Felipe Souto e Bradson Camelo.

À minha orientadora Profa. Dra. Ana Paula Basso, minha admiração profissional e gratidão pessoal pelos desafios propostos, pela paciência a mim dispensada e por se transformar em um espelho a ser seguido no mundo das letras jurídicas. Suas palavras de estímulo e de confiança foram fundamentais para que eu lograsse êxito nessa caminhada.

Aos professores responsáveis pelas disciplinas ministradas ao longo do curso de Pós-Graduação, que, com competência e dedicação, abrilhantaram esse desafio, em especial Talden Farias, Luciano Nascimento, Maria Luiza e Rodrigo Toscano.

Por fim, meu agradecimento à Vó Zefinha (*in memoriam*), que com todas as suas limitações me ensinou, com as pontas dos dedos e os olhos do coração, que nessa vida enxergamos aquilo que temos dentro de nós.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o papel da tributação indutora como instrumento de defesa do meio ambiente, sob o prisma da função promocional do Direito e dos princípios constitucionais tributários. A Constituição Federal de 1988 prevê expressamente o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, sendo princípio da Ordem Econômica a defesa do meio ambiente inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental. Ao passo do agravamento da crise ambiental e da necessidade de equalização entre o desenvolvimento econômico e a tutela do meio ambiente, os tributos surgem justamente como instrumentos de intervenção estatal objetivando influenciar o comportamento dos agentes econômicos, induzindo as condutas voltadas à utilização racional dos recursos naturais e à sustentabilidade, e desencorajando aquelas outras degradantes. Examina-se, portanto, seus principais aspectos teóricos e critérios de caracterização da tributação ambiental. O resultado final da pesquisa aponta principalmente para a necessidade de busca de conjugação dos diversos mecanismos tributários com finalidade extrafiscal ambiental, como forma de potencializar a utilização do tributo como instrumento de tutela do meio ambiente.

Palavras-chave: Meio ambiente ecologicamente equilibrado. Tributação. Intervenção. Extrafiscalidade.

ABSTRACT

This study aims to analyze the role of inducing taxation as environmental defense instrument from the perspective of the promotional function of law and constitutional principles of tax. The Federal Constitution of 1988 expressly provides for the right to an ecologically balanced environment, and the principle of Economic Order to protect the environment including through differential treatment as the environmental impact. While the worsening environmental crisis and the need for equalization between economic development and the protection of the environment, taxes come just as state intervention instruments aimed at influencing the behavior of economic agents, inducing interventions directed to the rational use of natural resources and sustainability, and discouraging those other degrading. Examines, therefore, its main theoretical aspects and criteria for characterization of environmental taxation. The end result of the research points mainly to the need to search combination of various tax mechanisms with environmental extrafiscal purpose, in order to leverage the use of the tax as environmental protection instrument.

Keywords: Ecologically balanced environment . Taxation . Intervention. Extrafiscality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
 CAPÍTULO 1. A SANÇÃO PREMIAL E O INDUZIMENTO DE CONDUTAS AMBIENTALMENTE ADEQUADAS.....	 14
1.1 Risco, meio ambiente e o papel das normas jurídicas.....	15
1.2 Norma e adaptação social da conduta: considerações iniciais sobre o Direito e a ordem jurídica.....	21
1.3 A incidência da norma jurídica e o caráter lógico do mundo jurídico.....	23
1.4 A norma jurídica: sua estrutura e características.....	26
1.4.1 Hans Kelsen: a estrutura dupla da norma jurídica como juízo hipotético.....	28
1.4.2 Carlos Cossio: estrutura dupla da norma jurídica, agora como juízo disjuntivo.....	30
1.4.3 Pontes de Miranda: a estrutura simples da norma jurídica formada por suporte fático e preceito.....	31
1.5 Função promocional do Direito: a sanção, como consequência da norma, não necessariamente significa castigo.....	34
 CAPÍTULO 2. FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E A FUNÇÃO AMBIENTAL DOS TRIBUTOS.....	 40
2.1 Considerações iniciais sobre o poder tributário: expressão da liberdade ou dever fundamental?.....	40
2.2 Finalidade fiscal: a função clássica da tributação e o custo dos direitos.....	47
2.3 Sobre a extrafiscalidade: o emprego do tributo como sanção.....	53
2.4 Ordem Econômica, tributação e intervenção do Estado.....	58
2.5 Tributação e desenvolvimento.....	60
2.6 O uso indutor da norma tributária com vistas ao modelo constitucional de desenvolvimento.....	63
2.7 A tributação como instrumento na busca do desenvolvimento sustentável.....	68
 CAPÍTULO 3. INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS A SERVIÇO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	 74
3.1 Considerações iniciais sobre a tributação ambiental.....	74
3.2 Tributação indutora ambiental: criação de novos tributos, majoração dos já existentes ou concessão de incentivos fiscais?.....	80
3.3 Panorama dos benefícios ou incentivos fiscais a serviço a proteção ambiental.....	86

3.3.1 A isenção como instrumento a serviço da tutela ambiental.....	91
3.3.2 As imunidades como mecanismo de proteção ambiental.....	94
3.3.3 Imunidades, isenções e reciclagem: O RICMS/PB e a PEC 571/2006.....	96
3.4 Tributação Ambiental Positiva: estrutura da norma tributária indutora ambiental.....	99
3.4.1 Hipótese do tributo ambiental.....	100
3.4.2 Sujeito passivo do tributo ambiental.....	101
3.4.3 A base de cálculo do tributo ambiental.....	102
3.4.4 A definição das alíquotas.....	104

CAPÍTULO 4. LIMITAÇÕES AO USO DA FINALIDADE EXTRAFISCAL COM FINALIDADE AMBIENTAL.....	107
4.1 Visão geral sobre as prescrições impeditivas da extrafiscalidade.....	107
4.2 O aspecto temporal como limitação da extrafiscalidade.....	111
4.3 A divisão de competências na federação como limite à extrafiscalidade.....	113
4.4 Benefícios fiscais, proteção ambiental e relações internacionais: breves considerações.....	118
4.5 Relação entre os princípios constitucionais tributários e a extrafiscalidade ambiental.....	120
4.5.1 Incidência do princípio do poluidor pagador sobre a tributação ambiental.....	122
4.5.2 Os princípios da precaução e da prevenção em matéria de tributação ambiental.....	125
4.5.3 A específica previsão da legalidade em matéria tributária.....	128
4.5.4 Princípio limitador da Irretroatividade.....	130
4.5.5 Anterioridade e noventena.....	130
4.5.6 Princípio da isonomia fiscal.....	131
4.5.7 Capacidade contributiva.....	133
4.5.8 O não confisco como limite da pretensão tributária.....	137
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	139
REFERÊNCIAS.....	144

INTRODUÇÃO

Os tempos atuais, marcados pela produção de riqueza em grande escala, pela agudeza da atuação e controle do homem sobre a natureza e pelo progresso na tecnologia e nas ciências, também carregam a marca do agravamento dos riscos e incertezas dos impactos ambientais originados desse mesmo avanço científico e tecnológico.

O atual modelo de desenvolvimento, centrado numa racionalidade de coisificação e economização do planeta, tem atentado contra o equilíbrio da natureza e contra a sadia qualidade de vida dos seres humanos. O desenvolvimento marcado pelo estigma do crescimento econômico tem se realizado às custas da natureza, agravando e aprofundando a crise ambiental que é marca característica de nosso tempo. Referido modo de condução da economia e da vida como um todo, moldado por uma produção e por um consumismo ilimitados, olvidou que a natureza não é apenas um entorno que permite a extração de recursos para nossa subsistência, mas é também o lar da humanidade

Desde o segundo quadrante do século XX, a degradação do meio ambiente em face do uso irracional dos recursos naturais e da poluição tem sido um dos principais problemas enfrentados pela humanidade. O desenvolvimento da energia atômica, com suas promessas e ameaças, somado ao incremento demográfico exponencial, levaram as questões ambientais para o topo das preocupações humanas, pois ao ser humano, que já havia destruído parte considerável das florestas, poluído rios, mares oceanos e alterado a qualidade do ar terrestre, só restava destruir a si próprio mediante o crescimento industrial desenfreado. A questão ambiental atualmente enfrentada origina-se, é possível afirmar, do modo de relacionamento entre a preservação do meio ambiente e o desenvolvimento econômico.

Essa tomada de consciência, levando em consideração o meio ambiente de forma global, e não como simples conjunção de elementos presentes na natureza, envolvendo assim as relações entre os diversos habitats e os seres vivos, aí incluídos os seres humanos, aconteceu apenas recentemente. Em 1972, na Conferência de Estocolmo, a proteção do meio ambiente foi anunciado como um problema global. Do mesmo modo se manteve na Conferência de 1992, a ECO-92 do Rio de Janeiro. A partir desses marcos, a necessidade de conservação do meio ambiente passou a integrar as metas a serem atingidas pelos Estados que, paulatinamente, começaram a identificar a provável insustentabilidade a longo prazo.

Ao Estado, que no passado implementou os mais variados modos de exploração, não pode permanecer inerte em face de tal realidade, competindo-lhe corrigir a rota de um modelo que foi necessário no passado para que se chegasse ao nível de desenvolvimento do presente,

mas que hoje funciona como limite e ameaça para que se consiga alcançar outro nível de desenvolvimento, lastreado na sustentabilidade, paradigma este acolhido desde 1992 e que, sem repudiar integralmente a visão antropocêntrica da preservação ambiental no interesse dos países e de seus habitantes, busca satisfazer as necessidades da geração presente sem inviabilizar as futuras de alcançarem as suas próprias.

Nesse painel fático, o Estado tem função de destaque na adoção e implementação de medidas que permitam a efetivação de um desenvolvimento sustentável. O Estado de Direito, portanto, deve incorporar um viés ambiental que permita conjugar os clássicos direitos liberais, os direitos sociais e os direitos ecológicos num único programa voltado ao desenvolvimento sustentável. Quanto ao problema ambiental, as políticas públicas devem estar norteadas pela busca do equilíbrio e harmonia entre o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental, possibilitando aos seres humanos um pleno desenvolvimento de sua dignidade e cidadania.

Nesse contexto, o Direito, mecanismo de conformação que estabelece vínculos e fixa limites com vistas à convivência em sociedade, não pode ficar distanciado da grave crise ambiental que caracteriza a sociedade na qual vivemos. O agravamento da crise ambiental impõe ao Direito a tarefa de releitura de seus institutos tradicionais, impondo, também, a utilidade, ou mesmo indispensabilidade, de uma visão interdisciplinar da questão. Cabe ao Direito, com firme apoio em outras áreas do conhecimento, desenvolver e efetivar mecanismos capazes de induzir o comportamento dos seres humanos na sua relação com o meio ambiente, objetivando ultrapassar a clássica oposição entre meio ambiente e desenvolvimento.

Conforme essa releitura, por meio do Direito devem ser encorajadas aquelas condutas e atividades humanas que se mostrem adequadas à preservação do meio ambiente e à utilização adequada dos recursos naturais, sendo desestimuladas aquelas outras degradantes. Cabe às normas jurídicas, nesse cenário, positivar valores e mecanismos destinados a transformar a sociedade, reeducando-a, tendo como objetivo o desenvolvimento sustentável. Ao Direito não cabe mais a tradicional função repressiva, mas uma função promocional. Sabe-se que a função clássica dos tributos é a arrecadatória, permitindo ao Estado a realização de seus objetivos e finalidades. Todavia, essa atividade não pode estar desconectada dos princípios e objetivos fixados na Constituição, cabendo ao tributo, do mesmo modo, a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, valor também expresso na Carta Magna.

Partindo dessas premissas, o presente trabalho firma-se na hipótese de que a tributação pode configurar um instituto jurídico adequado e eficaz para a tutela do meio ambiente. E com o objetivo de verificar o grau de plausibilidade dessa hipótese, o objetivo geral da presente dissertação volta-se à investigação da função que os tributos podem ter como instrumento de intervenção do Estado na Ordem Econômica com o objetivo de tutelar o meio ambiente e garantir o desenvolvimento sustentável, influenciando a conduta dos contribuintes, seja por meio da específica finalidade extrafiscal dos tributos, seja mediante os efeitos extrafiscais produzidos pelos tributos comuns que integrem algum componente ambiental em sua estrutura. Nesse objetivo, serão analisadas as características gerais que devem distinguir os tributos ambientais.

Como objetivos específicos, o estudo procura: a) examinar a norma jurídica e a sanção em seus aspectos estrutural e funcional; b) perquirir o papel da sanção como consequência da norma jurídica; c) compreender a função promocional do Direito como forma de indução de condutas; d) avaliar o poder tributário estatal e sua relação com a liberdade e a cidadania; e) averiguar as funções do tributo; e) demonstrar a relação entre a tributação e a proteção ambiental; f) avaliar a tributação como forma de intervenção estatal na economia com vistas ao desenvolvimento sustentável; g) Analisar a proteção ambiental em face dos incentivos fiscais e das espécies tributárias; h) catalogar as possibilidades de tributação ambiental negativa e positiva; i) estabelecer as bases fundamentais do relacionamento entre os princípios constitucionais tributários e a extrafiscalidade com escopo ambiental.

Objetivando alcançar esses objetivos, utiliza-se da abordagem pelo método dedutivo, tendo como ponto de partida a análise geral das normas constitucionais que contemplam a extrafiscalidade com escopo ambiental, de onde se extraiu a necessidade de averiguar o papel dos instrumentos a quem compete a concretização de tais normas, bem assim, as premissas a serem consideradas para o manejo da tributação com o objetivo de proteção do meio ambiente. Além desse, a pesquisa bibliográfica, por meio da qual se fez uso de livros, periódicos e artigos que versam sobre o tema, foi outro recurso utilizado. Confrontando seu conteúdo com a previsão disposta em atos normativos nacionais e internacionais, o presente trabalho também serviu-se do método analítico, assim, com base nas premissas acima, cabe sublinhar que a pesquisa divide-se em quatro capítulos, interligados entre si.

No primeiro capítulo, intitulado a sanção premial e o induzimento de condutas ambientalmente adequadas, fez-se uma análise do papel das normas jurídicas na proteção do meio ambiente perante o cenário da sociedade de risco. Também foi analisada a adequação social da conduta mediante a incidência das normas jurídicas, averiguando-se sua estrutura e

características, analisando histórica e criticamente as teorias existentes sobre o tema. A seguir tratou-se de elencar as bases nas quais se opera a função promocional do Direito, de modo a determinar o papel do Estado e das políticas públicas em face do cenário constitucional contemporâneo.

O capítulo dois, cujo título é Fiscalidade, extrafiscalidade e a função ambiental dos tributos, foi destinado ao delineamento do poder tributário, sua relação com a cidadania e a liberdade. Após estabelecido o conceito e as características do poder tributário, foram apreciadas as finalidades do tributo. Firmadas tais premissas, foram definidas as diretrizes essenciais da intervenção econômica estatal mediante a tributação, bem como o emprego do tributo com vistas ao modelo constitucional de desenvolvimento sustentável.

Instituídos os enfoques dogmático e normativo da tributação indutora, pôde-se enfrentar a análise da extrafiscalidade com escopo ambiental, tarefa desenvolvida no terceiro capítulo. Neste, denominado de Instrumentos tributários a serviço da tributação ambiental, foi apresentada uma análise dos possíveis instrumentos tributários a serem manejados pelo Estado com vistas à proteção do meio ambiente, iniciando pela discussão acerca da implementação de benefícios fiscais ou da criação ou majoração de novos tributos. Tratou-se da utilização dos benefícios fiscais voltados à proteção ambiental, concluindo-se o capítulo com a análise dos critérios que permitam identificar a estrutura da norma tributária indutora ambiental.

Finalmente, o último capítulo, intitulado Limitações ao uso da finalidade extrafiscal com finalidade ambiental, foi dedicado à análise das restrições ao manejo da extrafiscalidade com escopo ambiental. A matéria foi tratada sob o enfoque do aspecto temporal, da divisão de competências e das relações internacionais. Concluindo, foram analisadas as relações entre os princípios constitucionais tributários e a extrafiscalidade ambiental.

CAPÍTULO 1

A SANÇÃO PREMIAL E O INDUZIMENTO DE CONDUTAS AMBIENTALMENTE ADEQUADAS

Desde que o ser humano habita o planeta, sempre esteve em estreita relação com o meio ambiente e, principalmente a partir do momento em que passou a controlar o fogo, passou o homem a modificar sensivelmente seu entorno natural. É nessa relação entre o ser humano e a natureza que repousa o sentido e o alcance da expressão “meio ambiente” que, em linhas gerais, designa o espaço que conforma e condiciona a existência humana, permitindo ao ser humano o desenvolvimento pleno de suas liberdades.

É justamente o entorno natural que confere ao homem a possibilidade de pleno desenvolvimento físico, oferecendo-lhe a matéria e energia necessárias para tal, bem como os insumos para a produção de alimentos e outros bens, propiciando, ainda, o espaço e a complexidade imprescindíveis para o desenvolvimento social do ser humano.

Possui o ser humano, assim, uma relação de autonomia e dependência quanto ao meio natural, pois dele participa e é parte integrante, podendo, no entanto, nele realizar as adaptações necessárias ao atendimento de suas necessidades, dominando-o. Justamente nessa relação autonomia/dependência repousa um grande paradoxo, pois a pretenda independência do ser humano encontra-se direta e intimamente vinculada à sua dependência quanto ao entorno natural, dependendo o homem do meio ambiente.

Como consequência dos resultados negativos produzidos pela degradação do meio ambiente na manutenção do equilíbrio dos ecossistemas e na própria qualidade vida humana, o meio ambiente passou a ser objeto de grande atenção pelo Direito que, nesse sentido, se ecologizou. Como ferramenta voltada ao bem-estar da coletividade, cabe ao Direito concentrar sua atenção na efetivação de instrumentos jurídicos capazes de orientar as condutas humanas com o objetivo de encorajar a convivência harmônica com o meio ambiente. Cabe ao ordenamento jurídico fornecer respostas adequadas e adaptar-se aos diferentes problemas e questionamentos que estão a reboque da crise ambiental.

Com o objetivo de fixar as premissas sobre esse tema, no presente capítulo serão lançadas reflexões sobre o Direito como instrumento de ordenação social das condutas humanas, a norma jurídica, sua incidência e aplicação, bem como sobre a posição da sanção na estrutura da norma jurídica e o seu conteúdo. O que se pretende não é desenvolver uma Teoria do Direito ou das normas jurídicas, mas sim fixar as bases da compreensão acerca da função promocional do Direito.

1.1 Risco, meio ambiente e o papel das normas jurídicas

A crise que assola o meio ambiente não é questão da atualidade. Não surgiu na presente década, nem na passada. Trata-se de problema com origem mais remota. O paradigma do crescimento centrado no aspecto econômico e industrial, principalmente do último século, retrata essa realidade. As antigas sociedades, ao utilizarem os recursos naturais, não chegavam a ultrapassar o limite da subsistência, mantendo um regime de exploração sem necessariamente degradar o meio ambiente, o que ocorria, provavelmente, pelo próprio volume da exploração, que sequer margeia com o atual.

Tem-se, assim, que o paradigma de modelo de crescimento econômico e populacional efetivado durante todo o século XX pode ser apontado como causa da grave crise ambiental que assola o século XXI, afirmando Ricardo Carneiro (2001) já ser possível identificar os claros sinais das consequências desse modelo insustentável: alterações climáticas, desertificação, extinção de espécies, redução na camada de ozônio e o aquecimento global. A partir da Revolução Industrial, a crescente exploração do entorno pelos seres humanos começou a impactar negativamente, e de forma grave, o equilíbrio ambiental e os impactos degradantes, que até então eram pontuais e corrigíveis, passaram a ter amplitude global e consequências imprevisíveis¹.

A Revolução Industrial trouxe consigo diversos fatores que impactaram diretamente o meio ambiente. Conforme Antônio Silveira dos Santos (1995), o desenvolvimento tecnológico e a expansão do conhecimento experimentados no período permitiram a inovação na cura de doenças e erradicação de endemias, aumentando a expectativa de vida e, como consequência, uma explosão demográfica sem precedentes, acompanhado de um inédito volume de utilização dos bens naturais pelo homem. Como corolário, iniciou-se o ciclo de degradação ambiental, como problema de proporções globais.

¹ Sobre a Revolução Industrial e seu impacto quanto ao meio ambiente, afirma Vicente Giménez (2002, p. 24): “La explotación humana del medio natural ha existido siempre, el hombre ha incidido constantemente en el medio y provocado su regresión en distinta medida, pero el ecosistema ha ido superando con su propio mecanismo esta regresión, cuya intensidad no era superior a otras causas de regresión naturales. Es actualmente cuando el fenómeno alcanza connotaciones totalmente distintas, debido a que la explotación excesiva del hombre y la no conservación del medio natural determinan un proceso de grave regresión, una destrucción irreversible del ecosistema que llega a cuestionar la sucesión ecológica. En esta etapa civilizatoria, que coincide con la llamada revolución industrial y tecnológica, la explotación adquiere una nueva dimensión. Se trata de la explotación de la humanidad entera del conjunto de la biosfera como una unidad, lo que hace también universal la dispersión de los residuos e introduce como hábitos de vida del hombre moderno una desaforada explotación del medio ambiente del que se alimenta el metabolismo cultural. De este modo los ecosistemas humanizados (aquellos controlados por el hombre) detienen o invierten el proceso de sucesión.”

A globalização, ao tempo em que trouxe grande desenvolvimento às ciências que se debruçam sobre o estudo da natureza, também trouxe consigo o agravamento dos problemas ambientais. Os limites do desenvolvimento sustentável foram desconsiderados, e os efeitos dessa prática começaram a ser sentidos. Foi ultrapassado o paradigma da modernidade, em que o homem baseou-se no avanço do conhecimento e da ciência, como garantia da existência, e chegou-se a uma era denominada pós-moderna, em que, conforme Paulo Cunha (2004), os fatos mais recentes fizeram ruir a ideia de que os recursos naturais eram infinitos.

À sociedade rural, caracterizada pela produção agrícola, sucedida pela sociedade industrial num percurso que durou praticamente dez mil anos, sobreveio a sociedade pós-industrial, caracterizada pelo claro descontrole no que toca à degradação e poluição ambiental, tornando inviável o controle da natureza pelo homem na forma do século passado.

A sociedade atual, assim, vive assolada pelo medo em face dos riscos dos grandes desastres ambientais. Muitas vezes é posta a questão referente àquilo que José Souto Maior Borges (2005) denomina justa ponderação das circunstâncias emergentes; é preciso prevalecer a melhor decisão para cada caso concreto, privilegiando-se as normas de proteção ambiental ou as de fomento ao crescimento econômico. Em face das incertezas que o avanço da ciência e da tecnologia trouxeram relativamente ao meio ambiente e seus efeitos sobre a sociedade, o risco apresenta-se como consequência da modernidade. Fala-se, assim, numa sociedade de risco.

Para Patrick de Araújo Ayala (2004), a sociedade de risco pode ser caracterizada como aquela em que se mostra complexa a tarefa de implementar soluções aptas a equacionar o conflito entre o desenvolvimento tecnológico e a necessidade de fixação de limites à crescente capacidade humana de implementar intervenções sobre o meio ambiente. A sociedade de risco, marcada pela imprevisibilidade, desconhecimento e incerteza quantos aos efeitos do seu progresso, apresenta a consequente dificuldade de implementação de avanços tecnológicos quando analisados sob o prisma do princípio da precaução.

Diversos fatores se fazem presentes quando se trata da sociedade de risco. Ao relacionar a sociedade de risco e o princípio da precaução, Carla Amado Gomes (2002) identifica sete pontos de tensão: 1) sociológica: em muitos casos adotar decisão favorável ao meio ambiente significa, necessariamente, contrariar os interesses de grande massa populacional; 2) política: há crescente resistência à precaução, uma vez que em face da tutela do meio ambiente são decotados os direitos de utilização dos recursos naturais; 3) econômica: a aplicação integral do princípio da precaução poderia estancar o crescimento industrial e tecnológico; 4) jurídico: a solução das demandas encontrará novas dificuldades, uma vez que

o arcabouço analisado, para além das normas jurídicas, englobará também perícias e laudos técnicos; 5) tecnológico: a rejeição de novos produtos e técnicas de resultados incertos pode causar o engessamento do progresso tecnológico; 6) científico: insegurança decorrente dos novos avanços científicos; 7) ecológico: incremento do grau de incerteza em face do princípio da precaução, decorrente de sua imprecisão conceitual.

Para Beck (2010), a produção social da riqueza é acompanhada pela produção social de riscos, de modo que, sobrepondo-se aos problemas de uma sociedade de escassez, surgem problemas e conflitos advindos da produção, definição e distribuição de riscos cientificamente produzidos. Simultaneamente ao crescimento exponencial no processo de modernização, são gerados riscos e possibilidades de ameaça numa escala até então desconhecida. A sociedade de risco, portanto, é expressão que designa um tempo em que os aspectos negativos do progresso determinam cada vez mais as controvérsias que se debatem sobre a sociedade, apoiando-se o novo paradigma da sociedade de risco na solução do seguinte problema (BECK, 2010, p. 24):

Como é possível que as ameaças e riscos sistematicamente coproduzidos no processo tardio de modernização sejam evitados, minimizados, dramatizados, canalizados e, quando vindos à luz sob a forma de “efeitos colaterais latentes”, isolados e redistribuídos de modo tal que não comprometam o processo de modernização e nem as fronteiras do que é (ecológica, medicinal, psicológica ou socialmente) “aceitável”?

O ponto central da questão, portanto, não reside apenas em utilizar a natureza de forma a promover a libertação das pessoas em face de privações tradicionais, agregando-se problemas decorrentes diretamente do desenvolvimento tecnológico. Com efeito, se é verdade que os riscos não são invenção moderna, não menos certo é que as ameaças e riscos modernos diferenciam-se de seus pares antigos principalmente em virtude da globalidade de seu alcance e em face das causas modernas de seu surgimento, um produto de série do progresso industrial, diuturnamente aprofundados com o desenvolvimento desse processo.

Os riscos da modernização possuem um efeito bumerangue que implode o sistema de classes, não estando deles livres os ricos e poderosos, pois, mais cedo ou mais tarde, acabam atingindo aqueles que os criaram ou que lucram com eles, uma vez que apresentam-se “não apenas sob a forma de ameaças à saúde, mas também como ameaças à legitimidade, à propriedade e ao lucro” (BECK, 2010, p. 27).

Demais disso, os riscos produzem também um novo paradigma de desníveis internacionais, seja entre os países do Terceiro Mundo e os industrializados, seja entre os

próprios países industriais, haja vista a universalidade e supranacionalidade que caracteriza a questão ambiental. Diferentemente do conflito que opunha capital e trabalho, no qual havia uma disputa positiva envolvendo lucros, prosperidade e bens, o atual conflito ecológico enceta uma disputa negativa de perdas, destruição e ameaças.

Para Beck (2010), a modernidade pode ser analisada a partir de dois pontos de vista. O primeiro deles referente à sociedade industrial, marcada pela produção de riscos concretos, com possibilidade de previsão científica e controle institucional. O segundo, decorrência direta do acelerado processo de modernização, que engendra a sucessão da sociedade industrial pela sociedade de risco, marcada por ameaças complexas e em muitos casos de resultados imprevisíveis para o conhecimento científico disponível.

Os riscos da modernidade simples eram marcadamente locais, atingindo diretamente a salubridade do ambiente onde vivia o proletariado e outros lugares afetados pela poluição originada das indústrias. Tais perigos podiam ser facilmente verificados pelos sentidos humanos, caracterizando-se como riscos concretos, decorrentes da poluição advinda da emergente Revolução Industrial e do maquinário que a acompanhou.

Diferentemente, a sociedade pós-industrial traz consigo riscos que podem ser controlados e outros em relação aos quais os meios de controle típicos da sociedade industrial são ineficientes ou mesmo nulos. Há, assim, dois tipos de riscos: o concreto ou potencial, visível e identificável pelo conhecimento humano, e o risco abstrato, marcado pela imprevisibilidade e invisibilidade. Afirma-se, assim, que aqueles primeiros, quais sejam, os riscos concretos, típicos da Revolução Industrial, corresponderiam ao que se denomina modernidade simples, enquanto os riscos abstratos, advindos do desenvolvimento tecnológico pós Revolução Industrial, corresponderiam à modernidade reflexiva, ou pós-modernidade.

Essa viragem qualitativa na natureza do risco, conforme ressalta Canotilho (2007) ao tratar dos problemas ecológicos, aponta necessariamente para uma adequação do Direito, devendo o arcabouço jurídico-constitucional oferecer resposta adequada e efetiva aos diversos tipos de problemas ambientais. Conforme Leite e Ferreira (2012), a crise ambiental que perpassa a modernidade traz em seu bojo uma nova dimensão de direitos de fundamentais, impondo ao Estado de Direito a tarefa de inserir entre seus objetivos prioritários a proteção do meio ambiente, inserindo, segundo Canotilho (2004), substanciais alterações no modo como os instrumentos jurídicos são concebidos, e implementados por esse Estado.

Para Canotilho (2007), algo semelhante ao movimento que abriu ensanchas à teoria dimensional dos direitos fundamentais pode ser observado no que se refere, especificamente, aos problemas ambientais, processo este que possui consequências diretas na evolução da

proteção jurídica dispensada ao meio ambiente. Para o autor, os problemas ambientais que assolam a modernidade podem ser divididos em dois grandes grupos ou duas dimensões: os de primeira geração, singularizados pela linearidade dos efeitos negativos que produzem, e os de segunda geração, marcados por seus efeitos complexos e muitas vezes obscuros.

Nas normas jurídicas voltadas aos problemas ambientais de primeira geração, ainda segundo Canotilho (2007), pode ser surpreendido a dimensão antropocêntrica como base principal da tutela jurídica do meio ambiente, ocupando a dignidade humana a posição de pilar fundamental da questão ambiental. Tais normas possuem como objetivo imediato o controle da poluição e promovem uma subjetivação do direito ao meio ambiente equilibrado, considerando-o como direito fundamental do ser humano. Por seu turno, os problemas ambientais de segunda geração originam-se de fontes diversas, produzindo efeitos combinados capazes de produzir impactos globais e transgeracionais, podendo produzir, assim, consequências na qualidade de vida não apenas de mais de uma geração, de tal modo que as decisões tomadas no presente não podem desconsiderar seus impactos em relação ao futuro.

Para Bauman (2004), a pós-modernidade é caracterizada pela liquidez dos conceitos, que não se enquadram em formas rígidas. Isso se aplica não apenas às relações humanas, mas também ao próprio conhecimento científico. Com efeito, afirma Proggine (1996, p. 13) que “a ciência clássica privilegiava a ordem, a estabilidade, ao passo que em todos os níveis de observação reconhecemos agora o papel primordial das flutuações e da instabilidade”. Inserido nesse contexto de crise e complexidade, também se encontra o Direito, sua estrutura e função.

Em face de tal estado de coisas, põe-se o seguinte questionamento: é o Direito, especificamente o Direito Ambiental, instrumento adequado para se alcançar resultados capazes de minorar e estancar os atuais níveis de degradação? A resposta negativa implicaria no encerramento do presente trabalho. Importa, no entanto, oferecer resposta positiva, afirmando-se que o Direito não deve ser descartado neste momento agudo, podendo, ao contrário, ser manejado com o papel de compatibilizar o crescimento econômico com o desenvolvimento sustentável, conferindo-se às normas jurídicas a tarefa de pautar condutas adequadas à preservação do meio ambiente sadio, não apenas reprimindo condutas, mas também de modo preventivo, induzindo comportamentos.

Nesse painel fático, torna-se necessária uma revisão do instrumental jurídico, com vistas a uma nova conformação normativa, capaz de dar respostas adequadas às novas demandas surgidas em face dos danos de segunda geração. Assim, ao tratar do *caput* do art.

225, da Constituição Federal, Carvalho (2008) afirma que tal preceito normativo aponta na direção de uma ordem jurídica preocupada com a antecipação de danos ambientais, gerando um dever de preventividade objetiva. São palavras do autor (CARVALHO, 2008, p. XVII, grifo do autor): "[...] essa ênfase preventiva peculiar ao direito ambiental atua como condição de possibilidade operacional do direito para a formação de uma comunicação jurídica acerca do risco".

A norma jurídica possui papel de destaque na indução de comportamentos socialmente desejáveis e na correção de condutas desviantes, o que se aplica, inclusive, àquelas perpetradas no bojo do mercado econômico. Conforme Paulo Cunha (2004), já que o Direito é um instrumento funcionalmente voltado para a conformação da vida em sociedade assegurando as condições básicas para o seu desenvolvimento, é inadmissível que mantenha atitude de indiferença em face da crise ambiental e da efetiva proteção do meio ambiente. Sobre esse novo papel a ser desempenhado pelo Direito, afirma Edésio Fernandes (2004, p. 306):

O grande desafio colocado aos juristas e demais cientistas sociais, bem como aos administradores públicos, urbanistas e ambientalistas, é o de problematizar o direito para colocá-lo no mundo da vida – de forma a compreender que o direito tem criado tantos conflitos quantos os que tem se proposto a resolver. Nesse contexto é imperativa a necessidade de ir além da visão instrumental e legalista tradicional, para ver e compreender o direito também como um processo sociopolítico fundamental, isto é, como uma arena central onde os interesses distintos e conflitantes (sobretudo quanto à utilização da terra urbana e de seus recursos) podem buscar alguma forma de equilíbrio. Para tanto, é preciso demolir velhos mitos e desmascarar ideologias inquestionadas, bem como identificar problemas jurídicos – para assim compreender as possibilidades de mudança que o direito propicia.

O crescimento econômico não pode ser dissociado da preservação, impondo-se um modelo racional e controlado de exploração dos recursos naturais. O Direito, portanto, deve ser interpretado e aplicado como instrumento apto a adequar as políticas de crescimento aos reclames do desenvolvimento sustentável. Trata-se, conforme Cristiane Derani (2008), de ação e reação de forças, em que o Direito serve ora como impulso, ora como limite.

Enquanto instrumento voltado à melhoria do bem-estar da coletividade, cabe ao Direito o importante papel de aglutinar esforços com vistas à efetivação de mecanismos jurídicos que, filtrados pela pauta da preocupação com a preservação ambiental, exerçam influência sobre a conduta humana, no sentido de orientá-las à adoção de modelos que primem por uma relação que, ao invés de degenerativa, seja harmoniosa com o meio

ambiente, contribuindo, assim, para que seja construída uma nova consciência de respeito à natureza.

No presente estudo, interessa, entre as diversas possíveis, a análise da função promocional do Direito, especificamente no que pertine à tributação indutora com o escopo de preservação ambiental. Todavia, antes de ingressar na matéria específica, faz-se mister uma abordagem acerca da norma jurídica, perpassando sua estrutura e função, com vistas à indução de condutas ambientalmente desejáveis.

1.2 Norma e adequação social da conduta: considerações iniciais sobre o Direito e a ordem jurídica

Um estudo que pretende, como o presente, analisar o emprego da norma tributária como instrumento de intervenção econômica do Estado, com vistas à proteção ambiental mediante a indução de condutas desejáveis, deve realizar, ao menos timidamente, uma incursão pela Teoria Geral do Direito.

Para Bobbio (2001, p. 23), “a nossa vida se desenvolve em um mundo de normas”. Vivemos imersos em uma complexa rede normativa que rege e orienta nossas ações em determinada direção. A maior parte das regras componentes desse arcabouço tornou-se habitual e cotidiana a ponto de parecer que já não mais percebemos a sua constante presença. Desde a infância até a vida adulta, passando pela adolescência, a vida humana é perpassada por um aprendizado guiado por regras de conduta.

Em face dos entrecosques que necessariamente se observam na vida em sociedade, surge como inevitável a ordenação da conduta humana pela comunidade, com o objetivo de que a convivência seja a mais harmônica possível.

Desde seu nascimento, normalmente no seio de uma família, o homem passa por um processo ampliativo de moldagem à convivência social. À medida em que se expandem os círculos sociais de convivência e a esfera de relacionamento com os outros, integrando o indivíduo a grupos cada vez maiores, aumentam, também, as condicionantes que buscam adequar a sua conduta aos padrões socialmente aceitos.

Assim, os diversos instrumentos de adaptação social, como a Religião, a Educação, a etiqueta e o Direito, são as formas pelas quais a comunidade age sobre o indivíduo, inculcando em sua personalidade os valores, princípios e percepções que permeiam aquela sociedade na qual está inserido. Conforme Altavila (1989), estando o homem integrado a uma

sociedade, as influências que o ambiente exerce em sua formação são também determinantes e conformadoras do seu comportamento.

Atento a tal realidade, Norberto Bobbio (2001, p. 26) afirma que as normas jurídicas compõem apenas parte da experiência normativa, pois, além das jurídicas, existem normas outras tais como as religiosas, sociais, de etiqueta etc. Uma vez que o homem se encontra incluído em diversos círculos sociais (escola, trabalho, igreja), está submetido ao conjunto de regras de conduta de cada um desses espaços.

Todas essas regras, em que pese distintas pelos sujeitos envolvidos, pelas relações que originam, pelo conteúdo e pelo âmbito de aplicação, possuem um ponto em comum, qual seja, influenciar e dirigir a conduta de grupos e indivíduos em direção a determinados objetivos, ao invés de outros. Para Pontes de Miranda (1983, p. 145), "Relação social é a relação de adaptação dos homens entre si, ou entre eles e a sociedade, ou entre eles e os vários círculos sociais, ou dos círculos sociais entre si. Onde o processo social de adaptação é jurídico, jurídica é a relação social".

O homem, portanto, não é um simples produto da natureza. Por outro lado, não é, da mesma forma, um produto exclusivo da convivência social. Apesar da sociabilidade que lhe é reconhecida como inerente, sempre há no indivíduo, ainda que mínimo, um resquício de seus interesses egoísticos, que o conduzem na direção de, em situação de confronto perante os seus pares, fazer prevalecer os seus próprios e individuais interesses perante aos demais.

Se a cada qual fosse dado portar-se socialmente tendo como norte unicamente seu próprio egoísmo e ambição, e observando como fronteira apenas o limite de seu próprio poder e a fraqueza alheia, a vida em comunidade restaria adrede comprometida, quiçá virtualmente impossível. Assim, a submissão aos diversos processos de adaptação social surge como necessidade em face do convívio interpessoal. Esse conjunto de instrumentos, no entanto, não é capaz de eliminar o livre arbítrio do indivíduo na escolha do seu comportamento. Há sempre a possibilidade de reação e rebeldia aos padrões socialmente estabelecidos e esse inconformismo é praticamente constante durante toda a história.

Daí a necessidade, sentida pelo corpo social, no sentido de estabelecer normas de conduta que sejam obrigatórias e cuja impositividade ocorra independentemente da adesão de seus destinatários. O Direito, assim, exsurge como instrumento indispensável no processo de adaptação social necessário ao convívio em sociedade, fixando normas obrigatórias de conduta, possuindo, inclusive, a possibilidade de manejo do poder coercitivo para o alcance de seus objetivos.

Conforme Bobbio (2014), essa é a nota que distingue o Direito dos demais processos de adaptação social. Para Adeodato (2002), diferentemente, diversas são as notas que distinguem o Direito dos demais processos de adaptação social, consistindo em exterioridade, heteronomia, alteridade, coercitividade e bilateralidade. Não se olvide, todavia, que as normas obrigatórias de conduta amalgamadas no Direito positivo estão conformes aos valores, interesses e necessidades do grupamento humano que a própria ordem jurídica indicou como responsáveis pela tarefa legislativa e esses mesmos valores, interesses e necessidades, também, afetados pelas circunstâncias de cada momento.

Essa constatação não passou despercebida por Kelsen (1998), que referindo-se aos elementos do Estado, além dos tradicionais referentes ao poder (identificado como a validade e a eficácia da ordem jurídica nacional), ao território (âmbito espacial de validade da ordem jurídica) e ao povo (esfera pessoal de validade da ordem jurídica), agrega o tempo (esfera temporal de validade da ordem jurídica), no sentido de que corresponde à esfera temporal de validade do Estado. Conforme Ráo (1999), o tempo é elemento que não pode ser desconsiderado quando se pretende compreender as escolhas e preferências de um grupo social, com reflexo na estrutura normativa existente. Tobias Barreto (2000) reconhece o Direito como um produto da sociedade, necessário para a convivência harmônica de seus integrantes; não se pode conceber uma sociedade alheia ao direito. Afirmar esse autor:

O direito é, pois, antes de tudo uma disciplina social que a sociedade impõe a si mesma nas pessoas de seus membros, como meio de atingir o fim supremo, e o direito só tem este, da convivência harmônica de todos os associados. Daí vem o dizer de von Ihering que o fim ou o alvo é o criador de todo o direito. Nenhum intuito jurídico, por mais elevado que seja na escala evolucionar, que não tenha um caráter finalístico, ou o resto da forma primitiva do interesse e utilidade comum. (BARRETO, 2000, p. 135).

Essa atuação do Direito enquanto instrumento de adaptação social se dá mediante a imputação de efeitos jurídicos a fatos considerados relevantes nas relações interpessoais, mediante o fenômeno da incidência, infalível no plano lógico-jurídico, a ser analisado a seguir.

1.3 A incidência da norma jurídica e o caráter lógico do mundo jurídico

Ao tratar das relações entre Direito e sociedade, Tobias Barreto (2000) afirma ser aquele um produto desta, engendrado como instrumento necessário à harmonização de seus

integrantes, não se concebendo uma forma de sociedade alheia ao Direito, que é, assim, uma disciplina que a sociedade impõe a si mesma por meio de seus membros, com o objetivo de atingir o fim supremo da convivência harmônica entre os seus integrantes.

O Direito, assim, possui nítido caráter instrumental, necessário ao homem considerado ser social. Nessa tarefa de ordenar a conduta humana para a vida em sociedade, o Direito valora os fatos, realizando verdadeira filtragem entre os irrelevantes e aqueles aos quais será dado o *status* de fatos jurídicos. Essa divisão ocorre por meio da incidência das normas jurídicas, tidas por Grau (2000) como regras de conduta definidas pelo homem para ter vigência num determinado espaço e tempo, com vistas à organização de uma classe organizada.

Entre todos os fatos que ocorrem no mundo, alguns são relevantes para o equilíbrio e harmonia da vida de uma determinada comunidade, outros são irrelevantes. Relativamente àqueles primeiros, são editadas normas jurídicas que lhes imputam efeitos com vistas à convivência social, tornando-os fatos jurídicos. O Direito se caracteriza, assim, pela valoração que confere aos fatos e bens da vida, forçosamente eleitos pelo homem. Os fatos jurídicos recebem tal adjetivação por força da vontade humana que, instrumentalizada pelas normas jurídicas, torna jurídicos os fatos tidos como relevantes pela comunidade. Mediante a incidência ocorre a juridicização de fatos do mundo em fatos jurídicos, o que acontece quando se concretiza o suporte fático, momento em que as regras conferem importância aos fatos, até então desimportantes juridicamente.

Segundo Pontes de Miranda (1974), esse fenômeno da incidência ocorre de modo infalível com a subsunção do fato à norma, independentemente da vontade e da intervenção humana, pois ocorre no nível do pensamento. A incidência da norma, convolvando fatos do mundo em fatos jurídicos, ocorre infalivelmente, diferentemente da aplicação, que depende da vontade humana para se efetivar. O problema, portanto, não está na incidência, que ocorre infalível e inevitavelmente, mas sim na aplicação da norma jurídica, esta sim dependente da atuação e vontade dos integrantes do grupo social, destinatários das regras do ordenamento jurídico. Afirma o autor:

A incidência das regras nada tem a ver com seu atendimento: é fato do mundo dos pensamentos. O atendimento é em maior número, e melhor, na medida do grau da civilização. A falta no atendimento é que provoca a não coincidência entre incidência e não-atendimento (auto-aplicação) e a necessidade de aplicação pelo Estado, uma vez que não se tem mais, na quase totalidade dos casos, aplicação pelo outro interessado (justiça de mão própria). (MIRANDA, 1974, p. 16).

O mundo jurídico, portanto, é criação do ser humano mediante a imputação, por meio das normas jurídicas, de determinadas consequências a fatos considerados como relevantes para a vida social, objetivando um comportamento humano conforme a previsão normativa abstratamente prevista. Daí a afirmação de Lourival Vilanova (1977), para quem a hipótese normativa é proposição valorativamente construída, podendo ter como substrato fato natural, fato social ou fato já qualificado anteriormente que a própria hipótese tenha trazido para gerar o fato jurídico.

Quando o devedor cumpre sua obrigação no tempo, lugar e forma avençados, está realizando a conduta prescrita pela regra prevista no Código Civil. Se, todavia, descumpre a obrigação, nem por isso a norma deixará de incidir. Todavia, mesmo contra a vontade do devedor, a norma poderá ser aplicada pelos órgãos incumbidos de fazer cumprir os comandos jurídicos. A norma, assim, pode ser desrespeitada, o que não afasta a sua incidência, nem afeta o caráter incondicional desta. Para Marcos Bernardes de Mello (1998) o cumprimento ou não da norma é ato de aplicação, posterior relativamente à incidência e dela dependente. Caracteriza-se a incidência pela sua incondicionalidade, tornando as normas jurídicas obrigatórias independentemente da adesão de seus destinatários. Ocorridos os fatos previstos em seu suporte fático, a norma incide incondicional e infalivelmente, independentemente do querer dos destinatários.

O fenômeno jurídico, assim, pode ser desmembrado em um momento político, quando os fatos são valorados e a comunidade decide sobre a norma jurídica, revelando-a, um momento normativo, em que a norma jurídica posta incide sobre o suporte fático concretizado independentemente da adesão dos destinatários e um momento sociológico, que se refere à efetiva subordinação dos fatos à norma jurídica.

Todavia, analisar o Direito como instrumento de ordenação social exige a realização de um corte metodológico para estudá-lo em uma de suas dimensões, o que não significa menosprezo pelos outros aspectos do fenômeno jurídico, objetivando, na verdade, evitar generalizações capazes de comprometer a análise. “A experiência jurídica é uma experiência normativa” (BOBBIO, 2001, p. 23).

Por esse motivo, a análise será realizada sob o prisma da Teoria Geral do Direito, conferindo-se maior atenção à dimensão normativa do fenômeno jurídico, com destaque para a estrutura e características da norma jurídica.

1.4 A norma jurídica: sua estrutura e características

Como afirmado anteriormente, a norma jurídica imputa consequências a determinados fatos, com reflexos nas relações interpessoais. Conforme Lourival Vilanova (1977), a norma, ao incidir sobre um determinado fato vincula a esse fato um relacionamento entre sujeitos de direito. Para Becker (1998), a regra jurídica não é um fim em si mesma, mas um instrumento construído pelo homem para prever e impor um determinismo artificial ao comportamento, tornando possível a convivência social.

Observe-se a importante distinção entre lei e norma jurídica. Enquanto a lei é um ente positivo, envolvendo questões pertinentes à existência, validade e vigência, a norma jurídica é um ser lógico, normalmente decorrente de um conjunto de leis, e a ela são pertinentes os problemas quanto à aplicabilidade, incidência e eficácia. “O que incide não é a lei, é o preceito da norma, se e quando ocorrente sua hipótese de incidência no mundo fático” (COELHO, 1999, p. 45).

Também Paulo de Barros Carvalho (1999) destaca a distinção entre o texto da lei (suporte físico) e a norma jurídica, que consiste justamente na significação colhida a partir da leitura dos textos de direito positivo; é a norma, portanto, produzida em nossa mente como resultado da percepção do mundo exterior captada pelos sentidos.

Acrescente-se a advertência feita por Humberto Ávila (2014), no sentido de que não há correspondência biunívoca entre texto normativo e norma, de sorte que onde existir um não necessariamente deverá estar presente a outra, pois normas não são sinônimos de textos normativos nem significam o somatório deles, mas consubstanciam o sentido construído desde a interpretação sistemática dos textos normativos e, estes, o objeto da interpretação e as normas o seu resultado.

Além disso, não se pode olvidar a distinção doutrinária que considera a expressão “norma jurídica” como gênero que engloba as espécies normas-regras e normas-princípios. Humberto Ávila (2014), tratando da diferenciação referida, afirma existir uma distinção fraca e uma distinção forte entre regras e princípios.

Segundo o critério da distinção fraca, clássica nos quadrantes do Direito Público, as normas princípios caracterizam-se por possuir elevado grau de abstração e generalidade, de modo que sua aplicação sofre a influência de elevada carga de subjetivismo. Já as normas regras, por seu turno, possuiriam baixo ou nenhum grau de abstração e generalidade, o que conduziria a uma aplicação livre ou com pouca carga de subjetividade. Esse critério se ressentiria de impropriedade uma vez que todas as normas, posto que veiculadas por meio de

linguagem, possuem certo grau de indeterminação; inadequado, assim, proceder à distinção das espécies normativas com base em critério que é comum a todas, qual seja, a indeterminação.

Para o critério da distinção forte entre regras e princípios, presente na teoria moderna do Direito Público, as espécies normativas se diferenciam pelo modo de aplicação e pela forma como são solucionadas as eventuais antinomias surgidas entre elas. Enquanto os princípios são aplicados mediante ponderação e podem ser realizados em diversos graus, em que eventual antinomia é resolvida no plano da eficácia, as regras prescrevem deveres definitivos e são aplicadas por meio de subsunção e o conflito é resolvido no plano da validade, com a derrogação de uma das regras envolvidas. Referido critério recebe a crítica de que todas as normas são aplicadas mediante um processo de ponderação: seja uma ponderação interna, quando o aplicador se confronta com diversas alternativas interpretativas, seja uma ponderação externa, no caso da existência de duas regras conflitantes perante determinado caso concreto, sem que a solução resulte na decretação da invalidade de uma delas.

Após a realização de tal crítica, Humberto Ávila (2014) afirma que os princípios são normas imediatamente finalísticas, estabelecendo um fim a ser atingido, de sorte que a sua positivação institui o dever de adoção de comportamentos necessários à realização de um estado de coisas ou o dever de adoção de um estado de coisas mediante a adoção de condutas a ele necessárias, enquanto as regras são definidas como normas com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação exige-se a avaliação da correspondência entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Por fim, ainda sobre as espécies normativas, afirma Humberto Ávila (2014) que, além das regras e dos princípios, é de se destacar, ainda, a presença de uma terceira espécie normativa: os postulados normativos, que são normas sobre a aplicação de outras normas, ou seja, normas metódicas que veiculam critérios de aplicação de outras normas, caracterizando-se, assim, como metanormas ou normas de segundo grau.

Assim como quanto às espécies normativas, o problema pertinente à estrutura das normas jurídicas está longe de ser reduzida a uma unanimidade, haja vista a existência de profunda divergência doutrinária relativamente à sanção, se localizada dentro ou não da estrutura da norma jurídica, questão que tem gerado grande celeuma na doutrina.

Tratar do tema referente à norma jurídica, portanto, exige cuidado redobrado, pois trata-se de assunto vasto e longe de unanimidades. Uma vez que a norma jurídica, enquanto instrumento destinado a induzir os homens a adotar certo comportamento, fornece a estrutura de que se utiliza o Direito para concretizar seus objetivos, importa penetrar em tal estrutura,

havendo autores que avaliam a norma a partir da sanção vinculada à conduta, enquanto outros excluem a sanção da estrutura normativa.

Uma vez que o presente trabalho tem como um de seus eixos a indução de condutas mediante o uso da norma tributária, cabe analisar a estrutura da norma jurídica e verificar, em tal quadro, a posição ocupada pela sanção, bem como o conteúdo desta última. Faz-se, assim, um corte epistemológico no estudo da norma objetivando aprofundá-lo.

1.4.1 Hans Kelsen: a estrutura dupla da norma jurídica como juízo hipotético

Entre os sancionistas, cabe tecer algumas considerações sobre a teoria de Hans Kelsen. Já no prefácio da obra intitulada *Teoria Pura do Direito*, esclarece Kelsen (1998) que sua pretensão foi desenvolver uma teoria purificada de toda a ideologia política e de todos os elementos naturais, preocupando-se em explicar não as tendências referentes à formação do Direito, mas aquelas voltadas exclusivamente ao conhecimento do Direito, buscando, assim, aproximar a ciência jurídica o máximo possível dos ideais de qualquer ciência, quais sejam, objetividade e exatidão. Pretendeu o autor uma rigorosa separação entre ciência jurídica e política, rechaçando, dessa forma, a tendência de, em nome da Ciência do Direito, adotar postulados políticos eivados de elevado caráter subjetivo, ainda que o sejam com a melhor das intenções, como o ideal de uma classe, de uma religião ou de uma nação.

Posteriormente, lança o autor a obra intitulada *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Nesta obra, Kelsen (1998) afirma que, admitida a influência do viés político, neste caso o Direito pode ser definido e configurado de modo a corresponder a um ideal específico de justiça, qual seja, o da democracia e do liberalismo. Todavia, sob o prisma de uma ciência pura de julgamentos valorativos, morais e políticos, democracia e liberalismo são apenas duas formas possíveis de organização social, da mesma forma como o são o socialismo e a autocracia, de sorte que não há nenhuma razão científica para que o conceito de Direito seja estabelecido excluindo estas últimas.

Portanto, conforme tal visão, Direito e justiça são dois conceitos diferentes, devendo repousar a preocupação da Teoria Pura do Direito sobre o Direito positivo, de modo que a confusão que comumente se faz entre Direito e justiça corresponde à tendência ideológica de conferir aparência de justiça ao Direito positivo. Assim, o autor chega a uma constatação sobre os limites de sua própria teoria: reconhecer que Direito e justiça são dois conceitos distintos não significa repudiar inteiramente a exigência de que o Direito positivo deva ser justo.

Na verdade, a Teoria Pura do Direito proposta por Kelsen se declara incompetente para responder se uma lei é justa ou injusta, mas não se opõe de forma alguma a tal exigência de justiça. Apenas reconhece que uma teoria purificada sobre o Direito não pode responder a tais questões pelo simples fato de que elas não podem ser respondidas cientificamente, já que a resposta a essas indagações é um julgamento de valor determinado por fatores emocionais e, portanto, de caráter subjetivo, válido apenas para o sujeito que julga e, portanto, relativo. A Teoria Pura do Direito, assim, é uma teoria sobre o Direito Positivo, fornecendo uma teoria da interpretação. Trata-se de ciência jurídica, e não de Política ou Filosofia do Direito, e procura responder à questão sobre o que é e como é o Direito, fugindo de sua análise indagar sobre o que deve ser o Direito ou sobre como ele deve ser feito.

Conforme essa visão, a norma jurídica não descreve, mas prescreve condutas proibindo, permitindo ou atribuindo competências, de modo que não é função do Direito investigar acerca dos motivos da conduta, mas sua é tarefa verificar se os destinatários da norma a estão cumprindo e se as autoridades a estão aplicando em caso de inobservância por parte daqueles. Ademais, a norma jurídica é o dever-ser que extrai sua validade de uma outra norma geral; esta, por seu turno, encontra fundamento de validade na Constituição posta, que possui como esteio de sua validade uma norma fundamental pressuposta. Em tal configuração piramidal do Direito repousa o sentido objetivo que confere a um dever-ser o significado de uma norma jurídica.

Nesse prisma, a norma jurídica completa possui uma estrutura dúplice, integrada por norma primária e norma secundária. Conforme tal esquema, a norma dita secundária é aquela que, em face de determinada situação fática, ordena certa conduta, enquanto a norma primária é aquela que prescreve uma sanção para o caso de não ser observada a conduta ordenada. São palavras do autor:

Se uma ordem jurídica ou uma lei feita pelo parlamento contém uma norma que liga à não observância da primeira uma sanção, aquela primeira norma não é uma norma autônoma, mas está essencialmente ligada à segunda; ela apenas estabelece – negativamente – o pressuposto a que a segunda liga a sanção. E quando a segunda norma determina positivamente o pressuposto a que liga a sanção, a primeira torna-se supérflua do ponto de vista da técnica legislativa. (KELSEN, 1998, p. 61).

A sanção, portanto, é o elemento primordial do ordenamento jurídico, possuindo mesmo *status* de elemento integrante da norma jurídica. Tamanha é a importância dada por Kelsen às normas sancionatórias, que chegou a caracterizar o Direito como uma ordem de

coação, cabendo “rejeitar uma definição do Direito que não o determine como ordem de coação” (KELSEN, 1998, p. 60).

Com base nessa visão as normas jurídicas são categorizadas em autônomas e não autônomas. Autônomas seriam aquelas normas que veiculam um preceito coercitivo, enquanto não autônomas são as normas que não estatuem elas próprias um preceito coercitivo; estas seriam válidas apenas quando ligadas àquelas. A norma primária, ou seja, a que veicula a sanção, por conter negativamente em seu pressuposto aquela outra que prescreve a conduta desejada, caracteriza-se como norma autônoma. Por outro lado, a norma secundária, qual seja, a que descreve a conduta desejada pelo Direito, por estar vinculada à norma que fixa a sanção, caracteriza-se como não autônoma ou mesmo supérflua, do ponto de vista da técnica legislativa.

Kelsen, portanto, não ignorou a existência de normas desprovidas de ato de coerção. Ao contrário, as reconheceu expressamente, classificando-as como normas não autônomas, cuja validade depende de estarem ligadas a outras normas, esta sim autônomas, por instituidoras de atos de coerção.

1.4.2 Carlos Cossio: estrutura dupla da norma jurídica, agora como juízo disjuntivo

De forma similar a Kelsen, Carlos Cossio também ressalta o caráter dúplice da estrutura da norma jurídica. Todavia, ao invés de norma primária e norma secundária, na teoria de Cossio teremos perinorma e endonorma. A endonorma seria equiparável à norma secundária de Kelsen, enquanto a perinorma possuiria certa similitude com a norma primária.

Com efeito, a endonorma veicula em seu conteúdo a conduta desejada pelo Direito e esta é a hipótese responsável pelo seu vínculo com determinada consequência normativa. Já a perinorma prescreve como hipótese justamente a inobservância do comportamento desejado pela ordem jurídica, surgindo como consequência a aplicação da sanção. Portanto, para Carlos Cossio, a norma jurídica resulta da conjugação de perinorma e endonorma, possuindo cada uma delas uma hipótese e uma consequência, estando unidas disjuntivamente para formar uma norma jurídica una e completa.

Enquanto Kelsen entende a norma jurídica como juízo hipotético, Carlos Cossio confere à norma jurídica a característica de um juízo disjuntivo, sendo a norma composta por duas estruturas proposicionais: enquanto a licitude repousaria na endonorma, cuja hipótese veicula a possibilidade do dever cumprido, a ilicitude poderia ser encontrada na perinorma,

cuja hipótese normativa consiste justamente na ameaça de sanção em caso de descumprimento da prestação. São palavras do autor:

La norma jurídica completa, que en cuanto concepto adecuado al objeto que menciona no puede menos ser disyuntiva por la razón ontológica de la interferência intersubjetiva, tiene dos miembros, a los que proponemos llamarlos endonorma (conceptuación de la prestación) y perinorma (conceptuación de la sanción), no solo para terminar com el caos de las designaciones de normas primaria y secundaria que los diferentes autores usan com sentido opuesto, sino para subrayar que se trata de uma norma única y no de dos normas, punto indispensable para entender el concepto de la norma jurídica como um juicio disyuntivo. (COSSIO, 1994, p. 302).

Na teoria de Carlos Cossio a norma possui estrutura disjuntiva, estando as duas partes integrantes unidas pela disjunção “ou”. Sob esse enfoque a principal característica da norma jurídica em sua estrutura reside justamente no juízo disjuntivo, apresentando, desse modo, alternatividade nas condutas impostas aos destinatários.

Para Paulo de Barros Carvalho (2002), a análise dicotômica-disjuntiva permite o estudo da norma sem acrescentar à hipótese e à consequência normativas um terceiro elemento, qual seja, a sanção, pois a norma sancionadora seria justamente outra regra, com hipótese e consequência próprias.

Entre nós, também Lourival Vilanova (1977) considera a norma jurídica como uma estrutura dúplice, composta por uma norma primária e secundária, em consonância com o sentido afirmado por Cossio, inversamente a Kelsen, ou seja, considerando primária a norma que prescreve direitos e deveres, e secundária a norma que advém como consequência da conduta indevida, justamente objetivando sancionar o descumprimento.

Passemos, agora, à análise da corrente considerada não sancionista, com destaque para a doutrina de Pontes de Miranda, que servirá como baliza durante o decorrer do presente trabalho.

1.4.3 Pontes de Miranda: a estrutura simples da norma jurídica formada por suporte fático e preceito

Pontes de Miranda dividiu o mundo jurídico em três planos: o da existência, o da validade e o da eficácia, tratando-se, assim, de três situações diversas pelas quais podem passar os fatos jurídicos, não sendo adequado tratá-los como se sinônimos fossem. “Ser, valer

e ser eficaz são situações distintas, com consequências específicas e inconfundíveis cada uma, e assim precisam ser tratadas” (MELLO, 1998, p. 85).

Quanto ao plano da existência, não são pertinentes considerações atinentes à invalidade ou eficácia do fato jurídico; assim, é importante verificar se o suporte fático concretizou-se suficientemente, abrindo ensanchas à incidência. Pelo plano da validade passam aqueles fatos jurídicos cujo suporte fático possui a vontade humana como elemento nuclear, perquirindo-se, nesse quadrante, se o ato é perfeito ou se padece de algum vício invalidante. Finalmente, é no plano da eficácia que os fatos jurídicos desencadeiam os seus efeitos com todo o seu conteúdo eficaz.

Em sua obra, Pontes de Miranda também analisou a estrutura da norma jurídica, recorrendo acerca da incidência da norma com a consequente deflagração da relação jurídica e a produção de seus efeitos, bem como reconhecendo a possibilidade de descumprimento, o que abre ensanchas à incidência de norma diversa, esta sancionatória. Para Pontes de Miranda (1970), a regra jurídica prevê um suporte fático e sobre ele incide.

Clara é a explanação da estrutura da norma jurídica em Pontes de Miranda (1974): Ocorrida a hipótese → Dá-se o mandamento. Descumprida a regra impositiva de conduta, incide uma outra norma, esta de cunho sancionatório. A norma jurídica, em Pontes de Miranda, apresenta, assim, apenas duas partes: o suporte fático (hipótese) e o comando (tese).

A referência ao suporte fático pode, assim, designar tanto o suporte fático hipotético ou abstrato, significando hipótese abstrata prevista pela norma que, ocorrendo, ensejará a sua incidência, quanto o suporte fático concreto ou materializado, quando a hipótese se concretiza. Do mesmo modo, o preceito, parte da norma em que são prescritos os efeitos conferidos aos fatos jurídicos, também pode ser considerado em dois sentidos, um abstrato, qual seja, aquele previsto na norma, e outro concreto, significando a efetivação do preceito abstratamente previsto. Adotando tal posicionamento quanto à estrutura da norma jurídica, afirma Becker (1998, p. 295): “Dissecada em sua estrutura lógica, a regra jurídica se decompõe em duas partes: a) a hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático, *fattispecie*, *Tatbestand*); b) a regra (a norma, a regra de conduta, o preceito)”.

Para tal corrente doutrinária, imprescindível é que a norma faça referência ao suporte fático e ao preceito, pois é indiferente a previsão ou não da sanção. Daí a afirmação de Marcos Mello (1998), para quem a norma jurídica é uma proposição completa desde que contenha a descrição do suporte fático e a prescrição do preceito correspondente, de modo que tanto a norma primária, quanto a norma secundária, podem ser, cada uma delas, uma norma jurídica completa e a menção a um suporte fático e a um preceito é suficiente. Do mesmo

modo, Alfredo Augusto Becker entende que a regra jurídica se decompõe em duas partes, a hipótese de incidência, também denominada fato gerador, ou suporte fático, e o preceito.

Perceba-se a diferença de posicionamento: para os sancionistas a sanção é elemento essencial da norma, de sorte que a sua ausência torna a proposição incompleta ou não autônoma. Tanto a norma dupla de Kelsen quanto a norma complexa de Cossio consubstanciam, a rigor, duas normas distintas, pois tanto a norma primária (perinorma) quanto a secundária (endonorma) possuem a mesma estrutura lógica abrangendo uma hipótese (previsão do acontecimento) e um comando (ou consequência), de modo que uma vez verificada a incidência da norma primária e da norma secundária, resultam duas relações jurídicas diversas: verificando-se a hipótese da perinorma haverá uma consequência; incidindo a hipótese da endonorma verificar-se-á outra consequência.

Para os não-sancionistas a norma jurídica é completa com a descrição de um suporte fático e a prescrição de efeitos jurídicos, independentemente de sanção, ocorrendo no interior dessa estrutura a conexão hipótese/tese, e não por meio de uma estrutura bipartida norma primária/norma secundária.

Como afirmado acima, na visão de Kelsen, a sanção é o filtro que perpassa toda a ordem jurídica. Diversas, no entanto, são as críticas dirigidas à concepção do Direito como ordem coativa e à visão de kelseniana acerca da estrutura das normas jurídicas.

Num primeiro bloco de críticas, opõe-se à teoria kelseniana o argumento segundo o qual atribuir às normas que não possuem sanção específica, como aquelas que definem os direitos fundamentais, a pecha de secundárias ou incompletas, se não as exclui do mundo jurídico, inegavelmente diminui seu papel e importância no âmbito da juridicidade.

Argumenta-se, ainda como contraponto à visão sancionista, a circunstância de que, ao considerar a sanção como elemento essencial da ordem jurídica, tal visão confunde as noções de coação e obrigatoriedade das normas jurídicas; estes são conceitos distintos. O ser obrigatório não significa, necessariamente, que seja punitivo, pois a obrigatoriedade reconhecida ao ordenamento significa a possibilidade de imposição da norma pela autoridade que possua o poder de realizar forçosamente o Direito, no caso de a regra não ser observada.

Demais disso, opõe-se o argumento segundo o qual não se demonstra adequado acrescentar aos elementos estruturais da norma jurídica (hipótese e consequência) um terceiro elemento, qual seja, a sanção, pois uma norma que conjugue todos esses elementos se torna complexa e extensa demais.

Além dessas, também é tecida crítica dirigida ao pensamento kelseniano, afirmando que tal posicionamento nega uma das finalidades da ordem jurídica, que consiste, como

afirmado anteriormente, em obter uma adaptação social do homem, negando, como corolário, uma função educativa e promocional.

Por fim, argumenta-se que a submissão do mundo jurídico ao estreito filtro da norma sancionadora, em que a única forma de uma conduta tornar-se jurídica se dá por intermédio da sanção, supervaloriza demasiadamente o ilícito e a sanção repressiva como único instrumento adequado para a solução de conflitos, pondo em segundo plano o prêmio como valorização pela conduta adequada.

Todavia, a sanção, a rigor, é uma consequência da norma. Em alguns momentos pode consubstanciar uma consequência boa. Em outros, uma consequência ruim. Para Arnaldo Vasconcelos (1996), a prática comum de conceituar sanção identificando-a com constrangimento e ameaça restringe a análise a apenas uma das possíveis consequências da norma. Há situações em que o Direito se efetiva premiando, como acontece com as normas premiais.

Como síntese conclusiva de tais críticas, pode-se afirmar que o fenômeno jurídico prescinde da sanção para convolar os fatos em fatos jurídicos e que integrar a sanção como um terceiro elemento da norma jurídica significa tumultuar a estrutura hipótese e consequência haurida da lógica.

A sanção não é, exclusivamente, o resultado pelo descumprimento da norma. Para além de proibir, permitir e obrigar, as normas jurídicas se destinam a obter dos homens em suas relações interpessoais uma determinada conduta julgada adequada para o convívio em sociedade. Tal raciocínio apresenta pertinência com a noção de tributação ambiental, entendida como instrumento apto a induzir condutas, premiando e estimulando aquelas que se coadunam à proteção ambiental.

Como o presente trabalho possui como objetivo o estudo da função promocional do Direito, forçoso é passar ao estudo do prêmio e de sua alocação na estrutura da norma jurídica. É necessária a análise da estrutura da norma jurídica premial. A partir desse pressuposto, pretende-se analisar a sanção não mais quanto à sua posição na estrutura da norma jurídica, mas sim quanto ao seu próprio conteúdo.

1.5 Função promocional do Direito: a sanção, como consequência da norma, não necessariamente significa castigo

O manejo da tributação e da norma tributária como instrumento de indução de condutas e de concretização prática de objetivos constitucionalmente positivados passa por

uma investigação que, para além da estrutura, preocupa-se com a ordem jurídica em sua função e, nesse contexto, especificamente com a função promocional do Direito. O Direito Tributário “não deve se limitar a regras de coação ou punição, sendo legítimo também verificar normas de estímulo” (BASSO, 2010, p. 42).

Apesar de ainda haver predominância da concepção repressiva que considera o Direito como ordenamento coativo, entendida a coação, sob esse prisma, exclusivamente como sanção negativa, no Estado contemporâneo é cada vez mais comum o uso das técnicas de encorajamento, formando, paralelamente à imagem tradicional do Direito como ordenamento protetor ou repressivo, a visão do ordenamento jurídico com função promocional.

Atualmente, com diversos países do mundo conferindo às garantias e direitos da pessoa humana o *status* de regras e princípios constitucionais, podem ser observadas iniciativas em que cada vez menos o Estado busca intervir nos conflitos entre os cidadãos, como, por exemplo, a Lei de Arbitragem e as Comissões de Conciliação prévia, o que denota uma certa primazia das políticas preventivas em sobreposição às repressivas.

Observe-se que tal painel fático pode ser observado, inclusive, na seara do Direito Penal, em que a sanção consubstanciada no castigo encontra-se em grave crise, seja pela situação degradante das instituições punitivas, seja pelos baixos resultados da desejável ressocialização, o que explica a tendência atual da busca por um Direito Penal que, além de mínimo, consagre a alternatividade das penas aplicadas.

Percebe-se a tendência de uma legislação preocupada em não apenas punir as condutas discrepantes da ordem jurídica, mas de incentivo e recompensa às condutas conforme a norma. Observe-se que a ideia de não apenas punir a conduta desvirtuante, mas também premiar a conduta adequada pode ser encontrada na própria Teoria Pura do Direito:

A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer conseqüências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio, que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção. No entanto, usualmente, designa-se por sanção somente a pena, isto é, um mal – a privação de certos bens, como a vida, a saúde, a liberdade, a honra, valores econômicos – a aplicar como conseqüência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa. (KELSEN, 1998, p. 26).

Em obra paradigmática quanto ao estudo da norma jurídica tributária e sua estrutura, Geraldo Ataliba reconhece a possibilidade do prêmio como sanção. São palavras do autor:

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado – por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. Nem toda sanção é castigo, embora todo castigo (espécie) seja sanção. (ATALIBA, 1997, p. 40 a 41).

Apesar da expressa previsão quanto à possibilidade do prêmio como sanção, é de se ressaltar a afirmação acima quanto à visão restrita de sanção como consequência de descumprimento da norma jurídica, que retoma a visão restritiva de sanção, tal como visto acima em Carlos Cossio e Hans Kelsen.

Aponta-se a obra “Teoria das Penas e das Recompensas”, de Jeremy Bentham, publicada em 1818, como o marco doutrinário inicial a respeito do direito premial, primeira sistematização do estudo da indução de condutas humanas mediante prescrições normativas, sendo a indução de condutas desejáveis o ponto central da obra.

Contemporaneamente, mais precisamente em 1977, o autor italiano Norberto Bobbio lança a obra “Da Estrutura à Função”, em que o tema pertinente à função promocional do Direito ganha destacado relevo. Observe-se que reconhecer uma função promocional ao Direito não significa repudiar ou rejeitar sua visão estrutural, pois as duas visões (estrutural e funcional) são distintas, porém complementares, de modo que a validade da análise estrutural permanece sólida, mesmo com os desenvolvimentos mais recentes da análise funcional.

Conforme Norberto Bobbio (2007), na sequência das transformações que deram origem ao *Welfare State*, os órgãos públicos passam a ter a tarefa de perseguir novos fins propostos à atividade estatal por meio de novas técnicas de controle social, distintas das tradicionais, caracterizando-se pelo emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento, crescendo ou mesmo substituindo as tradicionais técnicas de desencorajamento.

Questionam-se, assim, as teorias tradicionais que consideram o Direito do ponto de vista exclusivamente da sua função protetora ou de sua função repressiva, pois com o aumento da intervenção do poder político na esfera dos interesses econômicos, essas teorias tradicionais do Direito começaram a parecer antiquadas. As novas técnicas de ação que

caracterizam a ação do Estado Social e a diferenciam daquela do Estado Liberal põem em crise tanto a teoria segundo a qual o Direito se caracteriza por meio da emanção de comandos negativos, quanto aquela segundo a qual o Direito se caracteriza por meio de organização de sanções negativas. São palavras do autor italiano:

Em poucas palavras, é possível distinguir, de modo útil, um ordenamento protetivo-repressivo de um promocional com a afirmação de que, ao primeiro, interessam, sobretudo, os comportamentos socialmente não desejados, sendo seu fim precípua impedir o máximo possível a sua prática; ao segundo, interessam, principalmente, os comportamentos socialmente desejáveis, sendo seu fim levar a realização destes até mesmo aos mais recalcitrantes. (BOBBIO, 2007, p. 15).

Desde que o Estado deixou de apenas controlar o desenvolvimento econômico, passando a também dirigi-lo, o instrumento adequado para tal desiderato deixou de ser apenas a norma armada de sanção negativa em face daqueles que a violam e foi incorporada a norma diretiva econômica que, no mais das vezes, é acompanhada de sanção positiva destinada àqueles que a ela se coadunam.

Cumprido, no entanto, não confundir a distinção entre normas positivas e normas negativas, de um lado, e a diferenciação entre sanções positivas e sanções negativas, de outro, pois uma coisa é a diferença entre comandos e proibições, que não se confunde com a distinção entre prêmios e castigos. Portanto, pode-se tanto desencorajar a fazer quanto encorajar a não fazer.

A sanção, entendida como consequência da norma, não necessariamente precisa ser constituída por um castigo. É mesmo possível que veicule prêmios como consequência de condutas desejáveis. Conforme a estrutura simples de norma jurídica prevista em Pontes de Miranda, incidindo o mandamento previsto na norma, decorrerá um comportamento humano, conforme o seguinte esquema:

Dado A → deve ser P. Sendo P → deve ser sanção positiva.

Num Estado intervencionista, essa sanção positiva apresenta-se como instrumento hábil a incentivar condutas desejáveis tanto na seara do Direito Público quanto na do Direito Privado, premiando as condutas normativamente adequadas, contribuindo, dessa maneira, para um modelo normativo educativo e preventivo.

Essa contraposição entre a visão clássica de tutelar ou garantir e a função promocional do direito pode ser surpreendida já nos primeiros dispositivos da positivação constitucional vigente. Perceba-se, nesse sentido, que, conforme o art. 3º, IV, da Constituição Federal,

constitui objetivo fundamental da República *promover* o bem de todos, enquanto, nos termos do art. 5º, *caput*, *garante-se* aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Portanto, tem-se constitucionalmente positivada não apenas a função tradicionalmente reconhecida ao Direito, repressiva, mas também a função promocional segundo a qual compete ao Estado o desiderato de encorajar condutas desejadas e desencorajar outras, tidas por nocivas.

A técnica do encorajamento é a operação pela qual se procura influenciar determinada conduta desejada, facilitando-a ou atribuindo-lhe consequências positivas, tendo como escopo não apenas tutelar, mas também provocar o exercício dos atos conformes ao sistema normativo, tornando os atos obrigatórios atraentes, e os proibidos repulsivos.

Para Norberto Bobbio (2007), pode a atuação da técnica do encorajamento ocorrer de duas formas: a sanção positiva, que consiste na resposta favorável ao comportamento já realizado, e a facilitação ou favorecimento da conduta quando ainda está para ser realizada. É possível, portanto, encorajar intervindo sobre as consequências do comportamento já realizado, ou atuando sobre as condições do próprio comportamento. A positivação da técnica do encorajamento consubstancia uma significativa transformação na função reconhecida ao sistema normativo e no seu modo de realizar o controle social, demarcando o transcurso de um controle passivo para um controle ativo em que o cerne resida mais em favorecer as ações vantajosas do que em desfavorecer as perniciosas.

No que pertine às normas indutoras, na seara tributária, e tendo como ponto de partida a sistematização de Bobbio quanto às duas técnicas acima referidas, a função indutora da regra-matriz de incidência tributária pode desvelar-se por dois modos: 1) pela mutilação parcial de qualquer dos critérios, característica da isenção; 2) por meio da redução do valor a ser pago, o que implica alterações no critério quantitativo (alíquota e base de cálculo).

Enquanto ao ordenamento repressivo-protetivo importam sobremaneira as condutas socialmente indesejadas, tendo como escopo impedir a prática de tais condutas, ao ordenamento promocional interessam com maior importância as condutas desejadas, reconhecendo-se que a norma jurídica não possui como objetivos únicos mandar e proibir, mas também deve ser visualizada como instrumento de progresso social. Uma das características mais marcantes do sistema jurídico de um Estado assistencial é o aumento das leis de incentivo, pois o elemento nuclear desses atos normativos é justamente o emprego da técnica do encorajamento, promovendo comportamentos, ao invés da técnica do

desencorajamento, que reprime as condutas indesejadas, inserindo-se, nesse expediente, a noção da extrafiscalidade.

Assim, conforme leciona Bobbio, as normas denominadas sancionatórias são utilizadas principalmente com o objetivo de conservação social, enquanto as leis de incentivo, que empregam as técnicas de encorajamento, possuem o objetivo da mudança, seja mediante o expediente da facilitação, que consiste em tornar menos oneroso o custo da operação desejada, seja por meio da sanção positiva, que tem por escopo tornar a operação atraente, seja assegurando a quem a realiza a obtenção de uma vantagem, seja pelo desaparecimento de uma desvantagem, uma vez concretizado o comportamento.

Parece claro que a técnica da sanção negativa, protetora em relação aos atos conforme à norma e repressiva quanto aos desviantes, é a mais adequada para explicar a função que tradicional e mais comumente se reconhece ao Direito, de proteger certos interesses mediante a repressão das condutas desviantes. Todavia, com as exigências do Estado assistencial hodierno, o antigo instrumental jurídico restrito à tutela dos atos conforme às próprias normas mostrou-se inadequado, de sorte que o Direito tende a estimular condutas inovadoras, subindo o degrau da função protetora em direção à promocional, ganhando espaço, assim, o emprego de sanções positivas, que animam uma técnica de estímulo relativamente a atos considerados socialmente úteis e adequados, em vez de apenas limitar-se à repressão daqueles outros, considerados socialmente nocivos.

É nesse sentido que o Direito Tributário pode ser manejado como instrumento de ações ambientalmente favoráveis para a sociedade, considerando os tributos como ferramentas pelas quais pode ser orientada a conduta dos particulares, mediante a prescrição de normas que vinculem ao suporte fático uma consequência positiva em caso de seu cumprimento ou, de outra forma, que facilitem a conduta socialmente adequada. Trata-se, assim, da utilização dos tributos como forma de estimular o empreendedor privado a adotar condutas que a ordem jurídica considere adequada, induzindo desse modo comportamentos consentâneos à proteção do meio ambiente.

Utiliza-se o tributo, assim, para além de sua clássica finalidade de arrecadação, como ferramenta de consecução de fins outros que não o de abastecimento dos cofres públicos, falando-se, assim, na extrafiscalidade, analisada a seguir.

CAPÍTULO 2

FINALIDADES DO TRIBUTO, INTERVENÇÃO ESTATAL E DESENVOLVIMENTO

Conforme já referido ao longo do presente estudo, a grave degradação ambiental causada pelas mais diversificadas formas de atividade econômica tem colocado a questão ambiental em posição central nas preocupações dos ordenamentos jurídicos. Nesse cenário, principalmente a partir do segundo quadrante do século passado, observou-se o engrandecimento da participação do Estado na proteção do meio ambiente, mediante intensa atividade legislativa de cunho ecológico. Essa atuação do Estado pode ocorrer por meio de medidas diretas ou indiretas.

Por meio das medidas diretas, são utilizados instrumentos de caráter preventivo ou repressivo, regulando a conduta dos agentes econômicos mediante a fixação de limites, estabelecendo proibições ou cominando sanções em face de condutas que incidam negativamente sobre o meio ambiente. Atualmente, considera-se que o emprego exclusivo dessa forma de atuação estatal é insuficiente, pois não permite uma eficiente proteção do meio ambiente em todos os casos. As medidas indiretas consistem na implementação de diversos instrumentos econômicos que, dentro do campo da licitude em matéria ambiental, possuem como objetivo orientar o mercado, de modo que as atividades econômicas sejam levadas a cabo de forma sustentável. O emprego dos tributos como instrumento econômico de proteção ambiental constitui o mote do presente capítulo.

2.1 Considerações iniciais sobre o poder tributário: expressão da liberdade ou dever fundamental?

Ao longo da história da humanidade tem existido uma relação tensa e pouco amigável entre os tributos e os indivíduos. Como regra, os tributos têm sido vistos como uma carga e não como um dever fundamental necessário para a vida em sociedade. Na antiguidade, o tributo nasce como uma espécie de instituto de dominação, representando a imposição de uma carga por parte dos mais fortes sobre os mais fracos, dos povos vencedores sobre os povos derrotados, do monarca sobre os seus súditos.

Nesse cenário original, o estabelecimento e a cobrança do tributo eram realizados de forma arbitrária, sem responder a critérios de justiça, solidariedade ou segurança. Essa concepção perdurou ao longo do tempo. Até pelo menos o início do século passado, a relação

tributária ainda era vista por muitos simplesmente como uma relação de poder, repousando o fundamento da tributação única e exclusivamente na soberania estatal e na necessidade de arrecadar recursos para o erário.

Predominava o entendimento que enxergava no tributo uma clara manifestação de sujeição do indivíduo ao poder de império exercido pelo Estado e o poder tributário, nesse quadrante, definido como uma faculdade em relação à qual eram reconhecidos apenas limites formais. Corolário dessa origem, estabeleceu-se uma cultura adversa à tributação.

Até antes de São Tomás de Aquino, a doutrina acerca do fundamento do imposto justificava a sua existência como emanção do poder absoluto exercido pelo soberano sobre os seus súditos. Observe-se que tal noção ganhou corpo, inclusive, por força das interpretações conferidas a trechos do Evangelho, especificamente no célebre conselho de Cristo aos fiéis: “*dar a César o que é de César*”. Para Griziotti (1953), os teólogos extraíram dos textos bíblicos a noção segundo a qual os súditos deviam obediência integral ao soberano e, como consequência lógica, tal poder absoluto do soberano impunha a todos o dever de pagar tributos.

A mudança do paradigma medieval quanto ao fundamento do poder reconhecido ao soberano, não mais visto como poder absoluto e incontestável, mas sim como instrumento para a realização do bem comum, influenciou significativamente o entendimento acerca do fundamento do poder de tributar. Trazendo mudança relativamente ao cenário anterior, a intensificação das relações entre ética e direito introduziu importantes novidades também na seara tributária; os postulados éticos entraram na ordem do dia da tributação.

São Tomás de Aquino (1980) propôs um novo fundamento ao poder soberano, qual seja, o bem comum da sociedade, afirmando que a lei humana tem como objetivo não a salvaguarda dos interesses particulares do soberano, mas possui a finalidade de garantir o bem ao povo. Fixando essa premissa, classificou as leis humanas em justas e injustas. Serão justas as leis quando obedecerem a três critérios: 1) o fim, quando assegurarem o bem comum; 2) o autor, quando a lei não é resultado do excesso do poder do soberano; 3) a forma, quando a lei impõe ônus aos súditos segundo um critério de igualdade proporcional, objetivando o bem comum. Por outro lado, serão injustas as leis em dois casos: 1) quando não atenderem ao bem comum pela forma (impondo ônus desiguais), pelo autor (quando o soberano impõe lei ultrapassando o poder que lhe foi reconhecido), ou pelo fim (quando impõe ônus aos destinatários, desvinculados de qualquer utilidade pública); 2) Quando forem contrárias ao bem divino.

Percebe-se, assim, uma análise da lei humana com clara influência da teoria aristotélica das causas, podendo ser elencadas três tipos de causas que condicionam a legitimidade das leis, quais sejam, a causa final (referente ao bem comum), a causa eficiente (segundo a qual a lei deve representar a vontade soberana), e a causa formal (que impõe a observância de igualdade proporcional entre os ônus impostos e o bem comum).

Segundo essa visão, a causa final fixa a medida do tributo, que deve ser estabelecida proporcionalmente à necessidade do Estado em promover o bem comum, considerando o patrimônio do contribuinte, a causa material estabelece os sujeitos e a situação fática passível de tributação e, por fim, a causa final possui um caráter ético referente ao dever jurídico de salvaguarda do bem comum, consubstanciado no interesse geral da comunidade.

O tributo seria legítimo, assim, se fundamentado no poder soberano (causa eficiente), tivesse como finalidade uma utilidade voltada ao bem comum do povo (causa final), fosse observada uma proporcionalidade entre o ônus suportado pelo cidadão e o resultado produzido pela medida (causa formal) e desde que fosse observada uma justa escolha dos sujeitos que suportariam a imposição do tributo e das situações fáticas submetidas à tributação (causa material).

Conforme Giuliani Fonrouge (1973), no segundo quadrante do século XVII, surge um novo paradigma de interpretação do Direito, influenciado por uma nova postura que se afasta do jusnaturalismo e tem como fundamento a separação entre Direito e moral. Nesse cenário, são descartados os conceitos de causa final, material e formal e o imposto, novamente, definido como uma imposição do soberano, operando-se um retorno ao conceito de poder tributário tal qual o vigente antes de São Tomás de Aquino, afastado da noção de bem comum.

É reconhecido o poder absoluto do soberano como fundamento único e exclusivo fundamento do poder tributário, tornando-se inúteis as terminologias de imposto justo e imposto injusto conforme suas causas. Houve, a partir de então, um contínuo processo de esvaziamento dos estudos das causas na seara dos tributos, podendo ser observado, inclusive, um progressivo caminhar do estudo do tributo em direção à ciência econômica, o que gerou uma paralisia quanto ao desenvolvimento do Direito Tributário.

O fundamento do poder tributário enquanto subordinação do súdito em relação ao soberano perpassa os séculos XVIII e XIX, havendo, no entanto, uma mudança que merece destaque. Explica-se. Com o surgimento do Estado de Direito e a superação do absolutismo, a vontade soberana passa a ser identificada na lei elaborada pelo Legislativo, que representa a vontade popular, e não a do soberano. Nesse novo quadrante, prevalece o conceito de poder

tributário defendido por Otto Mayer (1949), segundo o qual a lei assume o status de condição única e exclusiva de legitimidade do poder tributário, que passa a basear-se unicamente na lei, enquanto expressão da vontade soberana.

Apenas no final do século XIX foi retomada a preocupação acerca do fundamento do poder tributário e da causa na obrigação tributária, ressurgindo a noção do fundamento jurídico consistente na obrigação do Estado atender interesses de ordem coletiva. O fundamento do poder tributário nesse período, segundo Griziotti (1953), consiste justamente no dever imposto ao Estado de atender a finalidades de interesse coletivo, reconhecendo-se duas causas legitimadoras dos tributos, uma mediata, referente aos benefícios fruídos pelos cidadãos em virtude dos serviços públicos prestados, e outra imediata, referente à posse ou gozo de riqueza pelo contribuinte, noção esta assemelhada ao princípio da capacidade contributivas, posteriormente desenvolvido.

Entre nós, ao tratar da questão referente ao fundamento do poder tributário, não se pode perder de vista a disposição constitucional segundo a qual a República Federativa do Brasil constitui-se num Estado Democrático de Direito, possuindo como objetivos fundamentais, dentre outros, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a promoção do bem de todos, alicerçada nos fundamentos da cidadania e da dignidade humana. A tributação e o poder tributário não estão imunes ao filtro imposto por tais previsões constitucionais.

O Sistema Tributário Nacional não se restringe aos preceitos veiculados nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal e, assim, a análise deve levar em conta todo o texto constitucional, pois os objetivos e fundamentos da República são, também, filtros interpretativos a serem observados no trato da relação jurídico-tributária. Conforme Canotilho (2003), em sua tarefa, o intérprete deve levar em conta a Constituição como um todo, aplicando-se o princípio da unidade, segundo o qual a Constituição deve ser submetida a interpretação tal que supere eventuais contradições existentes em seu corpo. Pertinente, neste ponto, a lição de Eros Grau (2004), para quem a Constituição não pode ser interpretada em tiras.

Para Heleno Torres (2011), o sistema jurídico tributário deve estar voltado a possibilitar a realização efetiva dos valores constitucionalmente positivados. Nesse contexto, todo tributo deve possuir uma função social finalística consubstanciada na efetivação dos valores constitucionalmente positivados acima referidos, não podendo ser compreendidos, assim, como formas de apenas arrecadar haveres para os cofres públicos, mas também como instrumento de efetivação prática de direitos fundamentais, aí incluído o direito ao meio

ambiente ecologicamente equilibrado previsto expressamente no texto constitucional. Conforme Antônio Dória (1964), em face das novas funções sociais assumidas pelo Estado moderno, o poder de tributar encontra fundamento na solidariedade e na noção de obrigações sociais comuns.

Cumprem os tributos a sua função social quando se adequam aos fundamentos e concorrem para a efetivação dos objetivos da República, o que impõe uma ponderação entre, de um lado, a necessidade de o Estado angariar recursos para efetivar seus gastos e, de outro, a proteção do cidadão contribuinte, com a garantia de uma exação equitativa e suportável. Com base nos valores constitucionalmente positivados, é possível identificar o vínculo profundo e necessário que deve existir entre a tributação e a liberdade, introduzindo-se as ideias de liberdade fiscal e cidadania fiscal. O tributo passa a ser visto como um instrumento que permite aos indivíduos o exercício dos seus direitos fundamentais.

Pertinente, assim, a advertência de Becker (1998), acerca da perigosa atitude mental que põe na soberania do Estado o fundamento único do tributo e do Direito Tributário, considerando o tributo, unicamente, uma obrigação *ex lege*, mediante o raciocínio segundo o qual o Estado, tendo necessidade de angariar recursos financeiros para custear suas finalidades, recorre ao tributo e tributa porque é soberano. Afirmo o autor (BECKER, 1998, p. 13): “Aqueles que fundamentam o tributo na Soberania do Estado estão certos, mas (embora o fundamento não seja errado) eles constroem a teoria jurídica do tributo apenas sobre um fragmento das bases jurídicas integrais.”

Para Paulo Caliendo (2009) é possível definir a história da tributação como o percurso que leva o indivíduo da servidão à cidadania, devendo o Direito Tributário ser interpretado e aplicado a partir da ótica constitucional, sendo a Constituição a sede própria da cidadania que, desse modo, ocupa posição central também nas questões pertinente à tributação. Afirmo o autor:

Ademais, não há, na tributação, mera relação de poder ou uma relação contratual entre Estado e cidadão, mas, essencialmente, uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na constituição de uma esfera cívica (cives) de liberdade e igualdade entre público e privado. (CALIENDO, 2009, p. 212).

Desse modo, o poder tributário (também entendido como competência tributária), por meio do qual o Estado, por conduto do Poder Legislativo, cria, altera, extingue tributos e

define fatos alheios à tributação, é inerente ao poder político, devendo ser exercido dentro dos limites formais e materiais constitucionalmente delineados.

Essas limitações, ressalte-se, não são apenas formais, incidindo também restrições de ordem material, como ressaltado por Casalta Nabais (1998), que rejeita a noção, baseada em longa tradição positivista, segundo a qual os tributos estariam sujeitos apenas a limites da caráter formal, cristalizados principalmente no princípio da legalidade, sendo vedado ao legislador, desse modo, decidir arbitrariamente acerca dos fatos aos quais pretende vincular efeitos tributários. Não bastam à tributação apenas limites formais garantidos pelo devido processo legislativo; são aplicáveis, também, limitações de ordem material.

A Constituição Federal prescreve as regras e princípios que estabelecem os limites formais e materiais que conformam a atividade legislativa tributária, definindo não apenas os órgãos competentes, mas também o procedimento relativamente à criação, modificação e extinção do tributo, no que confere segurança à relação jurídico-tributária, salvaguardando os direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes.

Mesmo reconhecida a ligação entre o poder tributário e o poder político², a competência tributária não encontra neste o seu fundamento único. A rigor, tal competência não deixa de encontrar fundamento também na liberdade, uma vez que o povo, enquanto titular do poder tributário, permite que seus representantes, reunidos em parlamento, possam exercer tal competência, falando-se assim no princípio da autoimposição, ou seja, é o próprio povo que consente com a instituição do tributo, com vistas à viabilização da vida em sociedade.

Para Ricardo Torres (2009), a soberania financeira é titularizada pelo povo, que a transfere apenas de forma limitada para o Estado, permitindo-lhe tributar, de sorte que não é o Estado que se autolimita na Constituição, uma vez que já se institui limitadamente no espaço aberto pelo consentimento, de modo que “o tributo, por conseguinte, sendo embora o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade” (TORRES, 2009, pp. 63-64).

A competência tributária tem na liberdade o seu nascedouro e, concomitantemente, o seu limite, pois só poderá ser exercida legitimamente dentro daquele espaço aberto no qual o povo consentiu que pudesse ser tributado. O tributo, assim, não pode ser considerado uma

² Sobre a relação entre poder tributário e poder político, Aliomar Baleeiro afirma: “O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.” BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Edição revista e complementada, a luz da Constituição de 1988 ate a Emenda Constitucional nº.10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 1.

simples imposição legal que decorre da supremacia da necessidade arrecadatória do Estado para financiar-se, pois a arrecadação é uma das finalidades do tributo, mas não o seu fundamento. A competência tributária, entendida como poder de legislar em matéria tributária, somente será legitimamente exercida quando observadas todas as balizas constitucionalmente fixadas.

Casalta Nabais (2005) entende o pagamento de tributos como integrante da categoria que denomina “deveres fundamentais”, advertindo o autor que referida expressão encontra-se fora de moda nos tempos atuais, em que vigora a linguagem politicamente correta em face da qual parece quase ousadia falar em algo que não seja referente a liberdades e direitos que as assegurem, de modo que a face oculta das liberdades e dos direitos, referente às responsabilidades, aos deveres e aos custos para sua materialização, não parecem bem vindos aos discursos jurídico e social.

Segundo tal proposta, os direitos e deveres devem ser colocados no mesmo plano constitucional, posto que ambos integram o estatuto constitucional da pessoa e estas são duas faces do estatuto absolutamente necessárias para a compreensão correta do indivíduo no quadrante dos direitos fundamentais. O autor define a categoria “deveres fundamentais” nos seguintes termos:

proposições jurídicas passivas (não ativas), autônomas (face aos direitos fundamentais), subjetivas (já que exprimem uma categoria subjetiva e não uma categoria objetiva) individuais (pois têm por destinatários os indivíduos e só por analogia as pessoas coletivas) e universais e permanente (pois têm por base a regra da universalidade ou da não discriminação. (NABAIS, 2005, p. 17).

O silêncio que predomina na doutrina quanto aos deveres em geral e quanto aos deveres fundamentais em particular torna-se ainda mais evidente em cotejo com a atenção dispensada pela positividade e pela doutrina quanto aos direitos fundamentais, chegando mesmo Bobbio (1992) a referir-se a uma “Era dos Direitos”, obra em que afirma que “*o problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, não é tanto o de justificá-los, mas o de protegê-los*”. (Bobbio, 1992, p. 24). Todavia, já que os deveres fundamentais são a face passiva dos direitos fundamentais, é prescindível a sua positivação constitucional expressa, posto que possuem o mesmo *status* constitucional nas normas que veiculam os correlatos direitos.

Esse silêncio quanto aos deveres fundamentais é originado de duas razões principais. A primeira delas refere-se à preocupação de se estabelecer sistemas constitucionais fortes no

que diz respeito à proteção das liberdades e direitos, preocupação típica do período pós Segunda Guerra Mundial, em que o cerne fixado em tal proteção possuía o claro objetivo de esbarrar qualquer tentativa de retorno a experiências autoritárias.

A segunda causa do esquecimento dos deveres fundamentais pode ser encontrada no regresso a uma visão liberal estrita segundo a qual, numa comunidade liberal, os deveres se identificam com os direitos, o que explica a pouca expressão ou mesmo ausência da questão pertinente aos deveres em importantes instrumentos internacionais como, por exemplo, na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789³.

Para Nabais (2005) o dever de pagar tributos se insere, assim, na categoria dos deveres fundamentais, categoria esta que, apesar de autônoma, se insere nos quadrantes dos direitos fundamentais, haja vista que é nesta seara que se estabelece o estatuto do indivíduo, que deve ser visto, simultaneamente, como um ser livre e responsável, sendo mesmo possível afirmar que os deveres fundamentais foram surgindo historicamente seguindo o mesmo passo das gerações de direitos fundamentais.

A tributação não representa exclusivamente relação de poder fundada na soberania do Estado. Há, na atividade tributária, a coexistência das noções pertinentes à liberdade e ao dever fundamental. É que, para além de representar uma pura intervenção do Estado na liberdade e na propriedade, a atividade permite ao Estado a consecução de objetivos descritos em sua constituição, seja mediante a finalidade fiscal, obtendo recursos necessários para a realização de direitos, seja por meio da extrafiscalidade, induzindo condutas.

2.2 Finalidade fiscal: a função clássica da tributação e o custo dos direitos

Para Casalta Nabais (2005), todos os direitos, porque não são fruto da natureza nem auto-realizáveis, não podem ser efetivamente protegidos num Estado falido. Os direitos são liberdades privadas com custos públicos, o que se aplica não apenas aos direitos sociais, vez que também as liberdades possuem custos financeiros públicos, de tal modo que os atuais impostos são o preço que pagamos por dispormos de uma sociedade na qual se garante a liberdade, de um lado, e um mínimo de solidariedade, de outro. Tal perspectiva permite

³ Observe-se, no entanto, que a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, em seu art. 29.1, prevê expressamente deveres ao lado de direitos, nos seguintes termos: “Toda pessoa tem deveres para com a comunidade, em que o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível.” Declaração Universal dos Direitos Humanos. In: Portal do Ministério da Justiça. Disponível, no dia 05 de setembro de 2014, no site: http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm.

entender que uma sociedade só poderá aspirar a ser livre, justa e solidária na medida em que o sistema tributário esteja conformado por leis fiscais justas. São palavras do autor:

[...] o dever fundamental de pagar impostos, visto pelo lado do seu titular activo, consubstancia-se na atribuição ao legislativo de um poder –o poder tributário (ou fiscal) para a criação, instituição ou estabelecimento de impostos, isto é, o poder tributário em sentido estrito ou técnico. (NABAIS, 1998, p. 269).

Conforme consta do texto constitucional, a República Federativa do Brasil tem como objetivos a promoção do bem de todos, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, possuindo a Ordem Econômica o fim de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. A República Federativa do Brasil, portanto, possui metas a serem atingidas.

Imperioso é reconhecer que a efetivação de tais objetivos e finalidades positivadas não é gratuita, mas envolve custos a serem suportados por todo o corpo social, cabendo ao Estado, com vistas à efetivação desses fins e princípios, destinar recursos com vistas à adequada e efetiva satisfação dos direitos dos cidadãos. Para Casalta Nabais (2005), portanto, o imposto não pode ser encarado como mero poder do Estado, nem como simplesmente um sacrifício imposto aos contribuintes, mas deve ser entendido como uma contraprestação indispensável para uma vida em sociedade organizada.

A atividade do Estado com vistas ao alcance dos fins que a Constituição impõe não pode ser colocada em prática sem os recursos financeiros respectivos, de sorte que a implementação dos objetivos a serem efetivados pelo Estado pressupõe a arrecadação de numerários. Entre as fontes de receitas imprescindíveis à realização efetiva dos fins estatais, destaca-se o tributo como principal recurso da atividade financeira do Estado⁴, permitindo-lhe custear as funções que lhes são constitucionalmente atribuídas, salvaguardando, assim, os direitos e as liberdades, cujo custo deve ser diluído entre toda a sociedade por meio do tributo.

Toda e qualquer comunidade não pode prescindir de deveres fundamentais que consubstanciam precisamente os custos ou suportes imprescindíveis à existência e funcionamento de tal comunidade. A organização do Estado, no que procura efetivar uma

⁴ Celso Ribeiro Bastos afirma que “a atividade financeira do Estado é toda aquela marcada ou pela realização de uma receita ou pela administração do produto arrecadado ou, ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento. É o conjunto das atividades que têm por objeto o dinheiro”. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 3.

cidadania de liberdade garantindo um patamar mínimo de direitos fundamentais, necessariamente enfrentará custos com vistas à realização prática dessa liberdade.

Afirma Carraza (2011) que os valores auferidos pelo Estado mediante a tributação possuem uma clara finalidade de interesse público, fazendo frente às despesas estatais gerais inclusive para a efetivação de direitos fundamentais, aí incluída a proteção ao meio ambiente, possibilitando aos contribuintes a fruição de comodidades de maneira difusa. Nesse tema, importante a observação de Cass R. Sunstein e Stephen Holmes (1999, p. 24):

Although the costliness of rights should be a truism, it sounds instead like a paradox, an offense to polite manners, or perhaps even a threat to the preservation of rights. To ascertain that a right has costs is to confess that we have to give something up in order to acquire or secure it. To ignore costs is to leave painful tradeoffs conveniently out of the picture.⁵

Para Casalta Nabais (2005), todos os direitos podem ser vistos como liberdades privadas com custos públicos, aplicando-se o raciocínio não apenas aos direitos sociais, mas também aos clássicos direitos e liberdades de primeira dimensão ou geração, inexistindo, assim, direitos gratuitos.

Não deve prosperar, desse modo, a ideia que pretende distinguir, de um lado, os chamados direitos negativos, alheios a custos comunitários e financiados exclusivamente por custos privados e, de outro lado, os direitos positivos, únicos a reclamarem custos comunitários, posto que a salvaguarda e efetivação dos direitos e liberdades chamados positivos também reclama atuação de autoridades administrativas com o dispêndio de elevados valores.

O que existe é uma diferença entre os custos que financiam uns e outros direitos. Os direitos sociais são financiados mediante custos públicos diretos com imediata expressão na esfera de cada titular, o que torna esses custos especialmente identificáveis. Diferentemente, os direitos e liberdades são mantidos mediante custos públicos indiretos, pois são materializados mediante atuação estatal para sua realização e proteção, ou seja, não podem ser individualizados em relação a cada titular.

A necessidade de recursos para a realização de investimentos em serviços básicos como educação, saúde e segurança, além da efetivação de outros direitos fundamentais, como

⁵ Tradução nossa: “Embora o custo elevado dos direitos seja evidente por si mesmo, isso soa não como um paradoxo, mas sim como uma ofensa às boas maneiras, ou até mesmo uma ameaça à preservação dos direitos. Constatar que o direito tem custos é confessar que nós temos que dar alguma coisa para adquiri-lo e mantê-lo. Ignorar os custos é deixar convenientemente fora de cena compromissos dolorosos”.

a proteção do meio ambiente equilibrado, é patente e reclama um sistema de arrecadação eficiente e adequado. Para Celso Furtado (1974), o Estado tem sob sua responsabilidade a garantia da ordem jurídica e a construção e operação de serviços básicos, cuja execução adequada não prescinde dos recursos correspondentes.

Todos os direitos, para Nabais (2005) reclamam custos públicos. Sejam custos diretos, no caso dos direitos sociais, sejam indiretos, no caso dos direitos e liberdades de primeira dimensão ou geração; nestes, tais custos apresentam característica regressiva, haja vista que são proporcionais às possibilidades de exercício pelo titular. Esse entendimento de há muito pode ser encontrado na jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos, como se vê em julgado proferido no ano de 1937:

The tax is a means of distributing the burden of the cost of government. This Court has repudiated the suggestion that the Constitution requires the benefits derived from the expenditure of public moneys to be apportioned to the burdens of the taxpayer, or that he can resist the payment of the tax because it is not expended for purposes which are peculiarly beneficial to him⁶. (Carmichael v. Southern Coal & Coke Co., 301 U.S. 495)⁷

Para que sejam arrecadados os recursos necessários à efetivação dos direitos, a Constituição prevê o dever fundamental de pagar tributos, devendo esse dever ser interpretado como direito fundamental à igualitária repartição social dos ônus financeiros do Estado. Surge, nesse contexto, a noção de estado fiscal, referida pelo autor nos seguintes termos:

Pelo que todos os direitos têm por suporte meios financeiros públicos ou, noutras palavras, atenta a natureza fiscal do estado contemporâneo, todos os direitos têm por suporte fundamentalmente a figura dos impostos. Uma afirmação que reclama algumas considerações justamente sobre essa realidade que conhecemos pela designação de estado fiscal. (NABAIS, 2005, p. 24).

Segundo tal raciocínio, um Estado Contemporâneo que tem nos tributos sua principal fonte financeira configura-se num Estado fiscal e esta é a característica marcante do Estado moderno, mesmo com a passagem do Estado liberal para o Estado social.

6 Tradução nossa: O imposto é um meio de distribuir o peso do custo do governo . Este Tribunal repudiou a sugestão de que a Constituição exige que os benefícios derivados do gasto de dinheiros públicos deve ser imputado aos encargos do contribuinte , ou que ele pode resistir ao pagamento do imposto , porque não é gasto para fins que são particularmente benéfico a ele .

7 Ainda sobre o tema, também na Suprema Corte dos Estados Unidos, afirmou o justice Oliver Wendell Holmes: “taxes are what we pay for civilizad society”, trecho que pode ser livremente traduzido como: “imposto é o que nós pagamos por uma sociedade civilizada” (Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal, 275 U.S. 87 - 1927)

O Estado fiscal conheceu duas modalidades: Estado fiscal liberal, centrado em pretensa neutralidade econômica e liberal, em que imperava uma tributação limitada ao necessário para satisfazer as necessidades de uma estrutura que deveria ser a menor possível; e Estado fiscal social, com preocupações pertinentes à intervenção econômica e conformação social, ensejando tributação mais alargada com vistas a atender à estrutura correspondente. Portanto, a noção de estado fiscal não deve ser confundida com a de estado liberal.

A noção de Estado fiscal exclui as ideias tanto de um Estado patrimonial, quanto a de um puro Estado tributário. No chamado Estado patrimonial, a principal fonte de lastro financeiro assentava-se nas receitas advindas de seu próprio patrimônio, bem como dos haveres oriundos da atividade comercial ou industrial por ele desenvolvida. Já o Estado tributário tem suas bases financeiras fixadas não em tributos unilaterais (impostos), mas sim em tributos bilaterais (taxas) e as despesas estatais, majoritariamente, atendidas por meio desta última espécie tributária.

Num Estado fiscal equilibrado, se os atuais tributos consubstanciam um preço pago pelos contribuinte para conviverem em uma sociedade baseada na liberdade, de um lado, e na solidariedade, do outro, tal preço não pode ser tão elevado a ponto de anular a liberdade que deve proteger, nem pode equivaler simetricamente aos valores dos serviços que cada contribuinte usufrui, pois nesse cenário a solidariedade estaria condenada ao monte dos ferros velhos e imprestáveis.

Para Nabais (2005), apenas com uma adequada análise dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos pode ser considerado um Estado no qual as noções de liberdade e de solidariedade sejam complementares, e não excludentes, de modo que apenas com uma avaliação congruente dos direitos fundamentais e dos custos dos direitos, será possível vislumbrar um estado de liberdade livre de um preço escorchante.

Um Estado, como a República Federativa do Brasil, que possui como fundamento a dignidade da pessoa humana e entre seus objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a erradicação da pobreza e a promoção do bem de todos, não pode se abster de atuar como instrumento de efetivação prática de tais fundamentos e objetivos.

A tributação configura dever fundamental que tem como objetivo garantir e organizar a convivência dentro da sociedade, não configurando um obstáculo à liberdade, mas sim uma condição para a sua existência, sendo por ela limitada, ganhando especial importância, nesse contexto, a noção de cidadania fiscal, lastreada na solidariedade, passando o cidadão a ter papel ativo, haja vista que por meio do dever fundamental de pagar tributo passa a ser cidadão contribuinte, financiando, desse modo, a organização que integra.

Conforme a teoria liberal pós-guerra, a cidadania foi quase inteiramente definida em termos de possuir direitos. Ao garantir a todos os direitos civis, políticos e sociais, o Estado de bem-estar liberal-democrático assegura que cada integrante da sociedade se sinta como um membro pleno, capaz de participar e de desfrutar da vida em comum. Esta concepção é denominada cidadania passiva ou privada, face a sua ênfase em direitos passivos e na ausência de toda obrigação de participar da vida pública. Essa visão tem sido atacada nas últimas décadas por dois tipos de críticas. A primeira se centra na necessidade de complementar ou substituir a aceitação passiva dos direitos de cidadania com o exercício ativo das responsabilidades e virtudes cidadãs. A segunda denota a necessidade de revisar a definição de cidadania geralmente aceita com o fim de incorporar o crescente pluralismo social e cultural das sociedades modernas.

Todavia, a concepção segundo a qual a cidadania implica tanto direitos como responsabilidades deve ser considerada no seguinte sentido: só é apropriado exigir o cumprimento das responsabilidades uma vez que sejam assegurados os direitos de participação. Assim, a concepção contemporânea quanto à cidadania parte da necessidade de democratizar e descentralizar o Estado de bem-estar, substituindo os direitos de bem-estar por direitos à participação democrática na administração dos programas sociais.

A manutenção de uma cidadania não depende apenas da existência de funcionamento de mecanismos procedimentais e institucionais, como a separação de poderes, o federalismo, o bicameralismo etc. É necessário também certo nível de virtude e de preocupação com o público, posto que as políticas públicas, de múltiplas maneiras, dependem de decisões responsáveis a nível dos estilos de vida pessoais. Para Cass Sustein (2008), uma noção completa e não excludente da cidadania deve abranger não apenas a proteção da propriedade privada, mas também ações estatais voltadas a diminuir a dependência das pessoas em relação ao próprio Estado.

Uma concepção adequada da cidadania parece exigir, portanto, um equilíbrio entre direitos e responsabilidades, de sorte que, mesmo considerando-se a compulsoriedade característica das imposições tributárias, não pode essa atividade estatal restar desconectada dos valores constitucionais da cidadania e da solidariedade, positivados no texto constitucional.

Para Basso e Santos (2012), na medida em que o dever fundamental de pagar tributos confere recursos ao Estado para que este possa implementar a efetivação das políticas públicas, a cidadania é meio de legitimação da atividade tributária. Para ser legítima, a

tributação deve gerar benefícios à população, alçada à condição de protagonista num Estado Democrático de Direito

Nesse contexto, a cidadania fiscal configura-se num dever-poder na medida em que, por um lado, impõe a todos os destinatários o dever de pagar tributos conforme as respectivas capacidades contributivas, e é este o preço a pagar para a manutenção de uma comunidade fundada na noção de liberdade, e, por outro lado, confere a cada contribuinte o direito de exigir que todos os membros da comunidade contribuam para a manutenção desta, respeitada aquela mesma capacidade contributiva.

Demais disso, ao passo em que impõe a todos o dever de verter tributos, a cidadania contributiva também permite ao cidadão o direito de conhecer, fiscalizar e reivindicar a correta aplicação dos recursos arrecadados pelo Estado com vistas à implementação dos direitos fundamentais, o que reforça e legitima não apenas o dever fundamental de pagar tributos, mas também o próprio Sistema Tributário Nacional.

A arrecadação de recursos para fazer frente ao financiamento do Estado tem sido a tônica da história da tributação, que privilegia, assim, a análise sob o ponto de vista da fiscalidade. No entanto, mais recentemente, em face das novas finalidades assumidas pelo Estado, como por exemplo a efetivação dos direitos fundamentais e a regulação dos mercados, em que se exige uma atitude positiva estatal, a tributação passa a ser vista, também, como instrumento de indução de condutas desejadas e de inibição de atividades socialmente perniciosas. Trata-se da extrafiscalidade, tratada no tópico a seguir.

2.3 Sobre a extrafiscalidade: o emprego do tributo como sanção

Para Becker (1998), o instrumental jurídico do Direito Tributário clássico encontra-se inapto para responder às realidades fáticas financeiras contemporâneas, havendo uma verdadeira caducidade precoce do Direito Tributário. Há, assim, um espírito de revolução social em face do divórcio existente entre o atual instrumental jurídico, a nova ordem econômica e os novos reclames sociais, sendo necessário que se busque um Direito Tributário rejuvenescido, livre de inibições que o paralisam e esterilizam as suas potencialidades, advertindo o autor:

Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico (as regras jurídicas); ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Tardamente, o Estado percebe que o racional é renovar o instrumental jurídico; outras vezes

a renovação é tão frequente que revela ignorância de troglodita em criar o instrumento (a regra jurídica) apropriado. (BECKER, 1998, p. xx).

Nesse cenário, a finalidade principal de muitos tributos não deve ser apenas a de seu finalismo clássico ou tradicional de arrecadação de recursos para suprir os custos públicos, mas também a de um instrumento de intervenção do Estado na economia, um tributo sobre o qual o finalismo fiscal e o extrafiscal coexistam de um modo consciente e desejado, observando-se, apenas, a prevalência de um ou outro aspecto conforme a espécie tributária. O Direito Tributário, sob essa visão, apresenta-se como instrumento fundamental para a intervenção do Estado na economia.

Num modelo liberal clássico a finalidade precípua do ordenamento jurídico e do Estado estava voltada para a garantia da paz dos indivíduos e, como consequência, a proteção e efetivação de sua liberdade. Nos estados contemporâneos, aí incluído o Brasil, que possui, dentre outros, o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária, tendo a proteção do meio ambiente dentre os objetivos de sua ordem econômica, além daquela finalidade clássica de proteção da liberdade, outras surgem, de feição interventiva, seja para regular a ação dos agentes econômicos, seja para implementar e executar políticas de caráter social.

Há que se considerar, além da perspectiva lógico-estrutural, a função do tributo, o que admite uma análise do Direito Tributário não apenas como instrumento de legalidade, mas também meio para obtenção de justiça social. Nesta toada, deve ser considerado o Direito Tributário em seus aspectos estrutural e funcional, não considerando um instrumento necessariamente repressivo, mas também premial, com a previsão de normas contendo incentivos e sanções positivas.

Não se pode fechar os olhos perante a função do tributo, o que de forma alguma exclui sua análise lógico-estrutural, mas permite uma visão de completude do sistema. E considerar a função do tributo significa, necessariamente, tratar da extrafiscalidade. Para Schoueri (2008, p. 30):

Identificam-se, assim, as normas tributárias indutoras a partir de sua função. A referência a tais normas, enquanto corte abstrato, apenas servirá para realçar uma função (ou uma das várias funções) que a norma tributária desempenha. [...] por normas tributárias indutoras se entende um aspecto das normas tributárias, identificado a partir de uma de suas funções, a indutora.

Na extrafiscalidade o objetivo central de determinada espécie tributária não repousa no abastecimento dos cofres públicos de dinheiro, mas na indução de comportamentos dos

contribuintes, visando a produzir estímulos e desestímulos em relação a condutas desejadas conforme os objetivos políticos, econômicos e sociais adrede estabelecidos. Não se trata, assim, de exclusão entre fiscalidade e extrafiscalidade. Todos os tributos, com maior ou menor destaque, possuem função extrafiscal, que poderá prevalecer ou não sobre a função fiscal conforme a decisão política que engendrar a exação.

Observe-se que, proporcionalmente à ampliação dos fins extrafiscais de um tributo, são minorados os objetivos fiscais (a recíproca é verdadeira). Se determinada conduta é inadequada, o instrumento extrafiscal para desencorajar sua prática é o aumento da carga tributária. Todavia, esse incremento do ônus não é praticado com o intuito de aumentar a arrecadação, pois o objetivo consiste justamente em obstar o comportamento. Diversamente, quando o objetivo é a indução de uma conduta, o instrumento extrafiscal adequado é a desoneração.

A Constituição Federal, a legislação tributária esparsa e o Código Tributário Nacional não fornecem um conceito de extrafiscalidade, que deve ser construído a partir da análise sistemática do ordenamento. Conforme Paulo Caliendo (2013, p. 167), a extrafiscalidade é “conceito tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e econômica e socialmente benéfico”, devendo ser adotado um conceito restritivo de extrafiscalidade que a enquadre como fenômeno que autoriza competência tributária ordenadora, interventiva e redistributiva, evitando-se a adoção de um conceito ampliado que englobe a dimensão finalista do tributo, incluindo os efeitos extrafiscais na natureza do tributo.

Devem ser distinguidos, assim, tributos com finalidade extrafiscal de efeitos extrafiscais dos tributos, pois, como dito, todos os tributos, de um modo ou de outro, irão produzir efeitos extrafiscais e o mais comum deles é o atingimento da esfera individual do contribuinte, com a redução de seu patrimônio ou de sua renda. Diferentemente, existem tributos que possuem finalidade extrafiscal expressamente positivada no ordenamento jurídico, incorporada essa característica em sua estrutura normativa, tal como ocorre com o IOF, o IPI, o II e o IE, submetidos a um regime constitucional extrafiscal próprio, podendo ser considerados impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal.

Para Paulo Caliendo (2013), a extrafiscalidade pode ser caracterizada com base em três elementos: o fim constitucional almejado, o meio utilizado e a técnica adotada. O primeiro elemento, qual seja, o objetivo constitucional perseguido, deve estar expresso no texto constitucional e voltado para a realização dos objetivos constitucionalmente estabelecidos, como a defesa do meio ambiente. O meio empregado refere-se à ordenação (emprego de institutos fiscais de proteção do interesse público), intervenção (verificada

mediante o uso de mecanismos indutores ou desestimuladores de condutas dos agentes econômicos) e redistribuição de renda (efetivada por meio da transferência fiscal de recursos entre indivíduos). A técnica possibilitará a indução de condutas reduzindo ou tornando menos gravosa a carga tributária (são exemplos as isenções, as alíquotas progressivas etc).

É necessário advertir que a imposição de uma regra jurídica com vistas a modificar o curso espontâneo dos fatos pode gerar uma tensão entre a conduta desejada pela regra e os fatos sociais. Da mesma forma, a imposição tributária pode ensejar vários resultados, alguns desejados, previstos e programados, outros não previstos e até mesmo indesejados. Sobre tal questão afirma Geraldo Ataliba (1991) não ser possível conceber um imposto cuja incidência, de forma direta ou indireta, não altere de algum modo a atuação dos envolvidos na situação prevista como fato gerador. Do pagamento do imposto sempre decorrem consequências na situação jurídica dos contribuintes e é possível afirmar que a neutralidade tributária, seja do sistema ou dos impostos individualmente considerados, consiste em postulação teórica jamais confirmada pela realidade.

Considerando tal pressuposto, se é verdadeiro que toda imposição tributária produz consequências nas relações humanas, não se pode afirmar, no entanto, que em todo caso haverá o exercício de função extrafiscal pela norma tributária acaso incidente. Essa finalidade específica apenas poderá ser observada quando estiver normativamente prevista como a contrapartida de um objetivo jurídico extrafiscal.

Desse modo, a incidência da norma tributária pode tanto produzir uma finalidade extrafiscal quando a norma tiver sido enunciada com essa finalidade específica, quanto pode engendrar uma disfunção fiscal caso não haja uma finalidade jurídica específica a legitimar o efeito concretamente produzido.

Uma vez que a sanção, como abordado no Capítulo I, não significa necessariamente uma consequência negativa em face do descumprimento da norma, podendo ser, ao contrário, um instrumento com o objetivo de reforçar condutas desejadas, e a extrafiscalidade é definida justamente nesse sentido, ou seja, como expediente normativo que visa a essa mesma finalidade indutora, então pode-se afirmar que o tributo, sob o enfoque de sua função extrafiscal, configura-se como regra sancionatória que tanto pode estimular condutas desejadas (sanção positiva), quanto desestimular outras não desejadas (sanção negativa).

A afirmação da caracterização do tributo como sanção requer uma explicação adicional, uma vez que, conforme a regra do art. 3º do Código Tributário Nacional, “tributo é toda prestação pecuniária [...] que não constitua sanção de ato ilícito”. Passemos à explicação da aparente antinomia.

No Capítulo I foi estabelecida a premissa, com base nas lições de Pontes de Miranda sobre a estrutura da norma jurídica, de que a sanção pode ser entendida como uma reação da norma, não configurando, necessariamente, uma consequência normativa advinda da perpetração de ilícito, podendo representar, ao contrário, um prêmio por uma conduta conforme ao direito.

Partindo desse raciocínio, é possível afirmar que existem sanções positivas e negativas que podem ser veiculadas do seguinte modo: a) sanções positivas ligadas a condutas obrigatórias, b) sanções positivas acopladas a condutas permitidas e, por outro lado, c) sanções negativas associadas a condutas proibidas e d) sanções negativas enleadas a condutas obrigatórias.

Admitindo-se que o tributo exerça a função sancionatória, e resolvendo-se o aparente conflito com a regra do Código Tributário Nacional acima transcrita, é necessário estabelecer recorte no sentido de que a regra tributária pode estimular premiando condutas obrigatórias e permitidas (sanção positiva), sendo possível o seu manejo, também, como forma de desestímulo em face de condutas permitidas (sanção negativa), não se admitindo tal função extrafiscal, no entanto, em face de condutas proibidas, em decorrência do imperativo legal expresso referido.

O antecedente da norma tributária à qual se pretende empregar função extrafiscal deve consubstanciar uma hipótese lícita, ou seja, permitida ou obrigatória. A qualificação e ampliação da hipótese de incidência tributária com vistas ao exercício da função extrafiscal (tributo como sanção) não pode desaguar na configuração de hipóteses ilícitas, em que o tributo faria as vezes de sanção negativa para reprimir atividade proibida.

Nesse sentido entende Paulo Caliendo (2013), para quem a extrafiscalidade, encarada como instrumento de realização de direitos econômicos e sociais, não se pode converter em aparelho de violação dos próprios direitos que pretende realizar, não se admitindo que a busca pela realização dos valores constitucionais seja efetivada à custa do sacrifício de direitos fundamentais dos contribuintes.

Repousa aqui, portanto, importante restrição ao manejo da tributação com finalidade extrafiscal em matéria ambiental.

Nessa função extrafiscal, como forma de estímulo e desestímulo de condutas, afirma Becker (1998, p. 593) que o “o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia”, mostrando-se pertinente a análise da relação entre a tributação e a intervenção estatal econômica.

2.4 Ordem Econômica, tributação e intervenção do Estado

Conforme Cabral de Moncada (2007), as relações entre economia e direito não são uniformes e tem variado ao longo do tempo. Trata-se de relação complexa e recíproca, que não é de sentido único. A intervenção do Estado na economia não é um fenômeno uniforme e estático, possuindo fluxos e refluxos e, atualmente, a interferência invoca a seu favor valores estranhos à economia, como a satisfação das necessidades básicas, a erradicação da pobreza e promoção do desenvolvimento e a proteção do meio ambiente.

A Constituição de 1988 é uma constituição dirigente, incorporando em seu art. 3º um programa de transformações econômicas e sociais. Referido dispositivo constitucional, no que positivou tais valores, transformou fins econômicos e sociais em fins jurídicos. O capítulo constitucional da Ordem Econômica trata a matéria com vistas à realização de metas de transformação social e de maximização do interesse nacional. A Constituição Federal de 1988 trouxe, enfim, uma ampliação qualitativa às balizas normativas do Direito Econômico. Atualmente, parece fora de questão se o Estado pode ou não intervir no domínio econômico, podendo-se afirmar que o Estado, perante a Constituição dirigente, não só pode como também deve fazê-lo, conforme os princípios e dentro dos limites que a própria Constituição traça. Em face da Constituição dirigente de 1988, que traça diretrizes de desenvolvimento com força normativa, a atuação estatal na economia avança o degrau da intervenção, podendo ser considerada, na verdade, como o exercício de uma competência constitucionalmente estabelecida, ficando o Estado, portanto, legitimado a atuar no processo econômico.

Em sua topografia, a Constituição Federal, no capítulo pertinente à Ordem Econômica, engloba, em seu art. 170, os princípios fundamentais da Ordem Econômica nacional, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos uma existência digna de acordo com a justiça social. Ao estabelecer tais princípios como vetores da ordem econômica, portanto, a Constituição não fixa nenhum modelo econômico que possa ser considerado excludente. Sua ordem econômica é aberta, mas isso não significa que ela seja vazia ou despida de força jurídica. Positivando tais princípios conformadores, a Constituição não admite qualquer forma de organização econômica, nem permite toda e qualquer conduta dos agentes e econômicos. Ao contrário, seu texto veicula as normas essenciais da atividade econômica, subordinando a organização do mercado e a atividade dos agentes econômicos aos parâmetros constitucionais, especialmente os do art. 170.

A livre iniciativa, portanto, não é um valor absoluto; o que existe é a garantia constitucional de uma liberdade pública, conformada pelo texto da Carta Política. A iniciativa

privada é limitada e passível de ser condicionada na direção dos princípios da Ordem Econômica, conduzindo, assim, ao valor social da livre iniciativa. A liberdade de iniciativa econômica é a liberdade de exercer uma atividade econômica dentro de certas condições fixadas no arcabouço do sistema constitucional. Conforme Aguilar (2006), o Estado é um jogador a mais no jogo econômico, jogador este que, por meio das normas do Direito Econômico, insere variáveis compulsórias ou facultativas a serem consideradas nas projeções dos agentes econômicos, objetivando influenciar a tomada de decisões no exercício da liberdade de iniciativa.

A intervenção econômica do Estado pode ocorrer de forma direta ou indireta. Trata-se de intervenção direta quando o Estado atua como agente econômico principal, ou seja, aquela que Peluso (2005) denominou “a atuação do Estado Empresário”, e Eros Roberto Grau (2004) classificou como “intervenção no Domínio Econômico”, que pode se dar por absorção, se o Estado assume inteiramente o controle dos meios de produção, em regime de monopólio, ou por participação, quando apenas parcela dos meios de produção é detida pelo Estado, que atua em concorrência com a iniciativa privada. Essa forma de atuação direta tem espeque no art. 173 da Constituição.

A intervenção é indireta quando o Estado não atua como parte ativa e direta no processo econômico, concretizando-se por meio da legislação regulamentadora, sendo tal forma conhecida como intervenção sobre o Domínio Econômico, que pode ocorrer por direção e por indução. Com efeito, quando não é ele próprio agente econômico, o Estado induz ou dirige a economia, repousando o fundamento de tal intervenção no art. 174, da Constituição da República. Haverá intervenção por direção, conforme Schoueri (2005, p.43-44), quando “a norma de direção vincula a determinada hipótese um único consequente”, ou seja, nos comandos cogentes impositivos de comportamentos a serem necessariamente cumpridos pelos agentes econômicos. Por outro lado, na intervenção por indução a norma vincula à hipótese duas consequências ligadas pela conjunção alternativa. Trata-se de comandos dispositivos nos quais o agente econômico recebe estímulos e desestímulos, sendo-lhe lícito, no entanto, tomar decisão que importe em comportamento diverso.

Destarte, quanto intervém indiretamente por indução, situação na qual o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados, as normas tributárias possuem papel destacado, de sorte que o Direito Tributário configura um efetivo instrumento de realização prática dos princípios constitucionais conformadores da Ordem Econômica, entre eles a defesa do meio

ambiente, nos termos do art. 170, VI, da Constituição Federal, que admite, para tal fim, a imposição de tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental de produtos e serviços.

Acerca deste amálgama entre Direito Tributário e Direito Econômico, afirma Schoueri (2005) que a tributação não é um corpo estranho à Ordem Econômica, mas parte dela e por isso deve estar em coerência com a Ordem Econômica, submetendo-se a ela, de tal modo que, se a lei tributária influir na Ordem Econômica, então ela já não mais se justifica apenas com argumentos extraídos da doutrina tributária. O princípio da unidade da constituição impõe que o texto constitucional seja interpretado e aplicado afastando-se as contradições entre seus preceitos, cabendo ao intérprete, desse modo, considerar a Constituição como um todo indivisível, harmonizando as tensões que vierem a aparecer.

De tal modo, o sistema tributário constitucionalmente positivado, para além de seus objetivos e principiologia própria, deve ser interpretado e aplicado de forma harmônica com a tábua de valores constitucionais, principalmente no que pertine à consecução dos objetivos da República Federativa do Brasil, dentre eles o de construção de garantia do desenvolvimento nacional equilibrado e o tributo é, portanto, importante instrumento de intervenção no mercado com vistas a esse objetivo.

2.5 Tributação e desenvolvimento

A tributação, como visto, constitui forma de intervenção do Estado na Ordem Econômica, seja mediante sua função indutora, privilegiando ou desestimulando determinadas condutas, seja em sua tradicional função arrecadatória, quando tem por escopo possibilitar ao Estado a arrecadação de recursos que permitam a realização prática dos fins constitucionalmente a ele atribuídos.

A obtenção de recursos com vistas à adequada prestação de serviços públicos de transporte, energia, segurança, saúde e telefonia é componente fundamental no aumento da produtividade. A relação entre tributação e desenvolvimento, portanto, não pode ser negada.

Nessa senda, é necessário distinguir os termos crescimento e desenvolvimento, frequentemente confundidos, o que pode dificultar a compreensão do tema abordado. Nusdeo (2002) distingue desenvolvimento e crescimento, caracterizando este como um acréscimo na disponibilidade de bens e serviços, porém sem uma mudança estrutural e qualitativa da economia, configurando o crescimento, sob essa perspectiva, um ciclo, e não um processo estável.

Segundo Celso Furtado (2000), ao ser abordada a temática pertinente ao desenvolvimento, é necessário que sejam consideradas pelo menos três dimensões: 1) o incremento da eficácia do sistema de produção; 2) a satisfação de necessidades elementares da população e; 3) a realização de objetivos almejados pelos grupos dominantes de uma sociedade. Esse enfoque, ao incluir a satisfação de necessidades humanas entre as dimensões do desenvolvimento, transforma a tradicional centralidade da questão, atinente à eficiência econômica, incluindo o homem como o ponto central da discussão.

Para Rister (2007), o crescimento consiste em mudanças apenas de ordem quantitativa, não refletindo necessariamente a melhoria das condições de vida da população, podendo ser associado a um fenômeno cíclico por impulso exógeno, após o qual retorna-se ao estágio anterior. Já o desenvolvimento enseja um processo de mudança estrutural e qualitativa da realidade social e econômica, pressupondo alterações de fundo que irão conferir a tal processo a marca da sustentabilidade, entendida esta como a capacidade de manutenção das condições de melhoria econômica e social e de continuidade do processo.

Ainda conforme Rister (2007), é necessário fixar distinção entre os sentidos objetivo e subjetivo desenvolvimento. No sentido objetivo, é o desenvolvimento considerado como busca de uma utopia ou situação ideal, conformada pela Constituição como desejável. Insere-se num contexto de transformação da sociedade. No sentido subjetivo o desenvolvimento é firmado pela competição. A busca do desenvolvimento não ocorre de forma harmônica: escolhido um determinado grupo de pessoas, a busca do desenvolvimento pode determinar o desenvolvimento de uns em detrimento de outros. Os sentidos objetivo e subjetivo se complementam mutuamente, pois não se pode desconsiderar que o homem é o sujeito principal do desenvolvimento (sentido subjetivo) e, simultaneamente, o beneficiário das políticas públicas voltadas à consecução do desenvolvimento (sentido objetivo).

Tratando da evolução do desenvolvimento, Sachs (2009) adverte que a complexificação e a pluridimensionalidade foram os aspectos mais marcantes desse processo evolutivo, estando nos dias atuais distante a noção segundo a qual o crescimento econômico é bastante para a resolução de todos os problemas, prevalecendo, atualmente, a consciência de que o crescimento econômico é necessário para o desenvolvimento, mas não suficiente. Para Raúl Prebisch (2011) as exigências de desenvolvimento não surgem de forma espontânea na mente dos economistas e governantes, mas sim são o resultado de contingências externas como, por exemplo, as guerras mundiais e a crise econômica, que contribuíram para despertar e sedimentar de forma paulatina as ideias de desenvolvimento.

Com base no pensamento de Amartya Sen (2000), o processo de desenvolvimento deve integrar considerações de ordem econômica, social e política, podendo o desenvolvimento ser visto como um processo de expansão das liberdades reais de que as pessoas desfrutam, liberdades estas que não são apenas os fins primordiais do desenvolvimento, mas também os meios principais para a sua concretização. Assim, refere o autor ao desenvolvimento como efetivação dos direitos humanos econômicos, políticos, sociais, culturais e coletivos, inserindo-se, entre estes, inclusive, o direito a um meio ambiente saudável.

Afirma Maria Luiza Alencar (2012) que o desenvolvimento vem recebendo diversas adjetivações e influências que alteraram e ampliaram sobremaneira o seu aspecto original, podendo ser identificadas diversas dimensões de desenvolvimento: 1) Dimensão econômica: ligada às questões de estabilidade e desenvolvimento econômico; 2) Dimensão humana e social: enxerga o desenvolvimento pelo viés da efetivação dos direitos humanos, espelhado nas garantias de bem estar e inclusão social; 3) Dimensão étnica (etnodesenvolvimento): significa o desenvolvimento de um grupo étnico a partir do olhar de sua própria cultura; 4) Dimensão ecológica (ecodesenvolvimento): significa o desenvolvimento combinado com o cuidado e a proteção ambiental; 5) Dimensão de sustentabilidade: para além da questão ambiental, engloba também a questão intergeracional e transfronteiriça.

O desenvolvimento, assim, deve ser tratado como um processo plural e multifacetado, que só se conjuga necessariamente no plural, inexistindo uma definição universal, globalmente aceita, para conceituar o desenvolvimento e suas dimensões, variando conforme cada cultura e as suas necessidades. Se há um ponto comum quanto ao desenvolvimento, portanto, é que o crescimento econômico não é seu sinônimo, e que inexistente um modelo universal pronto e acabado de desenvolvimento, devendo ele ser construído levando em conta as múltiplas dimensões e adjetivações já apontadas.

Uma vez demonstrada a relação entre a atividade tributária do Estado, com fins fiscais ou extrafiscais, e o desenvolvimento, e restando fora de questão que este último diz diretamente com a efetivação de direitos fundamentais, resta patente a instrumentalidade da tributação enquanto meios de efetivação do modelo constitucional de desenvolvimento.

A lógica, portanto, é a de que o Estado, inclusive em seu mister de tributar, deve perseguir a concretização dos objetivos fundamentais da República e dos princípios gerais da ordem econômica, de modo que o projeto constitucional de desenvolvimento constitui paradigma de validade ao uso indutor da norma tributária.

2.6 O uso indutor da norma tributária com vistas ao modelo constitucional de desenvolvimento

A imposição de tributos deve necessariamente obedecer aos lineamentos previstos no sistema constitucional tributário, orientado pelas regras e pelos princípios, destacando-se que o texto constitucional positivou como objetivos da República a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais, consubstanciando este último, também, princípio constitucional explícito regente da atividade econômica (art. 170, VII).

Por seu turno, o art. 43 da Constituição Federal prescreve que “a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais”; os incentivos regionais compreenderão, além de outros, “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”, sendo que “os orçamentos, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais”, nos termos do art. 165, §7º.

Conforme a regra do art. 151, I, do Texto Constitucional, é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que imponha distinção ou preferência entre os entes federativos, admitindo-se, no entanto, a concessão de incentivos fiscais voltados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento social e econômico entre as diferentes regiões do país.

Havendo, como há, um modelo constitucionalmente positivado de desenvolvimento (processo plural e nacionalmente equilibrado), o uso da norma tributária indutora somente encontra validade se inserido nesse paradigma constitucional. Portanto, conforme a visão piramidal e escalonada do ordenamento jurídico, de cunho estruturalista, padece de validade, por inconstitucional, a norma tributária indutora que não se coadune ao modelo constitucional de desenvolvimento plural e nacionalmente equilibrado.

Mas não é só. Também sob o enfoque funcionalista carece de validade a norma tributária indutora que refoge ao paradigma constitucional de desenvolvimento. Sob esse prisma, para além do controlar o comportamento dos indivíduos, o ordenamento jurídico também deve orientar-se no sentido de direcionamento de condutas desejáveis tendo em vista o desenvolvimento plural, surgindo a norma tributária indutora, nesse contexto, como importante instrumento de intervenção estatal na ordem econômica com vistas a tal desiderato.

Essa leitura é possível a partir da norma positiva, uma vez, que, como visto, a Constituição Federal de 1988 é permeada por regras que permitem a utilização da norma tributária como instrumento na busca de um desenvolvimento nacional equilibrado. Neste ponto, mostra-se pertinente a lição de Rister (2007), ao afirmar que “incumbe modificar a ideia de que o direito representa um obstáculo necessário ao desenvolvimento”, uma vez que a análise sistemática da Constituição Federal de 1988, ao passo em que demonstra a preocupação do constituinte originário com o tema do desenvolvimento regional equilibrado, também denota a possibilidade de utilização da norma tributária como ferramenta indutora desse objetivo fundamental da República.

Cabe ao jurista, assim, mormente no que se refere às normas de Direito Econômico, abandonar posições que enxergam o direito como instrumento de preservação da ordem, conferindo a ele um papel ativo na busca do desenvolvimento, conformando os valores econômicos às motivações éticas da sociedade. É necessário considerar o caráter contrafático do direito, isto é, a noção segundo a qual a finalidade do direito em geral, e do Direito Econômico em particular, é também modificar a realidade, conformando os comportamentos sociais.

Não se pode olvidar, portanto, a dupla instrumentalidade do Direito, que não se limita a institucionalizar as relações econômicas, mas também busca transformá-las; ao mesmo tempo em que oferece instrumentos para a organização do processo econômico, também pode ser utilizado pelo Estado como ferramenta hábil de influência, manipulação e transformação desse mesmo sistema com vistas à consecução dos princípios constitucionalmente traçados para a Ordem Econômica, entre eles a defesa do meio ambiente.

Uma forma adequada de aplicação de legislação tributária, como instrumento de intervenção na atividade econômica com vistas à consecução dos fins que a Constituição traça ao Estado, reside justamente na possibilidade de utilização de normas tributárias indutoras com finalidade extrafiscal. Por isso afirma Cláudio Sacchetto (2005) que um dos postulados do modo corrente de entender o poder de imposição é aquele com base no qual a função da exigência tributária não é meramente fiscal, ou seja, apenas voltada a obter entradas para o Estado, mas também e sobretudo extrafiscal, vale dizer, de ser um instrumento para alcançar outros fins de ordem econômica e social que a Constituição consigna à República.

A noção de norma tributária indutora consubstancia o manejo do tributo com o objetivo de influenciar e conduzir o comportamento dos agentes econômicos objetivando a consecução dos fins pretendidos pela Constituição. Mediante o uso das normas tributárias indutoras o Estado não obriga comportamentos, mas sim tem como escopo fomentar as

condutas que entender adequadas e inibir aqueles consideradas perniciosas. Corroborando a afirmação. Segundo Roque Antonio Carraza (2011), da concepção do tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para a ideia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos. Converteu-se, pois, num instrumento privilegiado de intervenção estatal, em ordem a possibilitar, por exemplo, uma melhor distribuição de renda do País.

Para Geraldo Ataliba (1968), a tributação exerce influências instigantes ou depressivas na economia em geral, de modo que, ao inovar na ordem jurídico-tributária, o legislador age necessariamente sobre a economia, nela provocando reflexos positivos ou negativos, consistindo a extrafiscalidade no emprego deliberado do tributo com finalidade não arrecadatória, mas regulatória de condutas em matéria econômica, social e política.

Necessária, no entanto, a advertência feita por Alfredo Augusto Becker (1998) acerca do uso da tributação extrafiscal, quando afirma que o Direito Tributário não tem objetivo próprio mas, como todo o Direito Positivo, tem natureza instrumental e seu objetivo próprio é ser um instrumento a serviço de uma política. A Política, portanto, é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la.

O que legitima o uso da norma tributária indutora como instrumento de desenvolvimento é sua pertinência material com os princípios constitucionais regentes da matéria. Daí a afirmação de Paulo de Barros Carvalho (1999) no sentido de que, 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. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a tributação.

Nessa senda, cabe analisar o tema sob a filtragem dos princípios constitucionais regentes da matéria, como forma de garantir que a utilização de normas tributárias indutoras (mediante tributação positiva ou negativa) represente efetivo instrumento jurídico adequado ao modelo constitucional de desenvolvimento e cidadania, capaz de contribuir para a defesa do meio ambiente.

Na verdade, bem pensadas as coisas, o uso indiscriminado da tributação indutora em desobediência aos princípios constitucionais acaba por aprofundar ainda mais o problema que visa a combater, posto que, não raro, contribuem para criar, dentro de determinada região,

sub-regiões totalmente excluídas de um projeto nacional de desenvolvimento. O que se tem visto, a rigor, é que, ao lado da concessão de diversos incentivos fiscais concedidos pelas diversas esferas de governo, resta patente a ineficiência do Estado em promover políticas públicas úteis, adequadas e eficazes na realização prática dos valores constitucionais.

Por outro lado, não se pode deixar de ressaltar um dado importante que vem se consolidando na realidade nacional, qual seja, o de que a concessão de isenções fiscais já não mais consubstancia um estímulo para que determinados investimentos de monta se desloquem para as regiões menos desenvolvidas do país, tendo assumido a característica de verdadeira condição imposta pelos investidores privados aos entes federados para que a instalação do empreendimento aconteça.

Em face de tal realidade, avultam vantagens para o investidor privado, que desfruta de situação extremamente cômoda, obtendo campo fértil para engendrar um verdadeiro leilão entre as unidades federadas como forma de definir a preferência de locação de seus investimentos, o que perfaz um cenário indesejável de competição desintegrativa entre as unidades da Federação.

A concessão de incentivos já quase não mais consubstancia um estímulo para que determinados investimentos de monta se desloquem para as regiões menos desenvolvidas do país, tendo assumido a característica de verdadeira condição imposta pelos investidores privados aos entes federados para que a instalação do empreendimento aconteça.

Esse cenário permite concluir que a tributação indutora não pode prescindir de análise criteriosa norteada pelos limites impostos com base nos princípios amalgamados na Constituição Federal. Rememore-se que a livre iniciativa só é constitucionalmente sustentável quando observado, dentre outros, o objetivo de redução da defesa do meio ambiente.

Assim, o uso indiscriminado da norma tributária como instrumento indutor de investimentos de forma desordenada, privilegiando sobremaneira o investidor, certamente não se coaduna aos objetivos que a Constituição traça para o instituto, considerando-se um federalismo equilibrado.

Mantido o uso desvirtuado da norma tributária indutora, ao revés da consecução dos objetivos constitucionais de realização de um desenvolvimento equilibrado, fomenta-se uma guerra fiscal desmedida entre os entes políticos, redundando em prejuízos àqueles com reduzida capacidade de competir em face dos grandes polos centralizadores de investimentos, nesse cenário desleal.

Somado a isso, não se olvide a consequente redução dos repasses aos Estados e Municípios como consequência da utilização não coordenada da norma tributária indutora, o

que penaliza, mais uma vez, os já combalidos entes com reduzida capacidade de barganha. Sobre esse ponto, cabe lembrar que, recentemente, os Municípios iniciaram uma corrida ao Supremo Tribunal Federal, buscando do Pretório Excelso uma compensação financeira em face das reduções de repasses decorrentes de benefícios fiscais concedidos pelos Estados membros.

Esse, portanto, mais um aspecto nefasto que pode assumir o uso norma tributária como pretenso instrumento indutor do desenvolvimento regional, pois, como se sabe, a Constituição Federal fixa um sistema de repartição das receitas tributárias.

Nesse cenário, a utilização da norma tributária indutora pelo Estado-membro, mediante a concessão de isenções fiscais para atrair investimentos para o seu território, se desconectada de um plano mais amplo de desenvolvimento nacional, coordenado pela União em conjunto com os próprios Estados e Municípios, enseja, de uma forma direta, a redução dos repasses constitucionalmente devidos aos Municípios, indo contra o objetivo da redução das desigualdades regionais.

Na verdade, a utilização dos incentivos fiscais pelos entes públicos, em qualquer esfera, é feita independentemente de uma ação coordenada plasmada num plano nacional de desenvolvimento que tenha como um de seus objetivos a redução das desigualdades regionais.

Os entes políticos atuam na ordem econômica sem qualquer planejamento coordenado entre as diversas esferas da Federação, simplesmente utilizando a extrafiscalidade como forma de atração dos agentes privados. Encontra-se em grande parte da doutrina lições que apontam no sentido da inefetividade da concessão de incentivos fiscais na redução das desigualdades regionais.

Para Gilberto Bercovici (2005) de nada adiantam as políticas agressivas de obtenção de mais recursos ou indústrias para as áreas menos desenvolvidas (levadas a cabo recentemente por vários Estados por meio da guerra fiscal), sem que haja uma política de desenvolvimento e reorientação do gasto público em todos os níveis, voltada para a melhoria das condições de vida da população.

O planejamento regional precisa ser retomado sem o caráter acessório que o condenou. Para tanto, as políticas públicas nacionais devem ser regionalizadas, adequando melhor os investimentos públicos e fazendo com que o planejamento regional adquira um papel essencial no planejamento nacional.

Ou seja, o só uso extrafiscal da norma tributária, como instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica, desvirtuado do texto constitucional, não se demonstra capaz de realizar os objetivos regentes da Ordem Econômica, entre eles a defesa do meio ambiente,

sem que seja acompanhado por um plano nacional de desenvolvimento e de políticas públicas efetivas como vistas ao desenvolvimento.

2.7 A tributação como instrumento na busca do desenvolvimento sustentável

Sobre a relação entre a meio ambiente e economia, afirma Michel Bachelet (1997) que o crescimento econômico, e mesmo a sua simples manutenção nos patamares atuais, não pode ser considerado isoladamente, desconectado das poluições e das degradações que a atividade humana enseja, pois são raras as formas produtivas inofensivas ao ambiente, de sorte que qualquer política de desenvolvimento deve integrar esses fatores de forma ponderada.

Para Enrique Leff (2012), a implementação de políticas ambientais eficazes pressupõe o reconhecimento de que os processos econômicos atuais, as formas de produção e os padrões de consumo dos países industrializados agudizam a escassez e o esgotamento dos recursos naturais, exercendo, assim, forte influência sobre a dinâmica dos ecossistemas.

Essa perspectiva de desenvolvimento, dissociada da visão unilateral do crescimento econômico, conduz à necessidade de uma racionalidade ambiental com vistas à harmonização do crescimento econômico com o uso adequado dos recursos naturais, estimulando novos modos de produção e condutas balizadas pelo limite de uso do meio ambiente. É o que se chama desenvolvimento sustentável, cuja origem remonta à segunda metade do século XX, possuindo abrangência transnacional e transfronteiriça, tendo como núcleo central a sustentabilidade do meio ambiente.

No que pertine à proteção do meio ambiente, as políticas públicas devem ter como meta a busca do equilíbrio, considerado no meio termo que permita a proteção ambiental e o desenvolvimento econômico. A defesa do meio ambiente e a promoção dos interesses econômicos devem ser a face de uma mesma moeda, concretizando, assim, a noção do desenvolvimento sustentável. O ordenamento jurídico pátrio, ao positivar valores aparentemente contraditórios como a livre iniciativa e a defesa do meio ambiente, não trabalha com o pressuposto da sacralidade dos bens ambientais. Permite a apropriação dos bens naturais dentro de certos limites, ou seja, dentro dos padrões de qualidade estabelecidos, em regra, pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente – CONAMA.

A ideia de desenvolvimento sustentável, ao tempo em que tolera certo nível de poluição como necessário para satisfação dos reclames da sociedade, estabelece balizas para o regular exercício da atividade produtiva, cuja licitude dependerá da observância dos limites

considerados toleráveis ao meio ambiente. A iniciativa privada é livre, porém encontra barreira no respeito aos padrões de qualidade ambiental estabelecidos.

Conforme Clarissa D'isep (2009), o traço principal do desenvolvimento sustentável é a ideia de continuidade implícita no referido conceito, entendida não apenas sob o prisma de transmissão de um meio ambiente hígido para as futuras gerações, mas também, e principalmente, no sentido de que cabe à geração presente a contínua busca de otimização de seu desempenho econômico sobre o meio ambiente, buscando, assim, de forma contínua, o ponto de equilíbrio entre o crescimento econômico, a proteção ambiental e a sadia qualidade de vida.

Na visão de Yanko Marcius (2009), o desenvolvimento sustentável é um conceito que integra os vetores econômico, social e ambiental, consubstanciando objetivo global de dignidade constitucional imposta ao Poder Público na formulação e execução de suas políticas, bem como nas atividades de regulação. A atração de investimentos, a promoção da livre concorrência e a ampliação do mercado de trabalho são objetivos que conduzem à noção de um desenvolvimento sustentável, cujo conceito, portanto, deve ser o mais amplo possível, abrangendo a preocupação com a questão da sustentabilidade.

O critério que une os vários dispositivos constitucionais pertinentes ao presente estudo, quais sejam, a dignidade da pessoa humana (art. 1º, II), a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, II e III e art. 170, VII), a defesa do meio ambiente (art. 170, VI) e o direito a um meio ambiente equilibrado (art. 225), é justamente a noção de desenvolvimento sustentável. Oportuna, neste ponto a advertência de Lourival Vilanova (1977), no sentido de que “de um só membro ou elemento, ou de vários membros ou elementos, um conjunto não se constitui, sem critério de pertinência. O membro ou membros têm de satisfazer esse critério, explícito ou implícito”.

Portanto, conforme os elementos acima expostos, o critério de pertinência na temática do paradigma constitucional de desenvolvimento não é o simples crescimento econômico, mas o desenvolvimento nacional equilibrado, envolvendo aspectos econômicos, sociais, humanos e ambientais. O paradigma constitucionalmente positivado de desenvolvimento, desse modo, afasta qualquer interpretação que pretenda reduzir tal conceito ao de simples crescimento econômico, fixando como norma oponível aos entes públicos a busca por um desenvolvimento plural, capaz de englobar aspectos econômicas, sociais e ambientais.

Sobre a norma do art. 225, *caput*, da Constituição Federal, são necessários alguns esclarecimentos adicionais. Para Belinda Cunha (2010), referido dispositivo salvaguarda um direito que possui como finalidade maior a garantia de uma sadia qualidade de vida, no que

entrelaçou, num único comando normativo, a essencialidade do meio equilibrado e a sadia qualidade vida⁸.

Tal comando insculpido no art. 225 da Constituição guindou o meio ambiente ecologicamente equilibrado ao status de direito fundamental da pessoa humana, ainda mais que o próprio art. 5º do texto constitucional fez referência expressa ao meio ambiente, quando positivou a ação popular como instrumento processual legítimo para a defesa do meio ambiente. Pertinente, outrossim, o socorro ao §2º, também do art. 5º, da Constituição, segundo o qual os direitos e garantias expressos não excluem aqueles implícitos, nem os adotados por força de tratados internacionais. Para Norberto Bobbio (1992, p.6):

Ao lado dos direitos sociais, que foram chamados de direitos de segunda geração, emergiram hoje os chamados direitos de terceira geração, que constituem uma categoria, para dizer a verdade, ainda excessivamente heterogênea e vaga, o que nos impede de dizer e compreender do que efetivamente se trata. O mais importante deles é o reivindicado por movimentos ecológicos: o direito de viver num ambiente não poluído.

O tema não se restringe aos muros da academia, pois, acerca da adoção do princípio do desenvolvimento sustentável pela Constituição, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal na ADI 3.540:

EMENTA: MEIO AMBIENTE - DIREITO À PRESERVAÇÃO DE SUA INTEGRIDADE (CF, ART. 225) - PRERROGATIVA QUALIFICADA POR SEU CARÁTER DE METAINDIVIDUALIDADE - DIREITO DE TERCEIRA GERAÇÃO (OU DE NOVÍSSIMA DIMENSÃO) QUE CONSAGRA O POSTULADO DA SOLIDARIEDADE - NECESSIDADE DE IMPEDIR QUE A TRANSGRESSÃO A ESSE DIREITO FAÇA IRROMPER, NO SEIO DA COLETIVIDADE, CONFLITOS INTERGENERACIONAIS [...] - A QUESTÃO DA PRECEDÊNCIA DO DIREITO À PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE: UMA LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPLÍCITA À ATIVIDADE ECONÔMICA (CF, ART. 170, VI) - DECISÃO NÃO REFERENDADA - CONSEQUENTE INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR. A PRESERVAÇÃO DA INTEGRIDADE DO MEIO AMBIENTE: EXPRESSÃO CONSTITUCIONAL DE UM DIREITO

⁸ No entender de Morato Leite (2005, p. 624-625): “A Carta Brasileira de 1988 adotou o ‘antropocentrismo alargado’, porque considerou o meio ambiente como bem de uso comum do povo, fornecendo-lhe o inevitável caráter de macrobem. O art. 225 propugna por uma visão ampla de ambiente, não se restringindo a encarar a realidade ambiental como um mero conjunto de bens materiais (florestas, lagos, rios) sujeitos ao regime jurídico privado ou mesmo público stricto sensu, mas sim denotando um caráter de unicidade e titularidade difusa. Nessa perspectiva difusa de macrobem, o ambiente passa a possuir um valor intrínseco. Se todos são titulares e necessitam do bem ambiental para sua dignidade, o ambiente deixa de ser visto como entidades singulares concretas (árvores, animais, lagos) que dependem para sua preservação de sujeitos determinados, pois seu valor não está diretamente ligado a ninguém, sendo necessário, contudo, para que se possa atingir a própria qualidade de vida humana.”

FUNDAMENTAL QUE ASSISTE À GENERALIDADE DAS PESSOAS. (CF, art. 225, § 1º, III). (ADI 3.540 MC/DF; Rel. Min. Celso de Mello. Fonte: DJ 03-02-2006, p. 14).

Talden Farias (2010) enquadra o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado dentro do piso mínimo abaixo do qual não se pode falar em dignidade da pessoa humana, sendo esse o motivo em face do qual todas as políticas públicas devem ser norteadas pelas balizas estabelecidas com base na questão ambiental, haja vista que, nesta última, estão inseridas a própria qualidade e continuidade da vida humana, raciocínio que se aplica perfeitamente à gestão e execução das políticas tributárias, as quais, para além da questão arrecadatória, podem e devem exercer função extrafiscal, com vistas ao desenvolvimento sustentável positivado constitucionalmente.

Como afirma Clèmerson Clève (2002), deve ser afastada uma dogmática constitucional centrada no Estado, que toma o indivíduo como acessório e os direitos fundamentais como mera concessão, de modo que o aparato estatal não deve ser visto como um fim em si mesmo, mas sim como uma construção que só guarda sentido quando voltado à satisfação dos direitos fundamentais, mormente aqueles que demandam uma atuação positiva, ou seja, quando estiver a serviço da dignidade humana, dentre eles o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

A ordem constitucional vigente traça princípios conformadores da ordem econômica, entre eles a defesa do meio ambiente, tornando possível o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental da atividade. A Constituição Federal de 1988 representa um verdadeiro divisor de águas quanto à positivação da proteção ambiental no Brasil, uma vez que, como afirma Leme Machado (2012, p. 115), “a Constituição da República Federativa do Brasil é a primeira Constituição Brasileira em que a expressão ‘meio ambiente’ é mencionada”.

A interpretação sistemática dos artigos 225 e 170, VI, da Constituição, demonstra que a proteção do meio ambiente configura princípio constitucional que veicula obrigações ao Poder Público, conferindo à coletividade um direito difuso de status fundamental. A Constituição, portanto, forneceu elementos normativos que impõem a conciliação do crescimento econômico (livre iniciativa) com a preservação do meio ambiente. Trata-se da adoção constitucional do princípio do desenvolvimento sustentável

Daí porque, conforme Morato Leite⁹, o novo modelo de Estado de Direito Ambiental tem entre seus pilares a superação da função tradicional do Direito consistente no binômio proteção-repressão, passando a ordem jurídica, nesse novo paradigma a exercer a função de controlar a atividade dos agentes econômicos, direcionando comportamentos desejáveis sob o aspecto do desenvolvimento sustentável.

A teoria geral do direito precisa estar apta a absorver as transformações da sociedade contemporânea e ao crescimento do Estado Social, a fim de descrever com exatidão a passagem do Estado garantista para o Estado dirigista e, conseqüentemente, a transformação do direito como mero instrumento de controle social em instrumento de direção social. A livre iniciativa de empreender, portanto, não pode ser interpretada sem a consideração da proteção ambiental, de modo que o custo ambiental deve ser internalizado pelo empreendedor que usufrui dos bônus da atividade econômica¹⁰.

A utilização dos recursos ambientais no processo produtivo e as conseqüências ambientais daí advindas constituem externalidades do processo econômico que podem e devem ser internalizadas e a legislação tributária é fundamental nesse sentido, viabilizando, assim, a conformação dos preceitos contidos nos arts. 170, VI e 225, ambos da Constituição Federal¹¹.

Uma vez que a defesa e a preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado cabem à coletividade e ao Estado, compete a este o planejamento e a execução de políticas adequadas à consecução desse preceito constitucional, constituindo as normas tributárias papel fundamental na intervenção estatal no processo econômico. Como bem aponta Schoueri (2008), a defesa do meio ambiente constitui campo fértil para a utilização de normas

⁹ LEITE, José Rubens Morato; BELCHIOR, Germana Parente Neiva. *Juridicidade do dano ambiental sob o enfoque da geração de problemas ambientais: perspectivas do direito brasileiro*, p. 5.

¹⁰ Conforme Eros Grau (2000, p. 251), “embora a crítica da utilização do fator trabalho no processo econômico capitalista seja centenária, ainda não foi desenvolvida, no campo teórico, de modo completo, a crítica da utilização, naquele processo, do fator recursos naturais”.

¹¹ Sobre a internalização das externalidades ambientais, afirma Ricardo Carneiro (2003, p. 66): Com efeito, a poluição e a degradação da qualidade ambiental constituem, inegavelmente, alguns dos principais efeitos externos negativos da atividade produtiva. Como o sistema econômico é aberto a três processos básicos – extração de recursos, transformação e consumo – ele envolve necessariamente, em função do inafastável retrocesso de degradação entrópica, a geração de rejeitos que acabam sendo lançados no ambiente: ar, água ou solo. E, sendo alguns dos recursos ambientais de livre acesso, os agentes econômicos tendem a impôr aos demais usuários um custo externo representado por uma perda incomensurada em seu bem-estar (danos à saúde, aumento da mortalidade, diminuição das oportunidades de lazer, etc.).[...] Como, no entanto, os bens livres não são vendidos nos mercados, não há um preço a pagar pela utilização do meio ambiente e nem custos a serem por isso compensados, inexistindo uma razão econômica suficientemente forte para que o produtor execute investimentos e adote medidas destinadas a eliminar ou minimizar os impactos ambientais de seu empreendimento. [...] Agindo assim, alheio aos efeitos externos de sua atividade produtiva – a dizer, sem internalizar as suas externalidades –, o poluidor transfere para a sociedade um custo que deveria ser privado, ou seja, transforma um custo privado em custo social”.

tributárias indutoras, servindo o tributo para internalizar os custos ambientais, possibilitando uma mudança de comportamento quanto à utilização de bens ambientais.

Um modo adequado de aplicação da legislação tributária como instrumento de intervenção na atividade econômica com vistas à consecução dos fins que a Constituição traça ao Estado reside justamente na possibilidade de utilização de normas tributárias indutoras com finalidade extrafiscal. Por isso afirma Sacchetto (2005) que um dos postulados modernos de compreensão do poder de tributar não repousa apenas na consideração da função arrecadatória, mas também e sobretudo na finalidade extrafiscal, de utilização do tributo como instrumento para alcançar outros objetivos constitucionalmente positivados, entre eles o da manutenção do meio ambiente equilibrado.

Conforme Carraza (2011) a visão do tributo como instrumento de arrecadação avançou-se para a noção de que pode e deve ser empregado para a realização de elevados objetivos econômicos, políticos e sociais, convertendo-se em privilegiado instrumento de intervenção estatal na economia. A noção de norma tributária indutora consubstancia a utilização da exação fiscal com o objetivo de influenciar e conduzir o comportamento dos agentes econômicos com vistas à consecução dos fins pretendidos pela Constituição. Mediante o uso das normas tributárias indutoras o Estado não obriga comportamentos, mas sim tem como escopo fomentar as condutas que entender adequadas e inibir aquelas consideradas perniciosas.

CAPÍTULO 3

INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS A SERVIÇO DA TUTELA AMBIENTAL

A proposta de utilização de tributos com vistas à tutela do meio ambiente remonta ao início do século XX, com base na obra de Arthur C. Pigou. Todavia, apenas a partir da década de 90 é que diversos países intensificaram de forma mais contundente a utilização da extrafiscalidade com fins de proteção ambiental. Foi nesse cenário, destaque-se, que vários países europeus promoveram verdadeiras reformas fiscais com intuito de proteção ecológica.

Para Pigou (1946), constituem deseconomias externas os efeitos sociais nocivos da atividade privada, enquanto os efeitos inversos, de aumento do bem estar coletivo em face dessa mesma produção privada, são denominados de economias externas, cabendo ao Estado instituir um sistema de estímulo por meio de subvenções, no caso de produção de efeitos sociais positivos (economia externa) e, por outro lado, um sistema de desestímulo mediante imposto no caso de produção de efeitos coletivos negativos (deseconomia externa). Nesse cenário, o Estado é convocado não apenas para atuar corretivamente em casos de distorção do mercado quanto à utilização de recursos naturais, mas também para atuar subsidiariamente em face dos custos dos efeitos externos, avocando parte dos custos que seriam suportados pelo causador.

Considera-se, assim, que a tributação ambiental possui um caráter ordenatório e incentivador, pretendendo a internalização dos custos ambientais nos processos produtivos. Conforme Paulo Henrique do Amaral (2007), o tributo ambiental tem papel de nortear tanto a atividade empresarial quanto popular, pois não se pode olvidar a necessidade de alteração de condutas individuais com vistas à proteção do meio ambiente, não se tratando simplesmente de tributar, mas de fazê-lo racionalmente, demonstrando a lógica e a pertinência do sistema tributário com os valores constitucionalmente positivados.

3.1 Considerações iniciais sobre a tributação ambiental

O questionamento acerca da função que pode ser exercida pelo Direito Tributário na proteção do meio ambiente tem sido alvo de crescente interesse e debates nos âmbitos político e jurídico. Discute-se intensamente no ambiente jurídico acerca da adequação, efetividade, e sobre os limites que fundamentam e restringem a tributação ambiental.

Para Simone Martins Sebastião (2007), os chamados tributos ambientais (ou ecotributos), desde que bem delineados, são ferramentas eficientes e eficazes na

harmonização dos interesses econômicos com os objetivos de proteção ambiental, permitindo a internalização dos custos socioambientais decorrentes da ação humana. São palavras da autora:

Tributos e meio ambiente têm, [...] entre si, uma relação de correspondência no que concerne à própria atividade financeira do Estado, ou seja, na administração das receitas e despesas. Aqui, em especial, nas despesas relativas à prevenção, conservação e restauração do meio ambiente, chama o Estado também o particular a participar na concretização de seu dever público, de ordem constitucional, colaborando não só através de comportamentos ecologicamente corretos, mas também proporcionando o numerário necessário ao cumprimento do desiderato. (SEBASTIÃO, 2007, p. 228).

Os tributos ambientais, desse modo, são instrumentos que possibilitam a indução das condutas dos agentes econômicos no sentido de que o impacto de suas atividades no meio ambiente seja efetivado de forma sustentável. Nesse sentido, conforme Elena de Lemos Pinto Aydos (2010), a tributação ambiental, mediante a extrafiscalidade, tem como objetivo a educação ambiental, cabendo ao legislador orientar sua atividade no sentido de que a aplicação do princípio do poluidor-pagador na seara tributária não deve ter como objetivo a reparação do dano, mas deve ter como foco principal a prevenção.

Como consequência, o tributo ambiental possui uma finalidade imediata, referente à indução de condutas ecologicamente adequadas pelos empreendedores, e uma outra, mediata, que consiste justamente na educação ambiental voltada tanto para os consumidores quanto para os produtores, objetivando uma conscientização no sentido de alteração dos padrões atuais de consumo, rompendo-se com a lógica atual de irresponsabilidade organizada.

A tributação ambiental, no que tem a possibilidade de interferir diretamente no preço final dos produtos, induz o comportamento dos consumidores e produtores no sentido de serem adotadas condutas adequadas à proteção do meio ambiente. Para Roberto Ferraz (2005), na economia, as decisões são orientadas com base na relação custo-benefício, de modo que, mesmo não sendo o único critério, o custo é parâmetro de grande relevância nas decisões diárias de empresários e consumidores.

Desse modo, se os custos da preservação ou da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas dificilmente serão ambientalmente adequadas. Os tributos verdes possuem, portanto, o papel de reorientar a atividade empresarial e popular e, nesse escopo, não estabelecem uma nova variante que distorce a realidade econômica, mas,

ao contrário, tratam de explicitá-la com dados concretos, uma vez que o custo ambiental é real.

Normalmente, ao se tratar da utilização de instrumentos tributários com vistas à proteção do meio ambiente, emprega-se o termo uma concepção ampla à expressão “tributação ambiental”, incluindo-se em tal categoria qualquer tributo cuja receita decorrente de sua arrecadação, ou parte dela, seja destinada a realização de fins ambientais, ainda que em sua estrutura normativa não seja possível identificar qualquer elemento relacionado à degradação ambiental.

Existe, na doutrina, celeuma acerca do conceito e finalidade do tributo ambiental: para grande parte dela, será a hipótese de incidência que definirá o caráter ambiental do tributo; outra parte advoga a tese segundo a qual será a finalidade do tributo que definirá sua natureza ambiental, havendo, ainda, aqueles que consideram a definição terminológica de tributo ambiental como suficiente para sua caracterização. Essa imprecisão terminológica não afeta apenas a doutrina nacional, mas é também percebida por doutrinadores estrangeiros, como afirma Miguel Buñuel González (2004, p. 41):

Existe cierta confusión terminológica y conceptual en relación con los tributos con fines medio ambientales. Sin demasiada precisión, se oye hablar de impuestos verdes, impuestos ecológicos, ecotasas (en realidad, una traducción desafortunada de eco-tax, es decir, ecoimpuesto), etc. En primer lugar, [...] parece más apropiado que nos refiramos a tributos cuando hablamos de manera general, sin prejuzgar la naturaleza de la figura tributaria.

Todavía, conferindo certa ordem a essa imprecisão, cabe distinguir entre os efeitos extrafiscais que surgem como consequência natural de qualquer tributo, de um lado, e de outro o uso do instituto não apenas como instrumento financeiro, mas sim como forma de intervenção, adrede dirigido a fins extrafiscais, independentes da finalidade arrecadatória.

Para Vicente Oscar Díaz (2004), é possível classificar sob a marca da extrafiscalidade um tributo quando está dirigido de forma principal e específica a um fim diverso do arrecadatório. Todavia, se sua finalidade principal é arrecadar ou apenas algum de seus elementos possui natureza extrafiscal, pode-se afirmar que tal tributo apenas produz efeitos extrafiscais.

Conforme a classificação doutrinária proposta por Pedro Herrera Molina (2000), quem é possível distinguir entre os tributos ambientais em sentido amplo e os tributos ambientais em sentido estrito.

Os tributos ambientais em sentido amplo são aqueles que possuem finalidade primariamente arrecadadora, mas que possuem caráter ecológico em algum de seus elementos. Utiliza-se, assim, a expressão tributos ambientais em sentido amplo quando, dentro da função fiscal ordinária, são inseridos elementos ambientais com o objetivo de produzir efeitos extrafiscais¹². Dentro desse conceito amplo estão inseridos o uso de técnicas fiscais de desoneração tributária – benefícios fiscais – com vistas à indução da proteção ambiental, bem como os tributos que apenas de maneira indireta tangenciam a questão ambiental.

Para José Marcos Domingues (2007), tributo ambiental em sentido amplo é aquele tradicional ou comum amoldado de forma a servir aos objetivos de tutela ambiental. Tulio Rosembuj (1998), por sua vez, entende que a prioridade da fiscalidade ambiental deve centrar-se na arrecadação, conforme a atividade tributária clássica, com o objetivo de aplicar os recursos arrecadados na prevenção, mas essa priorização pela finalidade fiscal não repele a realização de objetivos extrafiscais no intuito de reordenar a conduta e assim promover mudanças na produção e no consumo, com a consequente utilização sustentável dos recursos naturais.

Sobre o uso dos tributos ordinários como forma de proteção do meio ambiente, afirma Domingos de Oliveira (2007) que o Japão pode ser citado como paradigma de tal modelo. São palavras do autor:

A legislação japonesa concede depreciação acelerada para equipamentos de energia solar e para equipamentos que economizem energia, que evitem poluição e que se destinem à reciclagem; redução de impostos sobre equipamentos para redução de poluição do ar, da água, sobre equipamento para redução da poluição sonora, sobre instalações para redução de emissão de asbestos, e dessulfurização de petróleo. (OLIVEIRA, 2007, p. 69).

Nos tributos ambientais em sentido estrito, é imprescindível que exista um liame entre a sua estrutura normativa e o impacto causado no meio ambiente. A espécie tributária deve ser capaz de produzir um encorajamento ou desencorajamento capaz de produzir o desejado efeito de tutela do meio ambiente. Apresenta, portanto, marcadamente a finalidade extrafiscal.

¹² Sobre os tributos ambientais em sentido amplo, afirma Herrera Molina (2000, p. 129): “Junto al establecimiento de tributos específicos la protección fiscal del medio ambiente puede instrumentarse introduciendo elementos ambientales en los tributos ordinarios. Dichos elementos pueden afectar a cualquiera de los aspectos que integran la estructura del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos, elementos de cuantificación) o incluso estar relacionados con su gestión (simplificación de los deberes formales para favorecer cierto tipo de explotaciones forestales, etc.). Los elementos tributarios ambientales pueden otorgar un trato de favor para ciertos supuestos (deducción por inversión en bienes ambientales) o introducir un mayor gravamen para ciertos productos (tipos superiores para las gasolinas con plomo).”

Nesse sentido, Susana Bokobo Moiche (2000, p. 93) refere-se à existência de um “princípio da vinculação” como elemento principal na identificação da função extrafiscal com escopo de proteção ambiental.

Em tal enquadramento, o tributo deve produzir um incentivo ou desencorajamento voltada à realização da finalidade de proteção ambiental. Claudia Dias Soares (2002) afirma que, considerados em seu sentido estrito, os tributos ambientais caracterizam-se por uma finalidade extrafiscal de incentivo, tendo como meta principal reordenar o comportamento dos agentes econômicos.

Conforme Domingo Vasco e Herrera Molina (2004), sob a égide do sentido amplo de tributação ambiental podem ser alocados tanto os tributos que objetivam a tutela ambiental quanto as medidas fiscais de redução ou majoração dos tributos destinadas ao atendimento dos reclames ecológicos. Todavia, quando se trata de tributação ambiental em sentido estrito, apenas podem ser classificados em tal categoria aqueles em que a indução à tutela ambiental esteja destacada dentro da sua estrutura normativa, possibilitando, assim, que as externalidades ambientais – ou deseconomias externas – decorrentes da atividade produtiva sejam de responsabilidade do empreendedor, não podendo ser enquadrados em tal categoria, assim, aqueles tributos cuja aproximação em relação à proteção ambiental seja a destinação do produto de sua arrecadação.

No mesmo sentido, Heleno Taveira Torres (2005) entende que não devem ser considerados ambientais os tributos criados unicamente para que os recursos provenientes de sua arrecadação venham a viabilizar um fundo específico voltado para proteção ambiental, devendo a finalidade de proteção ao meio ambiente estar presente na própria estrutura da norma tributária.

Conforme esse entendimento, Paulo Henrique do Amaral (2007) afirma que apenas pode ser considerado como tributo ambiental aquele em que o método de internalização das deseconomias externas decorrentes da degradação ambiental ou o incentivo estejam previstos em sua própria estrutura normativa. Para Gloria Alarcón García (2002), um tributo não pode ser classificado como ambiental pelo simples fato de o produto de sua arrecadação ser destinado a finalidades ambientais pois, se assim se entendesse, qualquer tributo poderia receber esse enquadramento, sempre que o valor obtido, ou parte dele, fosse destinado à tutela do meio ambiente.

Desse modo, a natureza extrafiscal do tributo, com vistas à tutela do meio ambiente, não será verificada conforme a destinação do produto arrecadado sem a imprescindível análise da estrutura da norma, cujos elementos deverão possibilitar a indução de condutas,

desencorajando aquelas que sejam degradantes, e estimulando os comportamentos que se apresentem ambientalmente sustentáveis. Sobre o tema, afirma Herrera Molina (2000, p. 61):

sólo son impuestos ecológicos aquellos con fines de ordenamiento o extrafiscales. Como señala la Comunicación de la Comisión Europea sobre Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único, "una característica habitual para que una exacción determinada se considere da carácter ambiental sería que la sustancia o actividad gravada [objeto imponible] tenga un efecto negativo claro sobre el medio ambiente".

O que permite classificar um tributo como ambiental, assim, não é a denominação que recebe. Do mesmo modo, não é a finalidade declarada da norma, nem tampouco a simples vinculação da parte da sua receita a finalidades de cunho ambiental. Desse modo, exemplificativamente, o imposto de renda não pode ser considerado um tributo ambiental apenas pelo fato de parcela do produto de sua arrecadação seja destinada a objetivos de cunho ambiental. O que importa, nessa definição, é que a estrutura normativa do tributo possua elementos capazes de induzir os agentes econômicos a realizarem uma reordenação de suas condutas diminuindo, assim, a degradação que as respectivas atividades produzem no meio ambiente.

Entre os elementos que permitem distinguir um tributo ambiental de um outro, predominantemente arrecadador e apenas incidentalmente protetivo do meio ambiente, podemos destacar, primeiramente, que o objetivo principal da espécie tributária, nesse caso, não é o incremento da receita, mas sim a reordenação das condutas, desencorajando as degradantes e induzindo as protetivas do meio ambiente, viabilizando, assim, um desenvolvimento sustentável. Mas há mais.

Por força da regra prevista no artigo 170, VI, da Constituição Federal, que positiva o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços, o tributo ambiental não pode passar ao largo da consideração desses impactos, norteando-se pelos princípios do poluidor-pagador e pela seletividade e progressividade, de modo a permitir a mais eficiente internalização dos custos ambientais. Impõe-se ainda que haja um íntimo vínculo entre o manejo da espécie tributária e o objetivo almejado, incidindo, também, o princípio da legalidade, de modo que o tributo ambiental deverá atingir de forma isonômica todo o leque de atividades que se demonstrem prejudiciais ao meio ambiente.

Observe-se, com Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida (2005, p. 540), que o sucesso na proteção do meio ambiente não prescinde da soma de esforços, aliando-se às

medidas de estímulo à observância das regras de proteção ambiental, aquelas outras que objetivam desestimular as condutas degradantes.

Desse modo, apesar de importante a distinção doutrinária apontada acima, impende destacar que, no objetivo da proteção ambiental, a finalidade extrafiscal dos tributos não deve ser excludente dos efeitos extrafiscais inseridos nos tributos normalmente arrecadatários. A rigor, não são possibilidades que se excluem, mas que podem conviver harmonicamente com vistas à tutela ambiental.

3.2 Tributação indutora ambiental: criação de novos tributos, majoração dos já existentes ou concessão de incentivos fiscais?

Pode o Direito Tributário dar seu contributo à proteção dos recursos naturais do Planeta. Como instrumento de intervenção estatal na Ordem Econômica, o Direito Tributário pode conferir resposta efetiva aos reclames de proteção ambiental, desde que, no entanto, o instrumental seja adequado às exigências ambientais, possibilitando um desenvolvimento sustentável.

A análise acerca da adequação da tributação ambiental com vistas à proteção ambiental deve principiar pela Constituição Federal, pois, como afirma Casalta Nabais (2010), a matéria tributária é limitada pela chamada constituição fiscal, conjunto de princípios que fixam limites à tributação, tanto formais (referentes a quem, como e quando tributar), quanto materiais (limitativos de que e quanto tributar).

Para Canotilho e Vital Moreira (2007), é possível afirmar que o constitucionalismo nasceu, de certa forma, como meio de refrear o arbítrio e a discriminação em matéria fiscal típicos do Antigo Regime, fixando os princípios da legalidade e da igualdade quanto à tributação. Referem os autores que “o crescimento da despesa pública ao longo do tempo e o consequente aumento da carga fiscal só vieram sublinhar o relevo constitucional do sistema fiscal” (CANOTILHO E MOREIRA, 2007, p. 1088).

A indução de condutas obtida na seara fiscal instrumentaliza a aplicação de importantes medidas no dirigismo estatal voltadas à seara ambiental e econômica, viabilizando um sistema compatível entre o desenvolvimento econômico e o equilibrado aproveitamento dos recursos naturais. Por meio da tributação indutora é possível estimular o contribuinte a adotar comportamentos que a ordem jurídica considere oportunos. Com esse objetivo, o Estado pode utilizar o incremento, a redução ou liquidação da carga tributária.

No entanto, o pagamento de tributos, atualmente, é feito pelo contribuinte num estado quase de inconsciência¹³. Paga-se o tributo como algo inserido dentro de um ambiente ordinário de normalidade, sem se conferir muita atenção aos motivos que subjazem à exação. Se transferirmos esse pensamento para a seara da tributação ambiental, será possível descortinar a presença de uma grande ameaça: é que, conforme o provérbio de Charles Dickens, “o homem é um animal de hábitos” e, assim, tende a continuar pagando impostos ou usufruindo desoneração e poluindo o meio ambiente.

Esse é um cenário que não pode ser desconsiderado quando se trata do emprego do Direito Tributário com vistas à proteção ambiental: se, por um lado, a extrafiscalidade ambiental não pode descurar dos princípios contidos no Sistema Tributário Nacional, por outro lado também não pode consubstanciar apenas mais um favor ou ônus pecuniário à iniciativa privada. É desses limites que trataremos adiante.

Sem sombra de dúvidas, entre as diversas atividades que competem ao Estado realizar, o poder de tributar possui um caráter político. O manejo da extrafiscalidade, por meio dos tributos, muitas vezes induz o percurso que a economia deve seguir, fixando quais os produtos e serviços mais adequados ao consumo. O emprego dos tributos em sua função extrafiscal sempre foi aceito como legítima ferramenta de intervenção do Estado no mercado. Para José Souto Maior Borges (1998), por meio da extrafiscalidade o Estado, deliberadamente, produz alterações nas estruturas sociais, um fator de extrema relevância na dinâmica socioestrutural.

Fora de dúvidas, assim, o relevante papel ocupado pela tributação possui no cenário político e jurídico atual como instrumento de implementação de fins sociais e econômicos. Acerca do tema, Aliomar Baleeiro (1995) elenca longa lista de exemplos com utilização dos tributos em sua função extrafiscal, apontando diversos países e diferentes épocas: 1) Em Veneza, no século XVIII, a utilização de tarifas aduaneiras com vistas à proteção do mercado

¹³ Sobre a insensibilidade do contribuinte, cabe aqui transcrever trecho do Sermão do Padre Antônio Vieira, proferido em 14 de setembro de 1642, perante o Rei e Cortes Portuguesas, por ocasião da criação de imposto (a décima militar): “A costa de que se havia de formar Eva, tirou-a Deus a Adão dormindo e não acordado, para mostrar quão dificultosamente se tira aos homens, e com quanto suavidade se deve tirar, ainda o que é para seu proveito. Da criação e fábrica de Eva dependia não menos que a conservação e propagação do género humano; mas repugnam tanto os homens a deixar arrancar de si aquilo que se lhes tem convertido em carne e sangue, ainda que seja para bem de sua casa e de seus filhos, que por isso traçou Deus tirar a costa a Adão, não acordado, senão dormindo; adormeceu-lhe os sentidos, para lhe escusar o sentimento. Com tanta suavidade como isto, se há-de tirar aos homens o que é necessário para sua conservação. Se é necessário para a conservação da Pátria, tire-se a carne, tire-se o sangue, tirem-se os ossos, que assim é razão que seja; mas tire-se com tal modo, com tal indústria, com tal suavidade, que os homens não o sintam, nem quase o vejam. Deus tirou a costa a Adão, mas ele não viu nem sentiu; e se o soube, foi por revelação. Assim aconteceu aos bem governados vassallos do imperador Teodorico, dos quais por grande glória sua dizia ele: *Sentimus auctas illationes, vos addita tributa nescitis*: ‘Eu sei que há tributos, porque vejo as minhas rendas acrescentadas; vós não sabeis se os há, porque não sentis as vossas diminuídas’ ...”

nacional; 2) o uso de “impostos santuários” como forma de combate ao luxo; 3) a proteção à saúde mediante a instituição de impostos diferenciados em produtos com maior qualidade alimentícia; 4) O uso da progressividade no combate a latifúndios; 5) o incentivo ao consumo mediante impostos sobre renda e herança; etc.

Atualmente, podem ser apontados duas grandes espécies de soluções tributárias com vistas à obtenção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado: 1) a imposição de tributos ambientais; 2) a criação de incentivos fiscais. Para Paulo Caliendo (2013), enquanto a primeira técnica, de imposição de tributos ambientais, constitui solução do tipo comando e controle, pois fixa um padrão de conduta e a imposição de internalização do custo das externalidades, tornando a atividade mais dispendiosa do que outra, a segunda técnica, de criação de incentivos, consubstancia solução positiva do tipo incentivo-premiação, pois pretende induzir a adoção de condutas ecologicamente equilibrada por meio da indicação de benefícios.

A primeira possibilidade, referente ao estabelecimento de novas cargas tributárias, objetiva desestimular comportamentos que, apesar de lícitos, são valorados pela ordem jurídica como prejudiciais à preservação ambiental. Tal vertente busca reorientar a conduta não desejada, tornando-a mais difícil ou fixando-lhe consequências negativas.

Por outro lado, a segunda solução tributária com vistas à tutela ambiental, referente aos incentivos fiscais, objetiva influenciar o comportamento desejado por meio da facilitação ou a ele atrelando consequências positivas. Nesse caso, o incentivo ocorre mediante a fixação de prêmio, incidindo nas consequências do comportamento, enquanto na facilitação o incentivo se refere às formas, modalidades e condições do comportamento. São técnicas com função de mudança social¹⁴.

Vigorosa corrente doutrinária defende a tributação ambiental negativa como instrumento mais eficaz na busca da tutela do meio ambiente, seguindo a linha dos benefícios fiscais. Por meio de instrumentos como seletividade, essencialidade, progressividade, isenções e imunidades, todos voltados à redução do encargo tributário, certamente haverá espaço para a

¹⁴ Sobre o estabelecimento de prêmios e a facilitação em matéria ambiental, afirma Consuelo Yatsuda (2005, p. 539): “A facilitação precede ou acompanha o comportamento que se quer incentivar, procurando tornar menos gravoso o custo da realização desejada, de duas formas: ou propiciando mais meios necessários à sua prática, ou diminuindo sua carga. São exemplos a concessão de subvenções e subsídios creditícios, favorecendo o financiamento de atividades voltadas ao combate e à prevenção da poluição, como a produção e a instalação de equipamentos não poluentes. Com a sanção positiva ou premial busca-se tornar mais atrativa a operação, assegurando a quem a realiza a obtenção de uma vantagem ou a supressão de uma desvantagem. É o caso da atribuição de um prêmio ou de uma isenção fiscal. Alguns Estados brasileiros, notadamente Minas Gerais e Paraná, têm aperfeiçoado sua legislação sobre o chamado “ICMS-ecológico”, cuja técnica de incentivo consiste em contemplar com quinhões maiores da receita do ICMS os municípios que têm legislação em favor da preservação do meio ambiente e da correção de desvios prejudiciais à fauna e à flora.”

preservação ambiental, mediante o consumo de bens e a prestação de serviços que utilizem tecnologias limpas.

Para Heleno Tavares Torres (2005), à luz da Constituição Federal de 1988, é extremamente complexa a instituição de novos tributos ambientais, principalmente impostos com esse viés específico, salvo eventual exercício da competência residual da União (CF, art. 154, I), nos limites dessa competência, não admissível, também, a instituição de fundos com base nos impostos já existentes, em face da vedação contida no art. 167, IV, também da Constituição Federal.

Nessa mesma linha de pensamento, Silvio Alexandre Fazolli também defende, ao invés da criação de novos tributos, o uso de incentivos fiscais com vistas à indução de condutas ambientais desejadas. São palavras do autor:

Embora pareça a solução mais coerente aos olhos de boa parte da doutrina, a criação de novos tributos (green tax – “imposto verde”), que tenham por hipótese de incidência um ato potencialmente lesivo ao meio ambiente, só faria por agravar, ainda mais, os encargos existentes sobre o contribuinte brasileiro – que, diga-se, é um dos mais onerados em todo o mundo -, sem que isso importe na esperada quebra de paradigma, reformulando a sistemática tributária nacional, há muito desiludida com promessas falaciosas de reforma. (FAZOLLI, 2004, p. 78).

Apesar da possibilidade jurídica de criação de novos tributos, ou da indicação, pelos entes federativos, de objetivo ambiental aos tributos já existentes, a consequência seria sempre a de majoração da carga tributária.

Conforme Ana Paula Basso (2010), não se pode ignorar que, caso se utilize o aumento da carga tributária (tributação ambiental positiva) com o intuito de induzir o empreendedor à adoção de técnicas menos prejudiciais ao meio ambiente, provavelmente o valor desse encargo tributário do processo produtivo será repassado ao valor final do produto e, no mais das vezes, suportado não pelo empreendedor, mas pelo consumidor final, a quem não foi dada a possibilidade de escolher a opção desejada.

Com efeito, considerando-se que o objetivo principal da tributação ambiental não é angariar recursos para os cofres públicos, mas sim evitar que o impacto ambiental ocorra, então pode-se afirmar que “o melhor tributo ambiental ou tributo com finalidade ambiental é aquele que, ao final, não arrecada” (BASSO, 2010, p. 49), pois o objetivo principal, nesse caso, é o agravamento de diversas condutas tidas como prejudiciais ao meio ambiente, concretizando o preceito constitucional de defesa do meio ambiente. Adequados a esse

objetivo encontram-se os benefícios fiscais. Por meio deles, o Estado induz os particulares a escolherem, entre as diversas possíveis, as atividades, tecnologias e insumos que apresentem impacto ambiental reduzido ou esterilizado que, desse modo, sofrerão tributação reduzida ou não serão tributadas.

Conforme Ana Paula Basso (2010), o objetivo principal dos institutos tributários na proteção do meio ambiente consiste em incentivar o agente econômico no sentido de que este busque inovação em suas tecnologias, com a consequente redução dos impactos negativos de sua atividade, mostrando-se pertinente a concessão de incentivos fiscais às empresas que destinem investimentos em novas tecnologias voltadas à proteção ambiental. As condutas dos contribuintes com vistas à tutela do interesse geral da proteção do meio ambiente devem ser incentivada mediante a concessão dos benefícios, não somente reprimidas com a imposição de uma carga tributária mais elevada. Essa escolha, se não encontrar qualquer outro fundamento, tem como lastro seu caráter preventivo, buscando evitar, assim, que ocorra o dano ambiental.

Ao tratar das possibilidades de aplicação da atividade tributária com vistas à proteção ambiental, apesar de reconhecer a possibilidade de dois enfoques sobre a matéria, quais sejam, as onerações tributárias (criação de novos tributos, ampliação da base de cálculo e elevação das alíquotas) e as desonerações tributárias (imunidades, isenções, reduções de alíquota etc), Heleno Taveira Torres (2005) entende ser mais adequada aos fins ambientais a opção pelas desonerações tributárias, que produziriam efeitos negativos sob o ponto de vista da carga tributária e positivos sob o aspecto do resultado ambiental almejado.

A preferência pelos incentivos, entendidos como instrumentos hábeis para a indução econômica, incentivando comportamentos específicos, se justifica pela já elevada carga tributária nacional, bem como pela indesejável transferência do ônus para o consumidor final. Mais interessante que criar ou majorar os tributos existentes, assim, é a adoção de incentivos, por meio da extrafiscalidade, tornando desvantajosas e desestimulando condutas lesivas ou potencialmente lesivas ao meio ambiente. Estando em jogo a tutela de interesse coletivo de alta relevância, como a proteção do meio ambiente, justifica-se a possibilidade de diminuição do encargo tributário. As diversas figuras passíveis de manejo dentro do amplo aspecto dos benefícios fiscais, como as isenções, subsídios, subvenções, reduções de alíquotas e base de cálculo podem ser utilizadas como instrumento em prol do desenvolvimento sustentável.

A doutrina estrangeira também reconhece a maior eficácia dos incentivos fiscais no objetivo da proteção do meio ambiente, privilegiando a desoneração em relação à tributação positiva, pois enquanto a indução normativa conduz a uma mudança de comportamento antes

que o dano seja evitado, a repressão acontece apenas posteriormente ao dano já consumado. Nesse sentido, observe-se a doutrina¹⁵ de José Manuel Castillo López (1999, p. 62):

Su fundamento radica en que el Estado concede ayudas financieras destinadas a financiar equipos o al desarrollo y aplicación de procesos productivos con la finalidad de que las empresas contaminen por debajo de um nivel previamente establecido e, incluso, el importe de la subvención puede relacionarse con el volumen de emisiones reducido.

Desse modo, apresenta-se como mais adequada a via dos incentivos fiscais com vistas à indução econômica que, desestimulando condutas ambientalmente prejudiciais, não significam aumento da carga tributária, que geralmente deságua no consumidor final, a quem não foi dada a possibilidade de escolha.

Verificado que determinada atividade é nociva à preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, o Estado utiliza o tributo como ferramenta esterilizante, tornando-a menos atrativa.

Cleucio Santos Nunes (2005) afirma que a concessão de incentivos fiscais, além do contributo ao desenvolvimento de novas tecnologias com menor degradação ambiental, seria recebida de bom grado no ambiente do mercado, não recomendada a tributação ativa, que poderá resultar na diminuição da lucratividade do sistema produtivo, com consequente redução de oferta, sendo mais eficiente a tributação negativa, que permite o alcance do objetivo social de tutela do meio ambiente, inexistindo, assim, razões para se temer a tributação ambiental.

Num Estado intervencionista a noção do prêmio e da prevenção encontram-se mais presentes, mas não como paradigma do Direito lastrado na pena e na repressão os únicos instrumentos de orientação social.

Norberto Bobbio (2007), citado no primeiro capítulo deste trabalho, distingue um ordenamento repressivo de um promocional. Aquele impede determinada conduta tornando-a mais difícil, mais desvantajosa ou impossível. Este, diferentemente, incentiva a ação fazendo-a mais necessária, mais fácil ou mais vantajosa. É justamente neste ponto que se enquadram os incentivos fiscais.

¹⁵ Ainda na doutrina espanhola, pode-se obter o seguinte contributo de Herrera Molina (2000, p. 339): No obstante, tales beneficios fiscales son legítimos siempre que resulten idóneos para conseguir su fin, supongan la mínima lesión de otros principios que pueda conseguirse a igualdad de costes y eficacia, y obtengan unos resultados proporcionados a las distorsiones que producen.

A norma deve facultar ao particular a escolha entre o menor e o maior encargo, estando este último vinculado à utilização, pelo contribuinte, de técnicas e meios que proporcionem melhores condições ambientais.

A possibilidade de utilização dos incentivos fiscais é possível em todas as espécies tributárias, sendo razoável o argumento segundo o qual aqueles que concentrem seus esforços na escolha, utilização e desenvolvimento de tecnologias, bens, produtos, serviços e insumos ecologicamente sustentáveis obtenham uma contraprestação do Estado, não se observando aumento nos custos dos produtos com reflexo no preço final ofertado ao consumidor, de modo que os benefícios fiscais alavancam o progresso de tecnologias ambientais, motivando a inovação e o desenvolvimento da produção nacional.

3.3 Panorama dos benefícios ou incentivos fiscais a serviço a proteção ambiental

Mas o que são benefícios ou incentivos fiscais? A resposta não pode ser encontrada de forma expressa na Constituição Federal, que se refere aos benefícios fiscais sem um sistematização rigorosa, seja enumerando institutos tradicionalmente reconhecidos como integrantes do conceito (a imunidade e a isenção, por exemplo, como se vê no art. 150, §6º), seja pelo emprego das expressões “benefício fiscal”, “incentivo fiscal”, ou outra similar (como é possível encontrar no art. 195, §3º).

Do mesmo modo, o Código Tributário Nacional também não traz sistematização acerca do tema dos benefícios e incentivos fiscais. Em face da omissão do principal diploma infraconstitucional em matéria tributária, faz-se necessário consultar a legislação esparsa específica dos tributos. Nesse ponto, merece destaque a Lei Complementar 24/75, que normatiza a realização de convênios para a concessão de isenções relativas ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

Na jurisprudência, observa-se que tanto o Supremo Tribunal Federal quanto o Superior Tribunal de Justiça, em diversos julgados, utilizam as expressões “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais” como sinônimos e, em algumas hipóteses, fazem alusão ao instituto da isenção como uma categoria autônoma¹⁶, na contramão do conceito usual, que a considera como espécie do gênero benefícios.

¹⁶ Nesse sentido, observe-se a ementa da ADI 2345/SC, relatada pelo Min. Cezar Peluso: “Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de

Na doutrina, podemos encontrar distinção entre benefícios fiscais e incentivos fiscais. Para Betina Treiger Gruppenmacher (2012), a diferença entre ambos refere-se ao fato de a vantagem financeira consubstanciada na desoneração tributária estar ou não vinculada a uma contraprestação do contribuinte: enquanto nos benefícios o favorecimento independe de contraprestação, nos incentivos a minoração ou exclusão integral do tributo depende de investimento ou contrapartida do sujeito passivo do tributo.

Todavia, no presente trabalho, em consonância com jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, as expressões benefícios fiscais e incentivos fiscais serão usadas como sinônimos, adotando-se uma noção ampla quanto aos institutos. São formas de tratamento tributário diferenciado que objetivam estimular condutas, consubstanciando supressão ou redução do encargo tributário. Nesse sentido, afirmam Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves (1991, p. 167):

Os incentivos fiscais manifestam-se, assim, sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles os chamados créditos-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

Desse modo, os benefícios fiscais são instrumentos aptos para permitir a indução da conduta e das decisões dos agentes nos casos de benefícios concedidos com a finalidade de incentivar condutas específicas¹⁷. Adota-se a premissa de que os benefícios ou incentivos fiscais consistem na redução ou supressão total do ônus referente ao pagamento do tributo. O que deve ser reafirmado é que todas as figuras incluídas nessa acepção ampla, em que pese

convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ” (grifei). No âmbito do STJ, observe-se trecho da ementa proferida nos autos do AgRg no REsp 1471234/RS, relatado pelo Ministro Herman Benjamin: “1. É possível a cobrança de taxa de fiscalização pela CVM de empresa beneficiária de **incentivos fiscais** na hipótese em que tenham sido concedidos antes da vigência da norma instituidora do tributo, porque os **benefícios fiscais** recebidos produzem efeitos futuros, de modo que a cobrança da taxa de fiscalização a partir da vigência da lei não caracteriza retroatividade, pois no momento da cobrança a empresa continuava sob os efeitos do benefício fiscal que lhe fora concedido anteriormente (grifei).

¹⁷ Na doutrina estrangeira, também podemos encontrar a acepção ampla quanto aos incentivos e benefícios, como se vê em Casalta Nabais (2005, p. 425): “Quanto ao seu conceito, devemos referir, tendo em conta, de resto, os arts. 2º e 3º do Estatuto de Benefícios Fiscais, que os benefícios fiscais se enquadram numa noção mais ampla – a noção de desagravamentos fiscais – que integra: de um lado, as não sujeições tributárias (ou desagravamentos fiscais strictu sensu), cuja modalidade mais significativa é constituída pelas chamadas exclusões tributárias (que estão para as não sujeições tributárias como as isenções estão para os benefícios fiscais); de outro, os benefícios fiscais”.

sujeitas a regimes jurídicos específicos, são ferramentas aptas para a intervenção estatal sobre a ordem econômica, estimulando certas condutas por parte dos agentes empreendedores, desde que adequadas aos valores constitucionalmente positivados, entre eles a tutela do meio ambiente.

Para Adilson Rodrigues Pires (2003), referindo-se ao afastamento da tributação da neutralidade, em face de seu destacado papel no estímulo de atividades privadas, os incentivos fiscais são exatamente os mecanismos destinados a regular as atividades econômicas. Nesse contexto, destaca em importância o papel da intervenção estatal mediante a tributação com fins regulatórios, pois é atividade do Estado estimular determinadas condutas com vistas à realização dos princípios constitucionais. É indiscutível o papel da tributação ambiental negativa com vistas à tutela do meio ambiente, devendo, nesse desiderato, pautar-se pelos princípios constitucionais econômicos e tributários.

Submetendo-se aos preceitos da Constituição Federal, os incentivos fiscais devem ser concedidos não de forma aleatória, mas de acordo com avaliações técnicas da economia, que pode oferecer ao Direito instrumentos úteis na busca de soluções para a crise ambiental. Daí a grande importância que se confere no Direito norte-americano ao estudo dos efeitos da norma jurídica sobre a economia, buscando-se uma visão que torne cada vez menos distante a teoria da realidade do sistema jurídico e da economia.

Com base nisso, afirma Heleno Taveira Tôrres (2005) que o papel promocional dos incentivos fiscais consiste em impulsionar ações ou correções de distorções do sistema econômico, objetivando alcançar certos objetivos, cujo alcance seria tanto ou mais dispendioso em face de planejamentos públicos previamente motivados.

Nesse sentido, referindo-se à contraprestação dos incentivos fiscais, afirma Marcos Catão (2004) estar a validade dos mesmos subordinada a algum compromisso social, fixado pelo Estado. São palavras do autor:

Com todas as ressalvas possíveis, que permitam a fácil identificação dos motivos, razões e da efetividade ao interesse geral, ao se optar pela concessão de incentivos fiscais legítimos, a diretriz política pretende que determinada atividade ou segmento social seja incentivado mediante a eliminação ou redução do(s) tributo(s), exercendo juízo discricionário de avaliação, pelo qual a eliminação ou redução da respectiva carga (tax burden) devolveria à sociedade melhores resultados econômicos ou sociais. (CATÃO, 2004, p. 32).

Os incentivos, desse modo, devem ser concedidos com vistas à busca de maior eficiência dos processos produtivos, no sentido de buscar maior equilíbrio entre o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental. O permissivo constitucional de concessão de benefícios fiscais deve ser concretizado, porém desde que considerados e permanentemente avaliados os efeitos práticos de mais benefícios, a fim de que eles não consubstanciem apenas mais um favor ao econômico, sem qualquer proveito para a proteção ambiental, podendo, ao contrário, agravá-la, por um acréscimo de produção em vista da redução do encargo tributário.

Afirmou-se anteriormente que a função clássica dos tributos consiste em arrecadar recursos para o custeio das atividades do Estado. Afirmou-se, também, que modernamente, no contexto de um Estado intervencionista, essa função unicamente fiscal da tributação, embora necessária, não é suficiente em face da necessidade de atuação positiva estatal, mormente na seara econômica.

Essa intervenção do Poder Público, preventiva ou repressiva, por meio da concessão de incentivos fiscais ou de elevação da carga tributária, pode vir a caracterizar o próprio Estado como poluidor ou auto-sustentável. Nesse panorama de intervenção estatal mediante incentivos, as condutas ambientalmente adequadas podem ser mais facilmente atingidas seja em face da falibilidade da conduta repressiva por meio da clássica sanção negativa, leia-se, pena, seja pela vantagem na adoção da conduta que o ordenamento reputa mais adequada ambientalmente.

Estando fundamentadas sobre as bases da intervenção estatal na ordem econômica, que caracteriza a tributação moderna, as normas premiais instituidoras de incentivos fiscais são melhor assimiladas que as sanções pois, como já se afirmou, na seara ambiental, interessa à ordem jurídica mais a sua proteção que a arrecadação.

Com base nesse panorama, o contributo que se extrai dos benefícios fiscais é justamente o de possibilitar a interação entre tributação e meio ambiente, balizando a atividade tributária em direção à tutela ambiental, induzindo condutas e decisões dos contribuintes como contraprestação à redução da carga tributária.

A adoção de técnicas produtivas industriais mais limpas é sem dúvida fundamental na consideração da tributação ambiental negativa, estando na base da intervenção estatal voltada ao favorecimento de atividades menos poluentes, atendendo, dessa forma, os caros princípios da prevenção e da precaução, além do princípio do poluidor pagador.

Nesse sentido Cleucio Santos Nunes (2005) afirma que as medidas tributárias voltadas ao desenvolvimento econômico sustentável regem-se pelo princípio do poluidor-pagador,

considerando o autor muito eficazes a cobrança de tributos com finalidade extrafiscal de controle da poluição em sentido amplo, bem como a abstenção na cobrança de tributos como forma de incentivo à mudança de comportamentos poluidores e ao desenvolvimento de técnicas que reduzam o nível de agressão ao meio ambiente.

Todavia, a diminuição do ônus tributário ocorre não apenas por meio da redução ou abstenção da cobrança dos tributos, podendo também ser verificada no momento da despesa pública. Conforme Marcos André Vinhas Catão (2004) os incentivos fiscais, desse modo, podem ser classificados conforme o momento em que se verifiquem, o da receita (englobando apoios financeiros) e o da despesa pública (aqui inserta a redução no encargo tributário). No caso das despesas públicas, podem ser elencados os institutos da subvenção, do crédito presumido e os subsídios. Quanto às receitas, podem ser incluídas a isenção, a imunidade, o diferimento, a remissão e a anistia.

Tratando primeiramente das despesas, mais especificamente das subvenções, podem ser entendidas como auxílio pecuniário que o Estado concede em face da implementação de serviço de interesse público. Modesto Carvalhosa (2007) entende que as subvenções são melhor enquadradas como instituto de Direito Financeiro, uma vez que consubstanciam ajuda pecuniária prestada pelo Estado em favor daqueles que prestem serviços ou realizem atividades de interesse público. Ressalte-se que essa prestação estatal deve estar vinculada e condicionada a uma contraprestação do contribuinte, destinando-se as subvenções, em regra, à implantação de novas atividades em regiões menos desenvolvidas.

Por sua vez, os créditos presumidos possuem natureza jurídica complexa, ora apresentando-se como subsídio, ora assumindo a feição de subvenção podendo, ainda, consistir em mera redução da base de cálculo de tributos. Podem ser verificados principalmente nos tributos marcado pela característica da não cumulatividade, como por exemplo o ICMS, na forma de um valor adicional ao valor total tributado.

Os subsídios pode ser estímulos de natureza fiscal ou comercial, objetivando promover certas atividades econômicas por período determinado. Para Ricardo Lobo Torres (1995) os subsídios podem ser inseridos num conceito mais abrangente de subvenção. Conforme Adilson Rodrigues Pinto (2001) podem ser incluídas sob a noção de subsídio toda ajuda oficial com o objetivo de estimular a atividade industrial, tendo como objetivo promover o

desenvolvimento de regiões mais atrasadas ou de setores econômicos considerados estratégicos sob o ponto de vista econômico¹⁸.

A maior crítica que se faz em relação aos incentivos fiscais pertinente ao momento da despesa pública repousa na dificuldade da fiscalização da destinação conferida aos recursos públicos voltados aos fins que, em tese, se propõem. A prática tem demonstrado que a possibilidade de emprego de tais recursos em finalidades diversas é alta. A correção de tal assertiva pode ser facilmente verificada conforme a flexibilidade que se admite inclusive relativamente à destinação da arrecadação proveniente das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, podendo ser citado como exemplo paradigmático a CPMF.

Essa fragilidade no controle nos leva à análise da tributação ambiental negativa referente aos incentivos na receita pública. A dificuldade prática em fiscalizar os subsídios, subvenções e créditos presumidos colocados ao contribuinte indica que a opção primária da indução tributária com vistas à tutela ambiental deve optar preferencialmente pelos incentivos fiscais pertinente ao momento da receita pública, ao invés da despesa. Esses incentivos são as imunidades, as isenções, os diferimentos, as remissões e as anistias.

O diferimento consiste em uma postergação no pagamento, em virtude da previsão de ocorrência de evento futuro, que o condiciona. A rigor, trata-se de uma substituição tributária para trás, pois nesse caso a relação jurídico-tributária não nasce no primeiro momento mas depois, com a escolha de evento posterior para a cobrança do tributo. Conforme a linguagem utilizada por Antônio Roque Carraza (2000), o diferimento representa uma isenção condicionada.

A remissão e a anistia são tratadas pelo Código Tributário Nacional, respectivamente, como causas de extinção e de exclusão do crédito tributário, podendo tais figuras serem enquadradas como benefícios fiscais pelo fato de afastarem e norma impositiva da tributação, desonerando o contribuinte, inibindo a ação do Fisco.

Por sua importância, trataremos da isenção e da imunidade em tópicos específicos.

3.3.1 A isenção como instrumento a serviço da tutela ambiental

¹⁸ Marcos André Vinhas Catão (2004, p. 73) define os subsídios como “incentivos fiscais destinados a promover determinada atividade econômica, com o fim de equalizar preços e permitir, durante período transitório, o estímulo ou até mesmo a proteção do setor produtivo”

Ao iniciar a tratamento de tal instituto, cabe frisar que até a presente data ainda é possível verificar a existência de intenso debate doutrinário acerca da isenção. Em face da celeuma que envolve a natureza jurídica e, como corolário, o regime jurídico aplicável, a análise da isenção merece tratamento mais detido e acurado.

Não se pode definir a isenção como limitação constitucional ao poder de tributar, pena de confusão com instituto diverso, qual seja, a imunidade.

José Souto Maior Borges (2001), em obra específica e aclamada sobre o tema, após reconhecer corrente doutrinária que caracteriza a isenção como privilégio legal, ao lado de outra, que enxerga no instituto um privilégio legal, afirma que a isenção pode ser tratada como uma não-incidência qualificada, inserta no mundo jurídico por meio de lei ordinária, de modo que, por força da isenção, a relação jurídico-tributária sequer chega a nascer, em consequência da regra jurídica da neutralidade.

Conforme Paulo de Barros Carvalho (1999), dentre as várias existentes, podem ser elencadas algumas teorias principais acerca da natureza jurídica da isenção. Primeiramente, pode ser citada a teoria segundo a qual a isenção consiste na dispensa do pagamento de tributo.

Tal entendimento pressupõe que ocorre a incidência da regra tributária, com surgimento da obrigação correspondente e, logo após, verifica-se a desoneração do sujeito passivo, por força da regra isentiva.

Uma segunda teoria considera a isenção como favor legal, olvidando, no entanto, que o estabelecimento das regras isentivas é ditado conforme o interesse público, pouco importando as vantagens irradiadas ao sujeito passivo.

Digno de menção, também, o entendimento segundo o qual a regra de isenção atua no sentido de que a tributação não possa incidir¹⁹, havendo, por fim, a teoria segundo a qual a isenção consubstancia fato impeditivo, previsto na regra isencional, que teria o condão de impedir que certas situações fossem atingidas pela regra instituidora da exação.

Após elencar e tecer críticas a todas as teorias acima referidas, Paulo de Barros Carvalho afirma que a isenção pode ser entendida como regra de estrutura, que inserem alterações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim norma de conduta. São palavras do autor:

¹⁹ Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker (1998, p. 306): “Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica da isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica da isenção, houvesse ocorrido a regra jurídica da tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir, porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual ela não se realiza.

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica da isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica da isenção, houvesse ocorrido a regra jurídica da tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir, porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual ela não se realiza. (CARVALHO, 2008, p. 521).

O debate doutrinário, todavia, não se encerra nas questões pertinentes à natureza e regime jurídico da isenção, havendo, similarmente, cizânia quanto à distinção em relação às figuras aproximadas. Primeiramente, em relação à distinção entre isenção e imunidade, Paulo de Barros Carvalho afirma que tratam-se de conceitos tão diversos que sequer se justifica a comparação, cabendo ressaltar que nem mesmo especificamente quanto ao desiderato extrafiscal os institutos se embaralham, haja vista que, enquanto os preceitos imunizantes podem cumprir o duplo papel de bloqueio e de fomento positivo, as normas isentivas unicamente podem exercer estímulo, e não bloqueio.

Distingue-se, ainda, a isenção da não-incidência. Para Roque Carraza (2011), enquanto a isenção decorre da lei, a não-incidência decorre da falta de lei ou mesmo da impossibilidade jurídica de certos fatos serem tributados, pelo fato de a regra-matriz constitucional a eles não se adequar. Com efeito, uma vez que, como afirmado neste trabalho, a extrafiscalidade possui a marca da intencionalidade legislativa, é fundamental na isenção a presença de um sentido teleológico, o que não ocorre na ausência de lei, que no mais das vezes apenas indica ausência de iniciativa ou de condições para a produção do ato normativo.

Finalmente, é de ser destacada a distinção entre isenção e alíquota zero. Conforme Rui Barbosa Nogueira (1995), os efeitos da alíquota zero são semelhantes aos da isenção, com apenas uma diferença específica: “enquanto a isenção suspende todos os elementos do fato gerador, a alíquota zero apenas nulifica um dos elementos do fato gerador” (NOGUEIRA, 1995, pp 167-168).

Tal distinção, no entanto, não merece ser acolhida acriticamente. Primeiro porque a alíquota não integra o fato gerador nem a hipótese de incidência. Segundo, se admitido que a isenção suspende todos os critérios da norma de incidência, então à isenção é reconhecido o poder de revogar a regra. Desse modo, pode-se afirmar que a alíquota zero é apenas uma forma de isenção e, desse modo, pode ter os mesmos objetivos extrafiscais e busca-los de idêntica forma.

As isenções, assim, não consubstanciam favor nem privilégio legal, nem apenas refletem a ausência do dever de pagar o tributo. Na verdade, constituem estímulo fiscal decorrente de previsão normativa, instituídas com vistas à efetivação de determinada política, podendo ser examinadas, assim, como um dos instrumentos a serviço de objetivos extrafiscais, no caso específico, a proteção do meio ambiente.

Passemos, agora, ao exame das imunidades.

3.3.2 As imunidades como mecanismo de proteção ambiental

Além das isenções, é necessário neste trabalho também dedicar atenção especial às imunidades, seja pela sua específica alocação constitucional, seja pelo fato de também constituírem instrumentos aptos à execução de uma tributação extrafiscal com fins de proteção do meio ambiente.

Historicamente, aponta-se o Império Romano como a origem mais remota das imunidades, quando não estavam submetidos à tributação os bens públicos e os templos. Na Idade Média, tais prerrogativas eram dirigidas às classes nobre e religiosas, até o advento do Liberalismo, marco a partir do qual o instituto deixou de ter caráter pessoal e passou a proteger uma gama de atividades. Destaca-se que o instituto da imunidade passou a ser destinatário de maior atenção nos tempos modernos principalmente em decorrência do constitucionalismo norte-americano, a partir do entendimento segundo o qual não deveriam ser cobrados tributos entre os entes federativos.

Entre nós, as imunidades passaram a ser previstas a partir da Constituição do Império de 1824. Com a Constituição de 1891, foi inserida a imunidade recíproca entre o Governo Central e os Estados. Nos textos constitucionais posteriores, na esteira das convicções econômicas e políticas dominantes de cada época, o instituto foi sofrendo diversas alterações, ora ampliado, ora restringido, mas estando sempre presente.

É possível afirmar que a Constituição Federal de 1988, ao veicular em seu texto variadas hipóteses de imunidades, guindou o instituto ao *status* de garantia constitucional, haja vista a íntima relação com os objetivos e fundamentos da República, de modo que, se alguma das situações de imunidade previstas originariamente na Constituição for limitado ou reduzido, então serão diretamente atacados caros valores constitucionais que encontram também na regra imunizante proteção constitucional.

Observe-se, nesse sentido, o caso da liberdade religiosa e da liberdade de imprensa, protegidas, respectivamente, nos artigos 150, VI, “b” e “d”, da Constituição Federal, que positiva a imunidade relativamente aos templos de qualquer culto e aos livros, jornais,

periódicos e o papel destinado à impressão. Nesse sentido, José Souto Maior Borges (1980, pp. 184-185):

Sistematicamente, através de imunidade resguardam-se princípios, ideias-força ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livre das interferências ou perturbações da tributação.

Desse modo, é inegável a íntima relação que as imunidades possuem relativamente a importantes questões jurídicas, financeiras, econômicas e também políticas, como exemplificativamente os direitos e garantias fundamentais, a competência tributária e legislativa e o próprio pacto federativo, podendo constituir valiosas ferramentas de políticas fiscais com o objetivo de realização de certas políticas públicas, inclusive ambientais.

As imunidades podem ser entendidas como regras de competência em sentido negativo, sendo, dentre as várias espécies de institutos paralisantes da tributação, o único com assento constitucional²⁰, recebendo, por esse motivo, a referência de limitação absoluta a poder de tributar²¹. Para Carraza (2011), as normas de imunidade tributária definem em sentido negativo as competências tributárias dos entes políticos²².

Dito isto, cabe afirmar que as imunidades podem atuar em dois sentidos, o primeiro deles paralisante. Explica-se: é que, se a competência tributária é o limite para a instituição de tributos com finalidade predominantemente arrecadatória ou extrafiscal, as imunidades, desse modo, caracterizam-se como limite à extrafiscalidade. Definindo que o próprio tributo não pode sequer ser instituído, delimitam negativamente sua aplicação com vistas a determinadas finalidades extrafiscais.

Observe-se, a respeito, a imunidade prevista no artigo 150, VI, “b”, referente aos templos de qualquer culto, segundo a qual são os entes políticos incompetentes para instituírem tributos sobre a renda, serviços e entidades referidas no dispositivo legal e, como

²⁰ Observe-se que, em outras realidades, conforme ressalta Enio Moraes da Silva (2001), a proteção de certas atividades em face da tributação é realizada mediante instrumentos jurídicos infraconstitucionais, como ocorre, por exemplo, no sistema norte-americano.

²¹ Ricardo Lobo Torres (1995) refere-se ao instituto da imunidade como “intributabilidade”.

²² Sobre as imunidades tributárias enquanto regras definidoras de competência, afirma Paulo de Barros Carvalho tratar-se de “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”. (2008, p. 341)

corolário lógico, resta vedada a utilização dos tributos com o objetivo de beneficiar determinados cultos em detrimento de outros. Nesse caso, portanto, a regra da imunidade não tem como objetivo estimular ou desestimular qualquer culto, possuindo, a rigor, objetivo contrário ao da extafiscalidade, consistente em manter, por meio da total vedação, a mais possível neutralidade tributária em relação aos diversos cultos religiosos.

Diverso do paralisante, por outro lado, as imunidades podem atuar também com caráter predominantemente extrafiscal, possuindo como finalidade a indução de determinadas finalidades. Nesse sentido, pode ser destacado como exemplo a previsão contida no texto constitucional, artigo 195, §7º, referente à imunidade das instituições de assistência social quanto às contribuições da seguridade social.

Da mesma forma, merece referência também a previsão contida no artigo 149, §2º, I, da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 33, de dezembro de 2001, protegendo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico as receitas decorrentes de exportação, objetivando-se, com a proteção constitucional, viabilizar política econômica que busca *superávits* da balança comercial, sendo nítida a utilização extrafiscal da imunidade.

Inegável, portanto, que as imunidades possuem estreita relação com o tema pertinente às normas tributárias indutoras, seja porque, conforme o primeiro sentido acima referido (paralisante), consubstanciam limitações constitucionais ao poder de tributar²³, impedindo, também, o emprego da norma tributária com vistas à indução de comportamentos, seja porque, em seu segundo sentido, diferentemente, caracterizam-se elas próprias como normas tributárias indutoras de determinados comportamentos, estando, assim, diretamente ligadas aos objetivos estatais de regulação do domínio econômico, como, no que interessa, a proteção ambiental.

3.3.3 Imunidades, isenções e reciclagem: O RICMS/PB e a PEC 571/2006

Na atualidade, uma das questões que mais tem sido objeto de investigação por parte do Direito Ambiental tem sido a referente aos resíduos sólidos, problema a cada dia mais agravado em face, dentre outros fatores, da ineficiência de processos produtivos e da demanda

²³ Para Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 320), “as imunidades surgem como um limite à atuação das normas tributárias indutoras, quando impedem que o legislador se valha de técnicas de agravamento como forma de intervenção sobre o Domínio Econômico. Assim, por exemplo, não poderia o Estado, por meio de impostos, regular o mercado livreiro, prestigiando a literatura nacional, ainda que invocasse a soberania econômica, de que trata o artigo 170, I, do texto constitucional.”

cada vez maior por uma possibilidade crescente de produtos, realidade alimentada por uma sociedade caracterizada pelo consumo.

A definição dos resíduos sólidos é tormentosa. Aragão (2006), reconhecendo que o conceito tem agitado doutrina, jurisprudência, legisladores e operadores econômicos, afirma que “os resíduos são objetos corpóreos, apropriáveis e que por serem desinteressantes para seu detentor, ele os enjeitou” (2006, p. 79). Entre nós, pode ser encontrada definição legal de resíduos sólidos no artigo 3º, VI, da Lei 12.305, de 2 de agosto de 2010, que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos, havendo, no mesmo diploma legislativo, artigo 13, classificação dos resíduos relativamente à origem e periculosidade.

Apesar de certo atraso em relação a outros países, a Lei 12.305/2010 representou avanços no ordenamento pátrio, ao veicular princípios inovadores como a logística reversa e a responsabilidade compartilhada em face do ciclo de vida dos produtos. Especificamente no que interessa ao presente trabalho, entre as várias disposições da Lei 12.305/2010, merece destaque a regra contida em seu artigo 8º, IX, que inclui “os incentivos fiscais, financeiros e creditícios” entre os instrumentos da PNRS.

Desse modo, em face de previsão legal expressa, a concessão de incentivos fiscais como instrumento da PNRS pode ser empregada utilizando-se qualquer das formas acima estudadas, possibilidade que abrange todas as formas clássicas de desoneração tributária, como as imunidades e as isenções. Especificamente quanto à reciclagem, observe-se que, conforme o art. 7º, VI, da Lei 12.305/2010, o incentivo à indústria da reciclagem constitui objetivo da PNRS, objetivando “fomentar o uso de matérias-primas e insumos derivados de materiais recicláveis e reciclados”.

Nesse sentido, apesar de tímido, pode ser citado como exemplo o caso do próprio Estado da Paraíba, cujo Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS), em seu artigo 5º, incisos LXXIII e LXXVIII, isenta do imposto “as saídas de pilhas e baterias usadas, após seu esgotamento energético, que contenham em sua composição chumbo, cádmio, mercúrio e seus compostos e que tenham como objetivo sua reutilização, **reciclagem, tratamento ou disposição final ambientalmente adequada**”, bem como “as saídas de pneus usados, mesmo que recuperados de abandono, que tenham como objetivo sua **reciclagem, tratamento ou disposição final ambientalmente adequada**” (grifei).

Em âmbito nacional, cabe ressaltar que tramita perante a Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda à Constituição de nº 571/2006, de autoria do Deputado Antonio Carlos

Mendes Thame (PSDB/SP), que pretende a utilização do instituto da imunidade conforme a segunda possibilidade acima descrita, de instrumento a serviço de tutela do meio ambiente, por meio da extrafiscalidade.

Conforme a ementa e o texto da PEC, concedendo imunidade tributária, pretende proibir que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam impostos sobre os produtos reciclados de matéria-prima nacional. Em síntese, a Proposta é de criação de uma alínea “e” no inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal, com a seguinte redação: “e) produtos reciclados de matéria-prima nacional.”

Como afirmado anteriormente, os incentivos fiscais devem ser concedidos em conformidade com os princípios regentes da Ordem Econômica e com o objetivos e fundamentos da República. Não devem, dessa forma, servir de mero instrumento de intervenção da economia, mas sim como parte de um conjunto de ações integradas voltadas ao desenvolvimento sustentável, conferindo, assim, uma função social ao tributo.

Um tratamento tributário inadequado aos projetos de reciclagem, impondo ao setor o mesmo nível ordinário de tributação, dificulta a realização de investimentos em novas tecnologias capazes de permitir um grau maior de reaproveitamento dos materiais e de redução de emprego de recursos naturais. Para Sachs (1993), uma possível solução para o problema referente aos resíduos sólidos pode ser a criação de impostos sobre o consumo, afetando diretamente, ainda que em pequena monta, o consumidor final, cujo produto da arrecadação seria voltado diretamente para o desenvolvimento de políticas destinadas à proteção do meio ambiente.

A proposta de instituição de um novo tributo não pode ser descartada e pode auxiliar na proteção ambiental. Todavia, como afirmamos anteriormente, o ideal é que sejam agregados os mecanismos tributários com vistas à tutela do meio ambiente, o que traz à discussão não apenas a tributação positiva, mas também a negativa, que opera mediante desonerações.

Como visto acima, o ordenamento jurídico pátrio possui uma série de instrumentos fiscais que permitem tratamento tributário diferenciado para determinadas atividades, equipamentos e produtos, capazes de induzir premiando o reaproveitamento de materiais e o investimento em novas tecnologias nesse sentido, desestimulando a exploração de novos recursos naturais e o processo produtivo ineficiente.

Atento a essa realidade, bem como à necessidade de conjugação de esforços acima referida, Sachs (2002) afirma que, desde que dimensionados adequadamente, os incentivos fiscais podem desempenhar um papel de grande relevância na elevação dos níveis de

utilização de recursos sustentáveis, de modo que a previsão legal de incentivos fiscais especificamente para o setor de reciclagem é medida que atende aos reclames do desenvolvimento sustentável.

3.4 Tributação Ambiental Positiva: estrutura da norma tributária indutora ambiental

Nos tópicos anteriores, afirmamos acerca da existência de divergência na doutrina sobre a opção mais eficaz relativamente ao escopo extrafiscal ambiental, variando as posições entre o manejo de benefícios e incentivos fiscais, de um lado, e a majoração e instituição de novos tributos, de outro. Após a exposição de ponderosos entendimentos doutrinários apontando como melhor opção as medidas desonerativas, afirmamos, citando Sachs, nos parecer a melhor alternativa a conjugação de mecanismos tributários com vistas à proteção do meio ambiente, não descartando, assim, a tributação positiva.

Rememore-se, neste ponto, que a diversidade dos bens ambientais sujeitos a riscos, e a própria amplitude e liquidez destes, tonam quase extremamente difícil, senão impossível, a definição de um tributo ambiental ideal, apto a solucionar a complexa e intrincada crise ambiental. O Direito Tributário não tem o condão de dar respostas a todas as questões atinentes ao problema, mas sim uma contribuição com vistas à proteção ambiental.

As diversas faces dos problemas ambientais não admitem que se adote um único instrumento como exclusiva possibilidade de solução de todas as questões afetas à defesa do meio ambiente, pelo que se torna desnecessária a discussão acerca de qual a melhor alternativa tributária nesta empreitada. Afinal, como afirma Norberto Bobbio, já citado neste trabalho, *“o problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, não é tanto o de justificá-los, mas o de protegê-los”*. (Bobbio, 1992, p. 24)

Desse modo, e levando em consideração, também, a já apontada imprecisão quanto ao manejo da expressão “tributação ambiental”, analisaremos a seguir os possíveis critérios para caracterização de típicos tributos ambientais, permitindo, assim, nortear a instituição de tributos com vistas ao desenvolvimento sustentável.

Nesse passo, primeiramente, a empreitada legislativa na criação de um tributo que se pretenda ambiental não pode mascarar uma realidade de fundo que tem como primado o objetivo de arrecadação, e que apenas tangencialmente tem o escopo de influenciar condutas com a finalidade de proteção de meio ambiente. Não se pode manejar o instrumento da

tributação ambiental para etiquetar políticas outras disfarçadas sob o aspecto da extrafiscalidade constitucionalmente positivada.

A triagem legislativa, assim, deve considerar a eficácia de cada espécie tributária com vistas ao alcance do objetivo pretendido. A modalidade tributária eleita deve, nesse cenário, ser adequada a influir sobre as condutas que degradam o meio ambiente, modificando-as no sentido de adoção de outras, voltadas à sustentabilidade, e apenas subsidiariamente tal exação deve contribuir para a arrecadação. Como afirmado anteriormente, uma eventual vinculação de receitas à finalidade de proteção do meio ambiente não é suficiente para caracterizar um tributo como ambiental.

Assim, para que mereça tal nomenclatura, o processo de criação do tributo deve ser precedido de estudos técnicos cujos métodos levem em conta as variantes econômicas, ambientais e sociais, impondo-se como requisito à pretensa exação ambiental, necessariamente, a capacidade de internalizar as externalidades ambientais negativas decorrentes da atividade nociva, compensando os custos sociais da produção.

3.4.1 Hipótese do tributo ambiental

Conforme Paulo de Barros Carvalho (1999), diversas expressões tem sido utilizadas para designar o antecedente das normas que prescrevem prestações de feição fiscal, tais como suporte fático, hipótese de incidência, fato gerador etc., advertindo o autor que, neste ponto, o mais importante é que a locução adotada signifique a descrição normativa de uma situação que, concretizada na realidade, fará surgir o vínculo abstrato previsto pelo legislador na consequência normativa.

Especificamente quanto ao tributo ambiental, o critério material do fato gerador²⁴ deve referir-se a uma atividade ou conduta poluente ou que coloque em risco o equilíbrio ambiental, guiado pelo princípio do poluidor pagador, que indicará como fato jurídico tributário²⁵ a poluição ou utilização dos recursos naturais, aplicando-se a capacidade contributiva apenas no que pertine à definição da gradação econômica do tributo.

Conforme Cláudia Dias Soares (2002, p. 23), o tributo ambiental deve incidir sobre “situações ou actividades que representem índices efetivos, e não meramente potenciais de

²⁴ Conforme Ricardo Lobo Torres (2009, p. 241), fato gerador do tributo “é a circunstância da vida – representada por um fato, ato ou situação jurídica – que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária.” TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Op. cit., p. 241.

²⁵ Para Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 172), fato jurídico tributário é o “que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente”.

contaminação”, objetivando induzir condutas mais ambientalmente sustentáveis. Além disso, a hipótese tributária deve conter previsão de atividade lícita que se enquadre dentro de limites aceitáveis para a sociedade, não se podendo tributar atividades proibidas ou que configurem danos ambientais graves, cabendo ao poder público a definição de tais limites conforme os conhecimentos técnicos e científicos existentes num dado momento, devendo essas balizas serem constantemente reavaliadas e conformadas às novas realidades.

Por força do princípio do poluidor pagador, o tributo ambiental caracteriza-se pela seletividade, pois, ao incidir sobre atividades econômicas que impactam negativamente sobre o meio ambiente, o critério diferenciador não será a capacidade econômica do sujeito passivo, mas sim o grau e tipo de relação da atividade empreendida com o meio ambiente e a utilização dos recursos naturais, o que encontra fundamento no artigo 170, VI, da Constituição Federal, que admite o tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental de produtos e serviços.

O fato gerador do tributo ambiental, desse modo, deve estar voltado às condutas poluidoras que se pretende desestimular mediante a imposição do ônus tributário, estando vinculado ao objetivo de internalização das externalidades ambientais produzidas, e não à capacidade econômica do contribuinte.

Quanto ao critério temporal, a vigência do tributo ambiental deve ser reavaliada conforme critérios técnicos, redimensionando-se os critérios da tributação conforme as vicissitudes da realidade ambiental e os avanços do conhecimento científico, devendo cessar a aplicação do tributo no momento em que forem implementados os objetivos de proteção ambiental que ensejaram sua aplicação, dado o seu caráter arrecadatário meramente subsidiário.

3.4.2 Sujeito passivo do tributo ambiental

Pelas características de amplitude e complexidade que envolvem os bens ambientais, a degradação e os riscos impostos ao meio ambiente, a definição do sujeito passivo²⁶ do tributo ambiental não é matéria simples, devendo ser considerado, por força do princípio do poluidor pagador, a degradação ou risco que se pretende tributar em cada caso.

²⁶ Conforme Ricardo Lobo Torres (2009, p. 256), sujeito passivo do tributo “é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade pecuniária ou a praticar os deveres instrumentais para a garantia do crédito. Deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador.”

Desse modo, podem ser considerados vários elementos quando da definição do sujeito passivo do tributo, englobando (a) quem emite a poluição, (b) o produtor de bens que poluem pelo consumo, (c) todos aqueles que integram a cadeia poluidora e, por fim, (d) o agente que possui melhores condições de evitar a poluição.

Afirma-se que a imposição de um tributo ambiental deve evitar a transferência econômica do ônus para que não seja o consumidor final o destinatário real dos custos causados pelo poluidor, devendo o tributo efetiva e diretamente incidir sobre o agente que lucra com a exploração do meio ambiente, a quem cabe internalizar os custos ambientais de sua atividade.

Todavia, não se pode olvidar que todos os integrantes da cadeia de poluição possuem certa parcela de responsabilidade, cabendo ressaltar que, ao fim e ao cabo, a tributação ambiental possui como objetivo a redução do consumo de produtos que provoquem impactos negativos no meio ambiente²⁷.

Hipoteticamente considerando, não se pode negar ao consumidor certa parcela de participação na deterioração do meio ambiente, pois os produtos que degradam o meio ambiente existem porque há uma demanda de consumo por eles, sendo possível argumentar, com base nesse raciocínio, que a tributação de certos gêneros poderia onerar o preço final, produzindo um desincentivo à oferta.

Inexiste, assim, um critério definitivo quanto ao estabelecimento do sujeito passivo dos tributos ambientais, devendo a conduta ou atividade com impacto ambiental que se pretende desencorajar mediante a tributação ser avaliada em cada caso concreto conforme suas características próprias e critérios técnicos que permitam extrair a maior eficácia possível do escopo extrafiscal do tributo.

3.4.3 A base de cálculo do tributo ambiental

A base de cálculo²⁸ tem como objetivo mensurar a intensidade do núcleo fático descrito pelo legislador na hipótese de incidência tributária. A vinculação da base de cálculo

²⁷ Sobre a possibilidade de imposição de tributos ambientais aos consumidores, observe-se a afirmação de Elena de Lemos Aydos (2010, p. 101): “(...) a incidência do tributo ambiental não está restrita à fase industrial, podendo recair sobre qualquer etapa da cadeia produtiva, (...) Além disso, os consumidores também poderão arcar com a internalização dos custos ambientais, seja indiretamente, naquelas hipóteses em que os valores incidentes na produção e distribuição forem repassados no preço final dos produtos ou serviços, ou mesmo diretamente, como ocorre nas taxas de congestionamento, vigentes em Londres (Reino Unido), ou nas taxas de água e resíduos, aplicados em diversos países da União Européia.”

²⁸ Conforme Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 235), “a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento

ao critério material do fato gerador dificulta sobremaneira a questão relativamente aos tributos ambientais, haja vista a complexidade em se determinar o real valor do impacto das atividades e condutas humanas sobre a natureza, bem como as consequências desse impacto, tornando um sério obstáculo da tributação ambiental, assim, a definição dos custos externos a serem internalizados.

Como norte, podemos afirmar que, se o objetivo dos tributos ambientais é influenciar os agentes econômicos no sentido de dirigirem suas condutas no sentido da proteção do meio ambiente e da utilização racional dos recursos naturais, então necessariamente a base de cálculo deverá refletir o dano ou risco ambiental, bem como a utilização dos recursos da natureza.

Conforme Cláudia Alexandra Dias Soares (2002), a base de cálculo põe em evidência a forma e intensidade de participação do sujeito no fato jurídico tributário, mensurando os prejuízos sociais decorrentes de determinada conduta. São palavras da autora,

[...] se o facto gerador é a perturbação do equilíbrio ecológico, em princípio, deve eleger-se como base do imposto não uma medida de riqueza, mas uma medida de contaminação, ou seja, deve escolher-se um parâmetro não monetário, requerendo-se uma medição de elementos físicos. (SOARES, 2001, p. 382).

A base de cálculo deve ser instrumento a favor da eficácia do objetivo extrafiscal do tributo, não podendo ser tão reduzida a ponto de esvaziar o conteúdo extrafiscal da norma, nem tão elevada a ponto de gerar evasão fiscal, impondo-se ao legislador a modulação da base de cálculo de modo a reduzir o encargo tributário daqueles que optarem por aderir a uma conduta ambientalmente sustentável, utilizando racionalmente os recursos naturais. Nesse desiderato, com vistas à avaliação econômica da atividade poluidora tributada, a base de cálculo pode ser definida com base em critérios diretos ou indiretos.

Conforme Peña Alonso (2008), pelos critérios diretos a base de cálculo será definida conforme métodos que calculem as emissões poluentes, medindo-se a base de cálculo dos tributos ambientais em unidades de poluição fixadas segundo critérios técnicos que considerem a poluição efetiva ou o risco ambiental que se pretende desencorajar mediante a tributação, método este que permite gradações de acordo com o volume da poluição produzida, permitindo a fixação de patamares intermediários entre os sujeitos poluidores, induzindo as condutas ambientalmente adequadas, pois a fixação de patamares mínimos de

inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”.

poluição com grande redução ou mesmo exclusão da carga tributária irá influenciar os agentes econômicos no sentido de concentrarem seus esforços na busca de processos e condutas sustentáveis.

Todavia, nem sempre é possível mensurar com precisão a extensão física do processo ambiental, o que em muitos casos impõe a necessidade de utilização de critérios indiretos de definição da base de cálculo, utilizando indicadores físicos e econômicos realmente emblemáticos do impacto que a atividade gera no meio ambiente.

Pode a estimação indireta ser subjetiva ou objetiva. Naquela, são utilizados métodos que empregam indícios anteriormente estabelecidos e aferidos. Na objetiva, a base de cálculo é estabelecida com base num sistema de presunções, fixando o legislador, previamente, uma série de critérios e padrões a serem impostos a todos os contribuintes.

Pertinente, neste ponto, a advertência de Manuel Herrera Molina (2002), no sentido de que nos tributos ambientais, em que a finalidade primordial é a indutora, a utilização de métodos de estimação pode reduzir a eficácia extrafiscal da exação, pois a tendência natural é a de que o contribuinte procure se adequar aos parâmetros normativamente estabelecidos, sem se preocupar com o verdadeiro nível da poluição.

Em face dessa realidade, Cláudia Dias Soares (2001) afirma que, no caso de ser necessário o uso de critérios indiretos, então deve-se preferir a estimação objetiva, em que a fixação se dará, predominantemente, mediante o princípio da legalidade, estando expressamente previstos em lei os critérios que as autoridades podem usar na aferição da dívida fiscal e a sua gradação em termos de matéria tributável, cabendo à Administração o ônus da prova.

3.4.4 A definição das alíquotas

Integrando a estrutura da regra de incidência tributária, a alíquota, juntamente com a base de cálculo, confere medida monetária à dívida, compondo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo em face do contribuinte, em consequência da obrigação nascida em virtude da ocorrência do fato típico.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (1999), podem as alíquotas serem fixadas (a) na forma de um valor monetário fixo ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo, bem como (b) pode ser estabelecida mediante fração, em porcentagem ou não, da base de cálculo.

No entanto, conforme ressalta Paulo de Barros Carvalho (1999), além desta função eminentemente objetiva, a alíquota desempenha uma outra de relevante importância, vinculada à própria legitimação do tributo.

É que o legislador, mantendo a alíquota constante, sob a forma de uma fração, ou fazendo-a progredir, de forma contínua ou por degraus, objetiva salvaguardar e efetivar o princípio da isonomia tributária. Além disso, é por manter a fixação das alíquotas dentro de certos limites que se evita que a exação ganhe contornos de confisco. Por fim, e o que interessa referentemente ao presente estudo, ao manejar e conformar as alíquotas, o legislador implementa seus escopos extrafiscais e, reduzindo-a a zero, opera uma das formas de isenção.

Assim, na seara da tributação ambiental, o princípio do poluidor pagador inspira a adoção de alíquotas progressivas, fixadas em escala conforme as unidades de poluição integrantes da base de cálculo, robustecendo-se, assim, o escopo extrafiscal do tributo, ao contrário da fixação de alíquotas fixas, que denotam o maior direcionamento à função arrecadadora da exação, em detrimento do princípio do poluidor pagador.

Nesse sentido, Paulo Henrique do Amaral (2007, p. 222):

As alíquotas podem ser utilizadas para atender a função extrafiscal dos tributos, atribuindo alíquotas mais benéficas ou zero para estimular determinadas condutas. Essa utilização engendrará excelentes efeitos nas questões ambientais, incentivando atividades não-agressoras ao meio ambiente ou desincentivando condutas poluidoras. [...] A graduação das alíquotas nos tributos ambientais orientará o desenvolvimento de atividades “limpas”, servindo como forma de estimular a adoção de mecanismos ou materiais não-poluidores e ao uso racional dos recursos ambientais. Essa variação de alíquotas influi no comportamento dos agentes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas e desestimular as nocivas ao meio ambiente.

Em função do seu marcante caráter extrafiscal, a conformação da dos tributos ambientais em virtude da intensidade da poluição engendrada é medida que se impõe. A progressividade assume destacada importância nestes tributos, de forma que quanto maior a degradação ambiental, maior, também, deverá ser a respectiva carga tributária.

Por outro lado, e também por força da extrafiscalidade característica dos tributos ambientais, a concessão de benefícios fiscais deverá corresponder a efetivas atitudes de mudança de comportamento dos agentes econômicos, como por exemplo a utilização de tecnologias mais limpas.

A formatação jurídica dos tributos ambientais, portanto, deve ser precedida de estudos e avaliações técnicas que permitam apontar as externalidades ambientais negativas que se

pretende internalizar por meio da exação, conformando-se, assim a estrutura do tributo ambiental ao princípio do poluidor pagador, que demanda a existência de vínculo entre o fato gerador e o valor do tributo. Referido vínculo possibilitará verificar a eficácia do tributo, cujo montante deve refletir a degradação ambiental tributada.

CAPÍTULO 4

LIMITAÇÕES AO USO DA FINALIDADE EXTRAFISCAL COM FINALIDADE AMBIENTAL

O escopo extrafiscal dos tributos não justifica a utilização de mecanismos desproporcionais para atingi-los. Com efeito, mesmo reconhecendo que a extrafiscalidade com objetivo de proteção ambiental venha a conformar os elementos configuradores do tributo, não pode descaracterizá-lo a ponto de converter a exação em arbítrio. Assim como quaisquer outros, os tributos ambientais devem se submeter aos delineamentos impostos pelos princípios constitucionais, sendo este o cerne do presente capítulo.

4.1 Visão geral sobre as prescrições impeditivas da extrafiscalidade

Conforme se defende neste trabalho, as normas tributárias podem ser validamente utilizadas como forma de induzir ou desestimular certas condutas. No entanto, deve ser considerada a presença, no ordenamento pátrio, de normas restritivas ou mesmo, em certos casos, proibitivas dessa possibilidade. A essas normas, conferimos a denominação de prescrições paralisantes, englobando os princípios e regras que visam impedir o manejo da tributação com o objetivo de indução de condutas, paralisando, assim, a função extrafiscal.

As prescrições paralisantes caracterizam-se como normas de estrutura. Além disso, tais prescrições devem ser veiculadas por meio dos diplomas normativos superiores do ordenamento jurídico²⁹, vale dizer, a Constituição e a Lei Complementar instituidora de normas gerais. Norberto Bobbio reconhece expressamente a diferença entre normas de estrutura e normas de conduta. São palavras do autor (2014, pp. 46-47):

Em todo o ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que costumamos chamar normas de estrutura ou de competência. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e procedimentos por meio dos quais emanam normas de conduta válidas.

²⁹ Para Kelsen (1998, p. 129): “A relação entre a norma que regula a criação de outra norma e essa outra norma pode ser apresentada como uma relação de supra-infra-ordenação, que é uma figura espacial de linguagem. A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior, e a norma criada segundo esta determinação é a inferior.

As prescrições paralisantes podem possuir abrangência ampla ou apenas limitada. Quando amplas, vedam que o tributo seja utilizado tanto para estimular condutas quanto para desencorajar determinados comportamentos. Por seu turno, as parciais objetivam o uso da extrafiscalidade em apenas um dos sentidos acima referidos, configurando-se, assim, como parciais paralisantes do estímulo ou paralisantes do desestímulo.

É possível identificar cada uma dessas espécies no ordenamento positivo pátrio. A não-cumulatividade, tendo como objetivo assegurar a neutralidade na tributação, pode ser dada como exemplo de prescrição paralisante ampla. A previsão do artigo 173, §2º, da Constituição Federal, ao vedar a concessão de incentivos às empresas pública e sociedades de economia mista em prejuízo da iniciativa privada, consubstancia exemplo de prescrição paralisante parcial do estímulo, enquanto a imunidade prevista no artigo 150, VI, “b”, ao garantir a imunidade dos templos, impede que o Estado tribute determinada religião de forma a desestimulá-la em relação às demais.

Paulo de Barros Carvalho (2008, pp. 193-194) denomina “axioma de inesgotabilidade de sentido” a característica segundo a qual o texto de direito positivo sempre apresenta novas possibilidades de interpretação³⁰. Com tal alerta, ao adentrarmos na seara referente às limitações ao manejo da extrafiscalidade, realizamos decisão metodológica de manter o foco voltado para o texto constitucional com a análise da normatização infraconstitucional realizada de modo exemplificativo e tendo como base de partida as normas veiculadas na Constituição Federal, decisão que se justifica não apenas pela extensão da matéria, mas também pelo maior grau de estabilidade temporal e superioridade hierárquica reconhecidas às normas constitucionais.

Observe-se que os comandos normativos extrafiscais podem advir não apenas do legislador ordinário, mas também da própria Constituição, que assim o faz de modo direto e expresse, como por exemplo em seu artigo 179, que impõe aos entes políticos a imposição de tratamento tributário simplificado e diferenciado relativamente às microempresas e empresas de pequeno porte. Além disso, ao estabelecer os fundamentos e objetivos da República, fixando a tábua de valores a ser observada pelo legislador infraconstitucional, a Constituição impõe restrição geral no sentido de que as exações com intuito extrafiscal sejam manejadas objetivando fomentar as condutas que mais se coadunem e esses valores, desestimulando as contrárias.

³⁰ A esse respeito, Hans Kelsen (1998, p. 396): “a interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação ‘correta’”.

A finalidade extrafiscal, assim, não enseja um regime jurídico tributário específico, mas se insere na regra geral do regime jurídico tributário, que a Constituição denomina “Sistema Tributário Nacional”, parcela do texto constitucional permeado de regras referentes ao tema, seja vedando a extrafiscalidade, seja permitindo a elaboração de outras normas com esse fim, seja diretamente determinando a extrafiscalidade, nesse caso podendo ter diversas finalidades, podendo ser adotadas por todos os entes políticos ou apenas por parcela deles. Os enunciados normativos extrafiscais, a rigor, são imprescindíveis para correta interpretação do Sistema Tributário Nacional.

A utilização dos institutos tributários com vistas à indução de condutas é possibilidade não apenas autorizada pela Constituição Federal, seja expressa ou tacitamente, mas muitas vezes, é possível verificar verdadeiros mandamentos constitucionais de extrafiscalidade. Entre as possibilidades contidas na Constituição Federal, a maioria se refere a dispositivos que facultam ao legislador ordinário a utilização extrafiscal da tributação. Como exemplo, cite-se o artigo 151, inciso I, que ao excepcionar expressamente o princípio da uniformidade geográfica dos tributos, faculta à União incentivar, pelo instrumento dos benefícios fiscais, o desenvolvimento de regiões menos abastadas do país.

Além deste, genérico, podemos encontrar na seletividade do ICMS (artigo 155, §2º, III), na possível diferenciação de alíquotas do IPTU em face da localização e da utilização do imóvel (artigo 156, §1º, II) e do IPVA em razão da função e tipo de utilização do veículo, exemplos específicos de autorização constitucional de emprego de tributos com finalidade extrafiscal. Como exemplo de disposição implícita, pode ser citado o artigo 152 da Constituição, que ao referir-se apenas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, permite à União distinguir produtos e serviços em face da respectiva origem e destino.

Além destas regras possibilitando, vários são os exemplos de verdadeiros mandamentos constitucionais de extrafiscalidade. Observe-se, a respeito, a regra contida no artigo 179 da Constituição, que impõe aos entes políticos a concessão de tratamento tributário diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. No mesmo sentido, pode ser destacada a regra que impõe a seletividade do IPI em face da essencialidade do produto (artigo 153, §3º, I), bem como a progressividade das alíquotas do ITR como forma de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (artigo 153, §4º, I).

Percebe-se, assim, que os comandos constitucionais conformadores da extrafiscalidade podem ser classificados em três espécies: 1) normas que facultam o manejo do tributo com objetivos extrafiscais; 2) normas que obrigam tal utilização; 3) normas que vedam a extrafiscalidade. Se considerarmos que, ao exercer função extrafiscal, os tributos podem

estimular, desestimular, ou ter ambas finalidades, então, em tese, tal classificação pode ser ampliada para nove tipos de normas constitucionais sobre a extrafiscalidade.

No primeiro grupo, das normas que facultam aos entes políticos o uso da tributação como instrumento de influência sobre as condutas, podemos encontrar as três subespécies. O artigo 155, §2º, III, ao autorizar a seletividade do ICMS, permite o emprego extrafiscal do tributo tanto para estimular determinadas mercadorias e serviços, quanto para o desencorajamento. O artigo 43, §2º, II, é exemplo de autorização constitucional de extrafiscalidade apenas permitindo a concessão de benefícios para as regiões menos desenvolvidas. Por fim, pode ser observada uma autorização de extrafiscalidade negativa (de desencorajamento) na regra do artigo 182, §4º, II, com a permissão do IPTU progressivo no tempo.

Na segunda classificação, das normas que obrigam a finalidade extrafiscal do tributo, podem ser encontradas regras obrigatórias de extrafiscalidade como desestímulo, da qual é exemplo o artigo 153, §4º, I, que impõe a progressividade do ITR como forma de desestimular as propriedades improdutivas. O já citado artigo 179 pode ser elencado como exemplo de mandamento constitucional de extrafiscalidade positiva, haja vista que os entes políticos são obrigados a conceder tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte “visando incentivá-las”. Também pode ser citado o artigo 153, §3º, I, que ao determinar a seletividade do IPI, pode ser empregado tanto para induzir quanto para desestimular.

Assim também ocorre com a terceira espécie de normas constitucionais sobre a extrafiscalidade, que acima denominamos prescrições paralisantes. A imunidade dos templos, por exemplo, não objetiva alavancar a religiosidade no país, mas sim obstar a tributação que se destine a desestimular uma religião em benefício de outra, caso, assim, de prescrição paralisante negativa. Mas há também prescrições paralisantes negativas, vedando o emprego extrafiscal do tributo com objetivo de fomento, como é o caso do artigo 173, §2º, que veda a concessão de incentivos às empresas estatais. Ainda nesta quadra, a não-cumulatividade prevista como critério obrigatório do IPI e do ICMS obriga a neutralidade de tais impostos quanto ao modo produtivo, podendo ser citada, assim, como exemplo de prescrição paralisante ao estímulo e ao desestímulo.

Além dessas limitações, ditas materiais, que permitiram a classificação lançada nos parágrafos acima, é necessário destacar a coexistência de regras que impõem exigências formais em relação à extrafiscalidade. Primeiramente, relativamente ao ICMS, o artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição, reservou à lei complementar, relativamente ao tributo estadual,

a tarefa de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Do mesmo modo, relativamente ao ISS, o artigo 156, §3º, III, também da Constituição, conferiu à lei complementar competência para “regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Os dois dispositivos citados, ao estabelecerem o limite formal de exigência de lei complementar para a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativamente ao ICMS e ao ISS, possuem como nítido objetivo evitar a utilização de tais tributos como forma de atração de empreendimentos para determinados Estados e Municípios em detrimento de outros, procurando refrear, assim, refrear a chamada “guerra fiscal” entre os entes políticos.

Por fim, ainda sobre os limites formais impostos à extrafiscalidade, mas desta feita como restrição genérica e não mais específica acerca de determinados tributos, o artigo 150, §6º, da Constituição Federal, impõe que qualquer espécie de desoneração tributária (“qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão”) relativamente a impostos, taxas ou contribuições, somente será validamente veiculada no ordenamento jurídico mediante lei específica federal, estadual ou municipal, que normatize unicamente, a matéria pertinente à desoneração fiscal ou o respectivo tributo.

4.2 O aspecto temporal como limitação da extrafiscalidade

Como afirmado anteriormente, as normas tributárias indutoras, quando utilizadas com a específica finalidade de proteção do meio ambiente, seja mediante tributação positiva, seja por meio de tributação negativa, considerando-se a tributação ambiental em sentido amplo ou restrito, não perdem a sua natureza de normas jurídicas tributárias e, desse modo, não refogem à incidência do regime jurídico próprio de tal espécie.

Seguros desse ponto de partida, e mantendo-nos coerentes com o discurso adotado no capítulo primeiro deste trabalho, devemos afirmar, de início, que o aspecto temporal da comunicação não pode ser desconsiderado em relação ao comportamento que se espera. Imagine-se uma placa de trânsito, que avisa ao condutor a necessidade de tomar desvio à esquerda para fins de acesso a tal Município: tal sinalização, inegavelmente, tem o caráter de aviso. Imagine-se, ainda, que, por erro, tal placa foi aposta depois do referido acesso, ou seja, depois do momento quando o motorista podia tomar a decisão correta: o que era aviso perde tal feição e passa a ser uma notícia. Observe-se que a placa, o condutor e o Município são os mesmos. O que mudou, apenas, foi o aspecto temporal relativamente ao enunciado descritivo.

O tempo, portanto, é fator fundamental na caracterização dos enunciados linguísticos, realidade da qual não escapam as normas jurídicas, inclusive as que são utilizadas com a marca da extrafiscalidade. Com efeito, se a extrafiscalidade tem como objetivo a utilização do tributo para além de sua função arrecadadora, empregados como sanções destinadas ao estímulo ou desestímulo de determinados comportamentos, então, necessariamente, as normas tributárias indutoras devem ser válidas antes da realização do comportamento que se pretende estimular ou desencorajar. Nesse sentido já observou Schoueri (2008) que, tendo as normas tributárias indutoras a função de modificar condutas, não podem elas atingir situações sobre as quais os contribuintes já não mais possuem controle ou possibilidade de opção.

Uma vez que anteriormente adotamos entendimento segundo o qual a sanção, enquanto consequência da norma jurídica, pode estimular ou desestimular comportamentos, como corolário lógico, a sanção premial deve ser anterior às condutas que objetivam balizar. Observe-se: uma lei pode ser editada após uma olimpíada para conferir honrarias aos campeões. A esse prêmio não pode ser dada a natureza de sanção positiva, pois ele não foi instituído com o objetivo de estimular ou desestimular qualquer conduta.

Desse modo, conforme a critério adotado no presente trabalho relativamente à sanção, a classificação de determinada regra como sancionadora depende de que ela seja anterior ao comportamento para o qual pretende enlaçar consequências. Consequentemente, a extrafiscalidade, na medida em que corresponde à função sancionadora das normas tributárias, objetivando estimular ou desestimular comportamentos, submete-se a esse pressuposto temporal. Mas há mais.

É que o aspecto temporal também possui importante aplicação no campo da extrafiscalidade, a depender da natureza desta última, se retributiva ou sancionadora, haja vista a dicção do artigo 178, do Código Tributário nacional, segundo o qual “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”. Afirma Norberto Bobbio sobre distinção das sanções em retributivas e reparadoras (2007, pp. 24-25):

Essa distinção também pode ser aplicada às sanções positivas. Há sanções positivas, como os prêmios, que têm função exclusivamente retributiva: são uma reação favorável a um comportamento vantajoso para a sociedade. Mas pode haver, também, sanções positivas que visam a compensar o agente pelos esforços e pelas dificuldades enfrentadas, ou pelas despesas assumidas, ao proporcionar à sociedade uma vantagem; essas sanções têm o valor não de mero reconhecimento, mas (inclusive) de compensação. Podem ser denominadas, melhor que de prêmios, de indenizações.

Observe-se que, referentemente às sanções negativas, a distinção entre retributivas e reparadoras é sobremaneira importante por interferir, entre outros fatores, na possibilidade de transmissão, uma vez que, como afirma Régis Fernandes de Oliveira (1985), apenas são passíveis de transmissão a terceiros as de natureza reparadora, enquanto as retributivas por terem como objetivo apenas castigar o infrator para que não incida no ilícito, aplicam-se apenas a ele.

Especificamente quanto às sanções positivas, levando-se em conta a aplicação, quanto a elas, da distinção entre retributivas e reparadoras, como proposto por Bobbio, e dada a vedação contida no artigo 178, do Código Tributário Nacional, acima transcrita, podemos declinar mais uma importante restrição temporal quanto à extrafiscalidade: tendo o particular realizado gastos em virtude da indução produzida pela norma, as reparadoras não podem ser revogadas. Como exemplo, cite-se o drawback-suspensão. Caso a norma instituidora do incentivo seja revogada no intervalo entre a importação dos insumos desonerados e a exportação dos produtos com eles produzidos, não se pode impedir que o benefício seja reconhecido, pois tal isenção fora concedida em face de determinadas condições, conforme o artigo 178, do Código Tributário Nacional.

4.3 A divisão de competências na federação como limite à extrafiscalidade.

Tendo sido instituído pela Constituição Federal que vivemos sob uma República, o poder político, entre nós, deve ser exercido de modo descentralizado. Conforme assentado no texto constitucional, o pacto federativo constitui uma das bases imutáveis do sistema³¹, disposição esta que se espraia para o exame das competências relativamente à tributação.

Dito isto, é de ressaltar que uma das nuances da forma federativa de estado consiste justamente no federalismo fiscal, expressão que designa o modo de repartição das receitas advindas da atividade tributária entre os diversos entes políticos que compõem a República Federativa do Brasil.

Nesse cenário, conferido o *status* de unidades federativas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a Constituição outorgou, a cada um dos referidos entes, um determinado espaço de competência para tributar. Nesse sentido, pode-se entender a Constituição como uma verdadeira Carta de Competências, conferindo-se à expressão

³¹ Conforme o artigo 1º, da Constituição Federal, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, integrando a forma federativa de Estado o elenco das cláusulas pétreas, conforme o ter do artigo 60, §4º, I, também do texto constitucional.

“competência tributária” o sentido de habilitação para inovar na ordem jurídica, criando tributos³². Conforme Paulo de Barros Carvalho (1999), resumidamente, a competência tributária pode ser entendida como uma parcela entre as prerrogativas legiferantes de que são titulares os entes políticos, consistente na possibilidade de legislar produzindo normas jurídicas sobre tributos.

De certa forma, por seu caráter objetivo e taxativo, a competência tributária impõe limites à tributação com objetivos extrafiscais ainda mais restritos que aqueles consubstanciados nos princípios tributários. Com efeito, se determinado ente político possuir competência legiferante para regular determinada matéria, mas for despojado de competência tributária para inovar na ordem jurídica criando tributo que onere especificamente a expressão econômica dessa atividade, não poderá utilizar as medidas extrafiscais, restando-lhe um único caminho: qualificar tal atividade como ilícita, prescrevendo ônus com natureza jurídica que não se confunde com a tributária: multa. Desse modo, uma certa atividade tida pelo ordenamento jurídico como lícita somente poderá receber estímulos ou desestímulos por meio da tributação se a pessoa jurídica de Direito Público possuir competência tributária para instituí-lo.

Neste ponto, uma advertência se faz necessária. Os objetivos extrafiscais não podem ser entendidos como uma exceção, como possibilidade paralela ao quadro constitucional de divisão de competências tributárias, mas integram o próprio núcleo constitutivo desse sistema, havendo uma relação de mão dupla entre os objetivos extrafiscais e a competência tributária: se é verdade, como dito acima, que a distribuição de competências tributárias limita a atuação extrafiscal, não menos certo é que a observância de objetivos extrafiscais condiciona a validade do exercício da competência constitucional.

Exemplificativamente, se o imposto sobre produtos não industrializados for instituído com a mesma alíquota para todos os produtos, será eivada de inconstitucionalidade chapada a lei instituidora em face de violação do princípio da seletividade, de nítida feição extrafiscal. Do mesmo modo, será inconstitucional eventual lei que venha a instituir o imposto territorial rural com alíquotas idênticas independentemente da produtividade do imóvel. Tem-se, aqui, dois exemplos legítimos de situações em que os objetivos extrafiscais condicionam o legítimo exercício da competência tributária.

³² Para Carraza (2000, p. 24), competência tributária é (...) a possibilidade jurídica de criar, *‘in abstracto’*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, temos que exercer a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos”.

Para que determinado ente possa validamente utilizar um tributo com objetivos extrafiscais é necessário que possua competência constitucionalmente atribuída para a criação da respectiva espécie tributária, mas isso não é o bastante. Além de competência tributária, o válido manejo da tributação com fins extrafiscais exige também que a Constituição Federal outorgue ao referido ente político competência para regular a específica área sobre a qual deseja agir mediante a tributação.

Diversas são as áreas sobre as quais podem atuar todos os entes políticos. Uma delas é, justamente, o meio ambiente, encartado entre as competências comuns pelo artigo 23, VI, da Constituição Federal. Desse modo, tanto a União, quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir tributos dentro de sua esfera de competência tributária com vistas à proteção do meio ambiente, de modo que todas as espécies tributárias, de todos os entes políticos, podem ser manejados com essa específica finalidade extrafiscal.

A Constituição Federal prescreve, de forma rígida, a distribuição das rendas tributárias entre os entes federativos. Da mesma forma, também distribui e outorga entre as pessoas políticas de Direito Constitucional as competências tributárias e, ao fazê-lo, fixa os limites de atuação de cada ente. Conforme Schoueri (1998), adotou-se, no Brasil, um sistema rígido de divisão de competências tributárias, por ser este o melhor modelo como forma de garantir a cada unidade da Federação o volume de recursos necessários à manutenção de sua autonomia.

Em face da necessidade de conferir a cada ente político os recursos necessários para a própria manutenção, foi estabelecido na Constituição um sistema misto de receitas, que abrange tanto o sistema de divisão de competências tributárias, quanto a previsão de repartição do produto arrecadado. No primeiro momento referido, de divisão de competências tributárias, a aptidão para inovar na ordem jurídica instituindo tributos é distribuído entre as pessoas políticas de Direito Constitucional que, em face dessa atribuição, podem criar tributos dentro do espaço que lhes é constitucionalmente demarcado para tal. Conforme o segundo instrumento, a arrecadação resultante do tributo instituído dentro da esfera de competência de cada ente político será dividida, não lhe pertencendo por inteiro.

Essa rígida divisão constitucional de competências estabeleceu um sistema tendente a evitar a invasão de competência no que se refere à instituição de tributos. Desse modo, a utilização da norma tributária indutora como forma de influência sobre a conduta dos contribuintes deve respeitar o limite constitucional de competência tributária de cada ente político, sendo inválida, por inconstitucional, qualquer norma que venha a instituir formas de desencorajamento ou de estímulo transbordando de tais limites. Como consequência, não pode a União manejar a extrafiscalidade mediante incentivos referentes a tributos que

refogem à sua esfera de competências, o mesmo raciocínio se aplicando aos Estados, Municípios e Distrito Federal. Desse modo, o manejo de benefícios fiscais como instrumento de realização dos valores constitucionais não pode ser levado a cabo em desrespeito aos limites também previstos na Constituição. A outorga de benefícios fiscais, em que pese trate-se de poderoso mecanismo de intervenção estatal na ordem econômica, não pode ocorrer em desrespeito à distribuição de competências tributárias, corolário do federalismo adotado como cláusula pétrea pela Constituição.

A concessão de benefícios fiscais não pode engendrar uma concorrência degenerativa entre os entes federativos, que, em incontáveis oportunidades, acabem adotando tais instrumentos como forma de atração de investimentos e empreendimentos para os respectivos territórios, em detrimento da unidade da Federação. Em que pese possuidores de autonomia e de competência para legislar sobre os tributos de sua competência, aos Estados Municípios é vedado sobrepor os próprios interesses aos nacionais, concedendo benefícios fora do equilíbrio que deve nortear uma federação. Somente será válida a concessão de incentivos fiscais, inclusive no que toca à proteção do meio ambiente, quando realizada estritamente dentro dos limites de competências fixados pela Constituição. Em face dessa limitação, especificamente no que toca aos Estados e Distrito Federal, uma importante limitação constitucional se impõe quanto à concessão de benefícios fiscais, inclusive com vistas à tutela do meio ambiente.

É que, para tais entes, sob pena de inconstitucionalidade, os pretendidos benefícios devem ser previamente aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), integrado por representantes dos Estados, dos Municípios, e um representante da União. Conforme André Elali (2005), em que pese formado por membros do Poder Executivo, o CONFAZ é órgão que exerce atividades típicas de legislativo, similarmente ao "*Bundesrat*" da República Alemã, onde há representação direta dos Estados para definição das situações nas quais é possível a concessão de benefícios fiscais, mediante a realização de convênios entre os integrantes.

Nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, a principal competência do CONFAZ repousa justamente sobre os estudos e posterior realização de convênios que tenham como objeto a concessão de incentivos fiscais relativamente ao ICMS, objetivando controlá-los, havendo no citado diploma normativo preceito no sentido de que a não observância de tal aprovação prévia pelo órgão ensejará, cumulativamente, a nulidade do ato e a exigibilidade do imposto. Em face de tal impedimento, e como forma de barrar a denominada "guerra fiscal", a jurisprudência tem se firmado no sentido de considerar

inconstitucionais leis estaduais ou distritais concessivas de benefícios fiscais sem a prévia deliberação e aprovação pelo CONFAZ³³, podendo tal entendimento ser encontrado na recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Ainda neste tema, e também com o nítido objetivo de impedir a chamada “guerra fiscal”, merecem destaque pela relevância as Leis Complementares e as Resoluções do Senado Federal, nos termos dos artigos 146, e 155, §2º, IV e V, todos da Constituição Federal, que objetivam evitar a adoção pelos entes federativos de políticas fiscais contraditórias e prejudiciais, preservando, assim, a harmonia federativa e a unidade nacional.

Tais limites decorrentes do federalismo fiscal também podem ser observados em relação aos Municípios em pelo menos duas passagens constitucionais. Primeiramente, quanto ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o artigo 156, III, da Constituição federal, reserva à Lei Complementar a definição dos critérios de incidência do tributo. Além disso, o 156, §3º, III, da Constituição Federal, inserido por meio da EC 37/2002, reserva à Lei Complementar a fixação das alíquotas máxima e mínima do tributo.

Também estabelecendo limites à concessão de benefícios fiscais com o objetivo de indução de comportamentos, cabe destacar o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), regulamentando o Capítulo II, do Título VI, da Constituição Federal. Referido diploma legislativo consubstancia um divisor de águas na medida em que inovou na ordem jurídica mediante a responsabilização de gestores públicos de todas as esferas quanto à gestão dos recursos que os contribuintes vertem para os cofres do Estado.

A LRF surgiu como resposta a uma necessidade de equilíbrio fiscal, veiculando princípios conformadores do endividamento público e da expansão dos gastos governamentais, fixando procedimentos prévios a serem adotados como forma de se garantir o cumprimento das metas fiscais estabelecidas. Prescreve expressamente que a atitude

³³ Nesse sentido, em decisão recente, manifestou-se o Supremo Tribunal Federal: “EMENTA: ICMS – “guerra fiscal” – concessão unilateral de isenções, incentivos e benefícios fiscais – necessária observância da reserva constitucional de convênio como pressuposto legitimador da outorga, pelo estado-membro ou pelo distrito federal, de tais exonerações tributárias – perfil nacional que qualifica a estrutura jurídico-normativa do ICMS – a exigência de convênio intergovernamental como limitação constitucional ao poder de exoneração fiscal do Estado-membro/Distrito Federal em tema de ICMS – recepção da Lei Complementar nº 24/75 pela vigente ordem constitucional – o significado da imprescindibilidade do convênio interestadual na outorga de isenções, incentivos e benefícios fiscais referentes ao ICMS – doutrina – precedentes do supremo tribunal federal – instituição, pelo Estado de São Paulo, de regime diferenciado de tributação em matéria de ICMS que culmina por instaurar situação de aparente “competição fiscal inconstitucional” lesiva ao estado do Amazonas e a seu polo industrial – medidas que se referem à produção de “tablets” – possível transgressão, pelos diplomas normativos paulistas, ao art. 152 da Constituição, que consagra o “princípio da não-diferenciação tributária” – precedente do STF – medida cautelar referendada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal. ICMS – “guerra fiscal” – concessão unilateral de incentivos e benefícios de ordem tributária – inadmissibilidade – necessária observância da cláusula de reserva constitucional de convênio. (ADI 4635 MC-AgR-Ref / SP - SÃO PAULO; Rel. Min. Celso de Mello; Julgamento: 11/12/2014; Fonte: DJe-029, Divulgado em 11-02-2015; Publicado em 12-02-2015)

administrativa desorganizada e não planejada, em qualquer das esferas de governo, que cause desequilíbrio fiscal do ente, enseja a aplicação de sanções de cunho institucional.

Conforme o artigo 11 da Lei de responsabilidade Fiscal, são requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente político, impondo-se, assim, um maior controle na concessão de incentivos fiscais, mesmo com finalidade extrafiscal ambiental, por parte da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Complementando o sistema previsto no artigo 11, o artigo 14, também da Lei de Responsabilidade Fiscal, fixa importantes restrições quanto à concessão ou ampliação de benefícios fiscais, controlando o manejo de tais medidas de desoneração fiscal. Nesse sentido, dentre outros requisitos, a desoneração tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes.

Fixa a LRF um código de conduta para aos gestores públicos quanto à concessão de benefícios fiscais como mais um instrumento a serviço da unidade nacional quanto às políticas de concessão de incentivos, evitando uma competição degenerativa entre os entes políticos, no que protege o pacto federativo ao estabelecer limites quanto à concessão ou ampliação de benefícios fiscais, pois, conforme Heleno Taveira (2002), os benefícios fiscais com vistas à tutela do meio ambiente não podem ser vistos como favores, mas sim como uma despesa pública do Estado para que o particular possa substituí-lo com mais eficácia quando sua presença seja imprescindível.

4.4 Benefícios fiscais, proteção ambiental e relações internacionais: breves considerações

Conforme afirmado no Capítulo 1 deste trabalho, a questão ambiental que caracteriza os tempos atuais não se restringe aos estreitos limites territoriais nacionais, mas possui dimensão transnacional, afetando diversas bandeiras. Desse modo, a concessão de incentivos fiscais com vistas à proteção do meio ambiente também não pode ser vista unicamente sob o ponto de vista do Direito interno. Já que a degradação do meio ambiente é uma questão global, o Direito não pode desconhecer tal realidade.

Na proporção em que a preocupação com a manutenção do meio ambiente cresce, aumenta também a procura por recursos naturais para além das fronteiras nacionais, o que influencia os Estados na adoção de medidas protecionistas que, como resultado prático, são, na verdade, restritivas do livre mercado internacional.

Algumas dessas medidas, é verdade, já vêm sendo implementadas pelos Estados com o declarado intuito de proteção da produção e economia nacionais, sob o olhar e vigilância da organização Mundial do Comércio relativamente aos Estados Membros. Nesse momento, o que se cogita é a inclusão, nesse arcabouço, de instrumentos tributários com vistas à proteção do meio ambiente. Observe-se, nesse sentido, o objetivo 16 da Declaração do Rio de 1992:

As autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.

Os órgãos internacionais são o foro próprio para a tomada de decisões gerais acerca de temas com repercussão transnacional, como é o caso do meio ambiente. A organização Mundial do Comércio (OMC), enquanto órgão internacional específico, tem por finalidade concentrar as negociações referentes ao trâmite do comércio internacional, tratando sobre operações multilaterais, formas de administração e barreiras tarifárias.

Respeitadas as regras firmadas no âmbito da OMC, os países possuem liberdade para estabelecer, por meio de normas internas, onerações fiscais relativamente a determinados produtos importados. Esse *plus* tributário pode definir os rumos das exportações nos mercados internacionais, recebendo, por este fato, a denominação de “barreiras tarifárias”, pois o Estado, por meio da tributação com fins extrafiscais, atua diretamente na composição do custo das exportações efetuadas pelos demais países. Na seara ambiental, tais barreiras podem ser empregadas como forma de incremento do custo de importação de produtos poluentes, desestimulando ou até mesmo anulando sua entrada no país, o que induz à preferência por produtos que possuam tecnologias mais limpas e seguras, contribuindo, assim, para a preservação ambiental³⁴.

Há uma importante distinção neste ponto. Relativamente aos incentivos fiscais, são animados pela ideia central de redução da carga tributária com vistas à indução de certas condutas e fomento de determinadas atividades com o objetivo de proteção ambiental. Diferentemente, conforme as normas internacionais regentes da matéria, (Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias – ASMC), os subsídios podem ser entendidos como ajuda do Estado ou de entidades em favor de determinada empresa, grupo empresarial ou

³⁴ Conforme o Decreto 4.339/2002, a Política Nacional da Biodiversidade possui como objetivo específico, dentre outros: “12.3.2. Criar e fortalecer mecanismos de incentivos fiscais e de crédito, para criação e aplicação de tecnologias, empreendimentos e programas relacionados com a utilização sustentável da biodiversidade”.

ramo de atividade, e consubstanciam o oferecimento de certa regalia que ordinariamente não se faz presente no exercício da atividade examinada. Podem os subsídios assumirem a roupagem de incentivos fiscais, como podem também assumir formas estranhas ao Direito Tributário, como por exemplo doações, empréstimos a juros baixos etc.

No caso de os incentivos fiscais serem caracterizados como subsídios, surgem figuras tributárias que podem violar acordos internacionais, ensejando a aplicação de medidas compensatórias em face dos produtos que receberam a ajuda estatal³⁵. Nesse caso, se os subsídios são vedados pela OMC, sua concessão, pela forma de benefícios fiscais, poderá ensejar a abertura de processo internacional e a consequente aplicação de medidas compensatórias pelos países prejudicados, reestruturando-se a concorrência entre os envolvidos.

Ao se submeter voluntariamente a acordos internacionais, o Brasil deve observar as limitações contidas em tais pactuações, entre elas as que vedam a concessão de subsídios travestidos de incentivos fiscais. Assim, no que toca especificamente à concessão de incentivos como forma de tutela do meio ambiente, deve a República Federativa do Brasil observar os delineamentos fixados em âmbito internacional, pena de possível medida compensatória em caso de exercício abusivo da desoneração fiscal.

4.5 Relação entre os princípios constitucionais tributários e a extrafiscalidade ambiental

A Constituição Federal de 1988, em virtude da verticalidade hierárquica e da força normativa que lhe são inerentes, constitui o fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico nacional, de modo que a resolução de qualquer questionamento jurídico deve iniciar, necessariamente, pelos ditames da Lei Fundamental, realizando o intérprete verdadeira “filtragem constitucional” do tema tratado. A Constituição Federal não é mera carta de conselhos ou tão-somente veiculadora de programas a serem atingidos no futuro. Não, absolutamente.

Trata-se de instrumento desvelador de verdadeiras normas jurídicas imperativas, normas estas que, incorporadas ao corpo constitucional, passaram à condição de norma das normas, fonte das fontes, penhor de constitucionalidade de todo o ordenamento jurídico pátrio

³⁵ Sobre a configuração do subsídio, afirma Cezaroti (2004, p. 245): “Para a caracterização do subsídio, a OMC, organização internacional competente para a Resolução das controvérsias internacionais, leva em consideração diversos aspectos formais, tais como a generalidade ou não do benefício, a vinculação a determinados resultados de exportação, a participação do país no mercado internacional de determinado produto ou serviço, mas todos estes critérios são aplicados com raras distinções entre os países desenvolvidos, em desenvolvimento e menos desenvolvidos.

e esteio de legitimação constitucional do ordenamento positivo infraconstitucional. Tal normatividade, ressalte-se, não é apanágio das regras constitucionais, mas se espalha também sobre os princípios veiculados pela Lei Maior. Nesse sentido leciona Paulo Bonavides (2008, p. 260):

O ponto central da grande transformação por que passam os princípios reside, em rigor, no caráter e no lugar de sua normatividade, depois que esta, inconcussamente proclamada e reconhecida pela doutrina mais moderna, salta dos Códigos, onde os princípios eram fontes de mero teor supletório, para as Constituições, onde em nossos dias se convertem em fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais.

Nessa senda, os princípios constitucionais tributários podem ser entendidos como verdadeiras limitações ao poder de tributar, consubstanciando exigência de moralidade tributária guiada pelos valores da justiça, solidariedade, segurança e liberdade, garantindo os cidadãos contribuintes contra o arbítrio e o abuso de poder em matéria tributária. É reconhecida aos princípios constitucionais tributários importante função na criação e interpretação das normas tributárias. Estando veiculados expressamente no texto da Constituição, ou estando nele implícitos, certo é que tais princípios constituem um verdadeiro estatuto do contribuinte, e possuem uma dupla função.

Primeiramente, norteiam e dirigem a atividade legiferante tributária, pois estabelecem limites que devem ser observados pelo legislador quando da elaboração de diplomas normativos em matéria tributária, pena de inconstitucionalidade. Nessa função, atuam como verdadeira diretriz no sentido de influenciar o legislador a respeitar uma moral tributária, garantindo-se, assim, uma equitativa distribuição do ônus fiscal e a liberdade e igualdade dos cidadãos contribuintes dentro de uma sociedade justa e solidária. Além disso, os princípios constitucionais tributários servem como filtros aplicados pelo Poder Judiciário, mormente as Cortes superiores, quando examinam a validade constitucional das normas tributárias, no que permitem a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes em caso de tributação contrária a esse patamar mínimo de direitos.

A extrafiscalidade não pode ser concebida como uma ampla autorização que legitime qualquer iniciativa legiferante infraconstitucional. Não se trata de um “cheque em branco” conferido pelo constituinte ao legislador. Ao contrário, a Constituição Federal fixa limites minuciosos relativamente ao poder de tributar, os quais não podem ser afastados nem mesmo minorados em virtude de objetivos extrafiscais. A finalidade extrafiscal não pode servir como

desculpa para o emprego de mecanismos desarrazoados e desproporcionais, pois se é lícito a essa finalidade conformar os elementos dos tributos, não pode descaracterizá-los enquanto tal.

No entanto, assim como referimos anteriormente quanto à relação entre extrafiscalidade e a divisão de competências tributárias, também é de mão dupla a relação entre os princípios constitucionais tradicionalmente apontados como limitadores do poder de tributar e as finalidades extrafiscais.

Como forma de tornar mais acessível o estudo dessa relação entre os princípios constitucionais tributários e a extrafiscalidade, calha trazer ao presente estudo a classificação proposta por Paulo de Barros Carvalho (2008), que agrupa os princípios tendo como critério o grau de objetividade, classificando-os em (1) princípios enquanto limites objetivos e (2) princípios veiculadores de valores. Os do primeiro grupo, do qual são exemplos a legalidade, a anterioridade e a noventena, não sofreriam modulações em virtude dos escopos extrafiscais. Os do segundo grupo, exemplificados pelo não-confisco e pela capacidade contributiva, seriam configurados conforme os objetivos extrafiscais. São palavras do autor:

Apesar da aparente simplicidade operativa, o critério que anima essa classificação procura transmitir uma objetividade que os valores não têm nem podem ter. A natureza eminentemente subjetiva desses núcleos subjetivos jamais poderá ser aprisionada, como se fora mero fato cosmológico insularmente levado à análise. (CARVALHO, 2008, p. 260).

Portanto, conforme sugerido pelo próprio autor, nem mesmo os clássicos princípios constitucionais escapam do relacionamento com a extrafiscalidade, pois os princípios agrupados como limites objetivos também estão sujeitos à influência dos valores que demarcam os objetivos extrafiscais. Feitas essas considerações, passemos à análise sobre os princípios constitucionais tributários e suas relações com os objetivos extrafiscais.

4.5.1 Incidência do princípio do poluidor pagador sobre a tributação ambiental

Conforme afirmamos anteriormente, os instrumentos tributários de tutela do meio ambiente, aí inserida a tributação negativa, pela concessão de benefícios fiscais, bem como a tributação positiva, com a instituição de novos tributos ou majoração dos já existentes, devem ser utilizados como instrumentos complementares, atuando com vistas ao fim constitucionalmente previsto de proteção ao meio ambiente. Nesse escopo, o princípio do poluidor pagador avulta em importância, pois confere legitimidade à tributação ambiental.

Previsto expressamente no artigo 225, §3º, da Constituição Federal, o princípio do poluidor pagador possui dimensão econômica que orienta e dirige as políticas públicas de proteção do meio ambiente. Encontra lastro de legitimidade na solidariedade, estando intimamente ligado aos princípios da prevenção e da precaução³⁶.

Observe-se, neste ponto, que a incidência do princípio não está restrita à reparação do dano já concretizado. Possui o princípio do poluidor pagador, também, atuação preventiva, constituindo importante ferramenta de políticas públicas que antecede a ocorrência do fato danoso ambiental, opondo-se à concessão de benefícios e incentivos fiscais às atividades e empreendimentos poluidores.

Sobre a amplitude do princípio do poluidor pagador, afirma Ricardo Lobo Torres (2005) que o princípio aponta na direção de que os poluidores efetivos e potenciais devem arcar com a responsabilidade pelo pagamento dos custos vinculados com a precaução e prevenção dos riscos ambientais. Conforme Antônio Herman Benjamin (2007, p. 230), o princípio do poluidor pagador “apoia-se na teoria da compensação (paga que provoca uma ação governamental, na medida do custo desta) e na teoria do valor (paga que se beneficia com a poluição, na medida dos benefícios recebidos).”

O princípio do poluidor pagador tem origem no dever reconhecido ao Estado e a todo o cidadão de utilização adequada dos recursos ambientais e de manutenção do equilíbrio do meio ambiente. Parte do pressuposto segundo o qual o ônus da proteção ambiental deve ser repartido entre todos os agentes econômicos que direta ou indiretamente se beneficiam da utilização dos recursos ambientais.

Partindo do pressuposto segundo o qual à coletividade não pode ser imposto o ônus de arcar com os custos ambientais negativos da atividade produtiva, o princípio do poluidor pagador ordena a internalização de custos ambientais, pois nenhuma atividade ou empreendimento deve lucrar às custas dos ônus ambientais suportados por toda a coletividade.

Para Ricardo Lobo Torres (2005), o empreendedor que se apropria do lucro decorrente da utilização dos recursos naturais e do exercício de atividade poluente não pode externalizar a poluição que produz, ligando-se o princípio do poluidor pagador à noção de internalização dos prejuízos ambientais, evitando que sejam repassados a terceiros a responsabilidade pelos riscos e danos produzidos ao meio ambiente³⁷. 2007

³⁶ Conforme Denise Hammerschmidt (2003), enquanto a prevenção objetiva tolher o risco de dano em potencial, referente a atividades reconhecidamente perigosas, o princípio da precaução, diferentemente, tem por escopo obstar o risco de dano potencial, o risco de dano abstratamente considerado.

³⁷ O princípio do poluidor pagador, conforme Antonio Herman Benjamin (2007, p. 228), “impõe ao poluidor o dever de arcar com as despesas de prevenção, reparação e repressão da poluição. Ou seja, estabelece que o

Para Maria Alexandra de Sousa Aragão (1997), por força do princípio do poluidor pagador, o ônus da tributação deve recair sobre aquele que possui o controle das atividades que ensejam a poluição, podendo preveni-la ou tomar precauções para evitar que ocorram, cabendo-lhe integrar em seu processo decisório a variável econômica referente aos custos ambientais.

Por outro lado, conforme Túlio Rosembuj (1998), também por força do princípio do poluidor pagador, devem receber compensação justa os contribuintes que orientarem suas condutas no sentido de redução ou eliminação de degradação decorrente de seus processos produtivos, melhorando, com isso, a condição ambiental desfrutada por toda a coletividade, internalizando-se as externalidades ambientais positivas.

Pertinente a advertência realizada por Cristiane Derani (2008), no sentido de que o princípio do poluidor pagador não cria um direito de poluir a quem pode pagar, mas pretende reduzir a poluição garantindo o desenvolvimento sustentável. Uma vez que o custo ambiental não está vinculado unicamente à reparação do dano, mas também ao planejamento de uma atuação preventiva, o princípio em tela tem inclinação primeiramente preventiva e não repressiva³⁸, estabelecendo que a atividade danosa ambiental é prejudicial ao poluidor, tornando a manutenção do meio ambiente sadio mais barata e atrativa que a poluição, induzindo o poluidor, dessa forma, a mudar sua atitude e restringir ou mesmo estancar a atividade ambientalmente lesiva.

O princípio do poluidor pagador, no que permite a internalização das externalidades ambientais negativas, infligindo os custos da poluição ao responsável por ela, bem como a internalização das externalidades ambientais positivas, assume destacada importância na condução das políticas públicas de proteção ambiental, fundamentando, assim, tanto a tributação ambiental positiva quanto a tributação ambiental negativa voltadas para o objetivo de redução da degradação decorrente de determinadas atividades, influenciando a conduta do contribuinte em direção à busca de modelos produtivos sustentáveis.

causador da poluição e da degradação dos recursos naturais deve ser o responsável principal pelas conseqüências de sua ação (ou omissão). Em síntese, numa acepção larga, é o princípio que visa imputar ao poluidor os custos sociais da poluição por ele causada, prevenindo, ressarcindo e reprimindo os danos ocorridos, não apenas a bens e pessoas, mas também a própria natureza”.

³⁸ Sobre a função preventiva do princípio do poluidor pagador, afirma Paulo Henrique do Amaral (2007, p. 116): “sempre terá que se buscar imputar ao poluidor o custo suportado por toda a coletividade em razão das limitações advindas com a degradação ambiental gerada pelas suas atividades econômicas. Além, é claro, de atribuir ao poluidor todas as despesas inerentes ao desenvolvimento de novos e adequados sistemas de minimização ou neutralização da poluição. Até porque o custo social gerado pela poluição vai desde o esvaziamento do conteúdo econômico da propriedade privada, passando pelas limitações das liberdades individuais, chegando ao comprometimento da qualidade de vida de toda a coletividade.”

4.5.2 Os princípios da precaução e da prevenção em matéria de tributação ambiental

A sociedade moderna se caracteriza pela produção de riscos em níveis tão complexos e elevados, originados de um paradigma de desenvolvimento voltado para o crescimento econômico e industrial, cenário onde tornou-se impossível antever com previsão as possíveis consequências advindas da degradação ambiental. Conforme Beck (2010), já citado, esses riscos, além de catastróficos, são também ilimitados no tempo e no espaço. O princípio da precaução, portanto, não surgiu do acaso, mas sua concepção e ulterior desenvolvimento constituem resposta à necessidade de combater as consequências incertas desses novos riscos.

Em desenvolvimento desde a década de 60 o princípio da precaução, conforme Paulo Affonso Leme Machado (2012), foi incorporado pelo direito alemão em 1970, juntamente com os princípios da cooperação e do poluidor pagador, sendo reconhecido expressamente como princípio em 1992, na Conferência da Nações Unidas sobre o Meio Ambiente³⁹.

Como resposta aos questionamentos que surgiram junto com o desenvolvimento industrial, o princípio da precaução, a partir deste marco, alargou-se para influenciar a criação de normas de âmbito nacional e internacional, dos mais diversos ramos do Direito, desde as prescrições constitucionais, passando por normas de índole administrativa, tributária, empresarial etc.

Nesse sentido, a Convenção das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas prevê, em seu artigo 3º, que os signatários devem implementar mecanismos de precaução para antecipar, prevenir ou minimizar as causas das mudanças climáticas e reduzir seus efeitos degradantes. Ainda nesse sentido, o Tratado de 2002 da União Europeia artigo 174, parágrafo 2º, insere o princípio da precaução como fundamento do Direito europeu.

O estudo sobre o princípio da precaução não prescinde de análise sobre os riscos referentes a uma certa atividade. Cuida-se, neste quadrante, de verificar quais são os riscos derivados de uma atividade, seja ela econômica ou de natureza diversa, e de averiguar acerca da viabilidade de medição dos danos que eventualmente venham a ser provocados e se existem soluções possíveis para impedir ou reduzir as consequências negativas desses danos.

³⁹ “Princípio 15: Com o fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.” Da leitura do enunciado transcrito, pode-se afirmar que são elementos essenciais do princípio: a) deve ser observado conforme a capacidade de cada estado; b) incide quando houver ameaça de dano grave ou irreversível e; c) a incerteza científica não escusa a adoção de medidas economicamente viáveis para evitar a degradação.

Desta análise filtrada pelo princípio da precaução, também não refoge uma verificação da relação custo-benefício, onde se avalia acerca da primazia ou não da atividade analisada em relação ao risco.

O princípio da precaução preconiza uma inversão do ônus da prova, cabendo ao empreendedor que desenvolve atividades de resultados incertos demonstrar a inocorrência de degradação. Nesse sentido, conforme a finalidade do princípio, entende-se que é melhor pecar para salvaguardar o meio ambiente do que assumir riscos ambientais em favor de interesses privados. No entanto, existe posição contrária à aplicação do princípio em âmbito internacional, mormente quando é confrontado com interesses comerciais, argumentando-se que a precaução consiste, na verdade, em protecionismo disfarçado, que tem como escopo dificultar o livre comércio, restringindo a troca de mercadorias entre os países. De forma a nosso ver pertinente, propondo a necessidade de conjugação do desenvolvimento e do princípio da precaução, afirma Wagner Antônio Alves (2005, p. 62):

O desenvolvimento econômico e científico não devem ser inibidos pela adoção desse princípio, ao contrário, precisam caminhar juntos com a proteção ambiental e seus custos, para melhor entendimento de como as atividades afetam a saúde do ser humano e o meio ambiente.

Apesar de próximos, são diferente e não se confundem os princípios da precaução e da prevenção. Em ambos o objetivo é evitar a ocorrência de danos ao meio ambiente, porém o princípio da prevenção incide nos casos onde os riscos são conhecidos e previsíveis, exigindo do responsável pela atividade degradante a adoção de soluções preventivas com o escopo de impedir ou minorar ao máximo a possibilidade de concretização do dano ao meio ambiente.

O princípio da prevenção é caracterizado pela previsibilidade do resultado, havendo a constatação prévia da dificuldade ou impossibilidade de reparação do meio ambiente caso ocorrido o dano. Tal princípio tem por escopo evitar o risco de uma atividade que já se sabe danosa. O princípio da prevenção, assim, incide para evitar o dano em potencial quanto a atividades reconhecidamente danosas. O princípio da precaução objetiva impedir o risco de perigo potencial, o dano em abstrato.

Daí a afirmação de que o princípio da precaução tem aplicação mais ampla que o da prevenção, pois aquele incide em momento anterior ao conhecimento das possíveis consequências advindas do dano ambiental, enquanto no princípio da prevenção já existem suficientes elementos para verificar se a atividade é realmente perigosa, não se cogitando, portanto, de perigo abstrato, que neste quadrante se converteu de potencial para real e atual.

Há, aqui, um avanço do risco de perigo para um risco de produção de efeitos sabidamente perigosos para o meio ambiente. De toda sorte, as políticas públicas, observando esses riscos potenciais e o perigo concreto, podem valer-se da tributação ambiental como forma de evitar ou reduzir a ocorrência de ambos.

Conforme afirmado anteriormente, o Direito Tributário não deve ser visto apenas como instrumento de arrecadação, mas também como ferramenta destinada à realização prática de políticas públicas, entre elas a proteção ambiental. Nesse aspecto, a norma tributária extrafiscal consubstancia um comando normativo indutor, por meio do qual o tributo é manejado como medida de internalização dos custos ambientais.

Para Andreia Costa Vieira (2014), os tributos ambientais induzem o consumo de bens e serviços produzidos com a marca da sustentabilidade, desencorajando a venda daqueles outros que, pela própria natureza, pelo processo de produção ou pela utilização intensiva de recursos naturais exauríveis, sejam danosos ao meio ambiente, possuindo a tributação ambiental uma faceta multidisciplinar e uma eficácia pedagógica do mercado.

Uma vez que o princípio da precaução aponta no sentido de serem acolhidas e implementadas as atitudes que sejam necessárias à prevenção de danos quando os riscos são incertos, embora exista a possibilidade da produção de danos irreversíveis, não é pacífica a questão pertinente à aplicação do princípio da precaução na seara da tributação ambiental. Questiona-se se deve o Estado instituir tributos como forma de garantir um campo de mobilidade no caso de eventual ocorrência de danos irreversíveis.

Não parece a solução mais adequada afirmar com ar peremptório que a tributação ambiental não pode ter como fundamento o princípio da precaução. Com efeito, conforme afirmamos em outra passagem, a busca do equilíbrio entre meio ambiente e desenvolvimento econômico impõe ao Estado o dever de implementar políticas públicas com vistas à preservação do meio ambiente com ganhos na qualidade de vida das pessoas. Nesse desiderato, uma vez confrontado com um cenário de incerteza científica, cabe ao Estado, na formatação de suas políticas públicas, lançar mão do princípio da precaução instrumentalizado pelo Direito Tributário. Exemplos já existem nesse sentido tanto no âmbito interno, quanto internacionalmente.

Conforme apontado por Andreia Costa Vieira (2014), nas realidades de outros países, exemplificativamente, podem ser citados tributos relativos a emissões de CO₂ na Finlândia, Dinamarca, Estônia, Alemanha e Holanda. Entre nós, podemos citar como possíveis aplicações do princípio da precaução em matéria de tributação ambiental a formatação de políticas públicas referentes à incerteza dos produtos agrícolas geneticamente modificados,

concedendo-se benefícios fiscais para as lavouras tradicionais. Do mesmo modo, a tributação ambiental com viés precaucional pode ser utilizada como instrumento de implementação de políticas públicas destinadas a conferir um maior atrativo aos biocombustíveis em face de seus concorrentes de origem fóssil. Pode-se cogitar, ainda, sobre a instituição de isenção de IPTU em áreas distantes dos centros urbanos e das propriedades rurais para instalação de empreendimentos marcados pela incerteza científica acerca dos eventuais danos a serem produzidos, quando estiver presente a possibilidade de degradação.

Todos esses exemplos possuem um ponto em comum: a utilização do Direito Tributário não como ferramenta de arrecadação, mas como instrumento a serviço de políticas que visam o desenvolvimento sustentável.

4.5.3 A específica previsão da legalidade em matéria tributária

Toda a ordem jurídica pátria está assentada no princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, II, da Constituição Federal. Quanto à específica seara tributária, o constituinte optou por ser ainda mais específico, insculpindo, no artigo 150, I, que aos entes políticos é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Conforme tal preceito, a criação ou majoração do tributo deve seguir a máxima “*nullum tributum sine lege*”. Num Estado Democrático de Direito, é princípio que garante a democracia no procedimento para instituição ou majoração de tributos, estando vinculado à segurança jurídica. Conforme Ricardo Lobo Torres (1991, p. 2-3), “o tributo pode implicar na opressão da liberdade, se o não o contiver a legalidade”.

Essa previsão constitucional não significa apenas mero reforço pragmático. Em termos tributários, significa que todos os critérios essenciais do tributo devem ser veiculados por lei, que não pode delegar tal função (por exemplo, o estabelecimento de alíquotas) para um diploma de hierarquia normativa inferior, como um Decreto ou uma Portaria Ministerial. A rigidez desse preceito não pode ser mitigada em vista de qualquer objetivo extrafiscal, salvo, no entanto, quando a própria Constituição Federal, que o institui, excepcionar o princípio, como exemplificativamente permite relativamente a fixação de alíquotas de impostos federais pelo Executivo, nos termos do artigo 153, §6º, da Constituição Federal, que permite ao Executivo, atendidas as condições e os limites fixados em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Com base em tal restrição, não pode uma lei fixar alíquota maior para produtos que causem maior degradação ambiental, delegando ao Poder Executivo a missão de definir quais produtos são causadores do pernicioso e indesejado efeito. É vedado às autoridades administrativas, por força da legalidade em matéria tributária, estabelecer o conteúdo das normas impositivas sob o pretexto do atendimento de finalidades extrafiscais.

No entanto, em face da sociedade de risco, parcela considerável da doutrina vem a admitindo a flexibilização do princípio da legalidade tributária e de seu sub-princípio, da taxatividade tributária, permitindo o uso de conceitos jurídicos indeterminados e de cláusulas gerais principalmente no que pertine à identificação do contribuinte e do fato gerador, justificando-se a adoção de tais conceitos indeterminados em matéria tributária em face da complexidade e vastidão da matéria ambiental, bem como da reconhecida dificuldade técnica de o legislador antever e precisar todas as atividades poluentes ou que coloquem em risco o equilíbrio ambiental. Observe-se, a respeito, Ricardo Lodi (2003, p. 38-39):

No Estado Democrático e Social de Direito, superada a dicotomia entre a vontade do monarca e a do povo representado pelo Parlamento, e estabelecida a necessidade de harmonização e interdependência entre os poderes, o regulamento passa ser um instrumento essencial para a definição dos aspectos técnicos das regras jurídicas, com a adequação à realidade de alguns conceitos indeterminados de origem científica ou tecnológica, que nem sempre podem ser precisados pela dinâmica do Parlamento. Deste modo, é compatível com a feição atual do princípio da legalidade, que os aspectos técnicos da norma sejam definidos em regulamento, ficando o Poder Legislativo com a definição das grandes diretrizes políticas nacionais, fenômeno que não se revela estranho ao direito tributário.

Desse modo, em face da complexidade da matéria ambiental, admite-se que por meio do regulamento sejam definidos aspectos técnicos da tributação, cujo elemento quantitativo – alíquotas – deverá ser reajustado dentro dos limites fixados em lei, conforme critérios técnicos objetivando maior eficiência econômica da medida e incremento da eficácia ambiental, de forma a influenciar a conduta do poluidor para que passe a adotar comportamento ambientalmente sustentável⁴⁰.

⁴⁰ Nesse sentido afirma José Marcos Domingues de Oliveira (2007, p. 127, 131, 133): “(...) destinada a influir na conduta do poluidor, cuja atividade está permanentemente dependente da evolução científica dos estudos sobre meio ambiente. Daí a necessidade de uma tipificação própria, caracterizada pela indeterminação conceitual inserida nos tipos tributários ambientais. (...) Ora, em tema de tributação ambiental a linguagem jurídica é naturalmente fluida e abrangente. Porque, afinal, é a disponível na matéria ambiental, volátil, dinâmica e necessariamente “aberta” em função dos avanços tecnológicos sempre imprevisíveis. Do contrário, os tipos não poderiam atingir a “realidade mutante” (...) A velocidade com que os fatos ambientais ocorrem e a rapidez com que a evolução tecnológica permite detectar fontes poluidoras e alterações qualitativas e quantitativas na tecnologia de produção são incompatíveis com a rigidez de uma tipicidade fechada.”

4.5.4 Princípio limitador da Irretroatividade

Conforme Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 292), “lei retroativa é aquela que rege fato ocorrido antes de sua vigência”. Com previsão explícita no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, trata-se de princípio ainda mais restritivo que o da legalidade, pois se a extrafiscalidade tem como objetivo exercer influência no comportamento, induzindo certas condutas, resta inviável que finalidades de natureza extrafiscal venham estabelecer qualquer tipo de mitigação relativamente ao princípio da anterioridade.

Com efeito, a irretroatividade, a legalidade, a anterioridade e a noventena são princípios basilares na estrutura do Sistema Tributário Nacional. Mas enquanto os três últimos admitem exceções constitucionais, todas fundamentadas justamente na extrafiscalidade dos impostos excepcionados, a irretroatividade não admite qualquer possibilidade excetiva. Referido princípio não admite qualquer exceção baseada em escopos extrafiscais, o que se aplica àqueles voltados à proteção ambiental.

4.5.5 Anterioridade e noventena

Por força do princípio da anterioridade, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos nos mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, conforme artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal. O princípio da noventena, originariamente específico para as contribuições destinadas à seguridade social (artigo 195, §6º), por força da Emenda Constitucional nº 42/03, foi estendido para os tributos em geral, mediante o acréscimo da alínea “c”, ao inciso III, do artigo 150 da Constituição.

Uma vez que o risco da atividade é um dos principais componentes avaliados pelo empreendedor, influenciando decisivamente a tomada de decisões quanto a investimentos produtivos, e que a insegurança jurídica é um dos elementos que afetam essa avaliação, afirma-se que o princípio da anterioridade possui íntima vinculação com a segurança jurídica, prestigiando o valor segurança, garantindo a estabilidade e a previsibilidade quanto às relações tributárias.

Observe-se que esse valor e a previsibilidade dele decorrente eram desconsideradas sempre que se editava lei criando ou majorando tributos próximo ao final do ano, o que formalmente não vulnerava a anterioridade. Todavia, o substrato valorativo sobre o qual ela se

assenta, evitando a tributação de surpresa, restava materialmente ofendido, o que ensejou a ampliação da noventena para os tributos em geral.

Pelas mesmas razões de escopos extrafiscais, os tributos excepcionados relativamente ao princípio da legalidade também o são quanto à anterioridade, quais sejam, os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras. No entanto, algumas incoerências merecem ser destacadas neste ponto.

É que, especificamente quanto à noventena, são excepcionados o imposto sobre importação, o imposto sobre exportação e o imposto sobre operações financeiras, não havendo, no entanto, qualquer livramento referente ao imposto sobre produtos industrializados, que deve sempre obediência ao princípio. Por outro lado, o imposto sobre a renda, que não é excetuado quanto ao princípio da anterioridade, foi expressamente ressalvado quanto ao princípio da noventena.

4.5.6 Princípio da isonomia fiscal

Como contraponto ao *Ancien Regime*, caracterizado pela onerosa carga tributária imposta aos mais pobres e pelas imunidades dirigidas à nobreza, a Revolução Francesa teve como um de seus pilares a ideia da igualdade dos cidadãos perante a lei. Previsto no artigo 5º, *caput*, I, da Constituição Federal, a igualdade é valor supremo do ordenamento jurídico, que permite “legitimar, equilibrar e tornar proporcionais os outros valores jurídicos: liberdade, segurança jurídica, justiça e solidariedade.” (TORRES, 2005, p. 143)

É reconhecida no princípio da igualdade a existência de dois sentidos, um formal e um material. Conforme o sentido formal, a lei deve ser aplicada de modo igualitário a todos aqueles que se encontrarem na mesma situação jurídica. Conforme o aspecto material, o que se busca é justamente o respeito às desigualdades, permitindo-se tratamento desigual apto a ensejar paridade, desde que o elemento diferenciador encontra esteio de legitimação nos princípios da proporcionalidade e razoabilidade⁴¹. Conforme Tilbery (1970, p. 17), “*as isenções fiscais, quando instituídas por interesse coletivo, não violam o princípio*

⁴¹ Sobre o aspecto material da igualdade e sua relação com a desigualdade, afirma Ricardo Lobo Torres (2005, pp. 325-326): “Enquanto nos outros valores (justiça, segurança, liberdade) a polaridade significa o momento de sua negação (injustiça, insegurança, falta de liberdade), na igualdade o seu oposto não a nega, senão que muitas vezes a afirma. Aí está o paradoxo da igualdade. A desigualdade nem sempre é contrária à igualdade, como definiu brilhantemente Rui Barbosa: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade” (...) alguma desigualdade existe sempre na equação da igualdade e a “igualdade que não se concebe como limitação da desigualdade, mas como seu contraprojeto total, se transforma em uma desigualdade ilimitada” .”

constitucional da isonomia. Exige-se somente que a discriminação tenha uma justificativa real”.

A isonomia, portanto, não é transgredida quando haja distinção tributária e é legitimada desde que o critério discriminador adotado encontre respaldo na ordem jurídica, e as principais medidas são justamente as de feição extrafiscal positivadas pela Constituição Federal de 1988, como a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, permitindo a isonomia, assim, a utilização da norma tributária amoldada aos objetivos extrafiscais de tutela do meio ambiente. Conforme Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 266), o objetivo da isonomia não é estabelecer tratamento tributário igual, mas sim garantir uma tributação justa, no sentido de que os contribuintes inseridos em situações econômicas idênticas sejam sujeitos ao mesmo regime jurídico, respeitadas as particularidades.

Previsto expressamente no artigo 150, II, da Constituição Federal, trata-se de princípio que possui transversalidade em todo o Direito Tributário, impedindo que o legislador inove no ordenamento jurídico criando distinções injustificadas, garantindo o contribuinte contra arbitrariedades em matéria fiscal, vedando a criação de privilégios ou onerações pessoais.

Relativamente aos tributos que possuem finalidade eminentemente fiscal, o princípio da isonomia apresenta relação com o da capacidade contributiva, mas com este não se confunde, pois conforme afirma Humberto Ávila (2012), aquele é mais amplo que este, constituindo o princípio da capacidade contributiva concretização setorial específica do princípio da igualdade, direcionado às normas tributárias criadoras de encargos. Possui o princípio da igualdade, portanto, âmbito mais amplo, pois se aplica tanto às normas criadoras de encargos, quanto àquelas que têm como objetivo principal a alteração de condutas.

No que se refere especificamente à tributação ambiental, o princípio da isonomia permite tributação diferenciada conforme os critérios da progressividade, seletividade e essencialidade ambiental, e não com base na capacidade contributiva. “O princípio da igualdade pode fundamentar a obrigatoriedade de comportamentos variados que não mantêm vinculação com a capacidade contributiva.” (ÁVILA, 2012, p. 364). O tributo ambiental não pode ser fixado de modo desproporcional e arbitrário. Em matéria ambiental, a justiça fiscal exige que a carga tributária seja definida conforme o nível de poluição, devendo o contribuinte que mais contamina pagar mais.

Com vistas à tutela do meio ambiente, o princípio da isonomia tributária pode ser verificado, por exemplo, na aplicação de alíquotas progressivas e na incidência da seletividade como forma de distinção entre produtos com impacto ambiental negativo e outros com a característica da sustentabilidade. Os princípios da progressividade e da seletividade

são ferramentas adequadas para a realização dos escopos da extrafiscalidade desejada na tributação ambiental, e como forma de garantia da isonomia tributária.

No âmbito da liberdade regrada conferida ao legislador para criar tributos, o princípio da igualdade impõe que todos aqueles que pratiquem a conduta poluidora prevista no fato gerador devem ser tributados, cabendo ao legislador decidir sobre o núcleo poluidor e a amplitude que pretende ver tributada, o que deve ser feito de acordo com os princípios do poluidor pagador e da isonomia, evitando privilégios e discriminações injustificadas.

4.5.7 Capacidade contributiva

Como afirmado acima, a distribuição da carga tributária deve ser proporcional, racional e equitativa. A partilha do ônus tributário deve corresponder ao ideal de justiça distributiva aristotélico, representado no Direito Tributário moderno pelo princípio da capacidade contributiva, que encontra fundamento nos princípios da solidariedade e da fraternidade, permitindo uma relação de interdependência entre direitos e deveres, típica da cidadania fiscal⁴². De acordo com o princípio, os tributos devem ser fixados levando-se em consideração as capacidades econômicas de cada contribuinte e é alcançada a justiça tributária quando cada um paga o que lhe cabe, conforme Bitar (2005, p. 120), “*dentro de uma razão de proporcionalidade participativa, pela sociedade evitando-se, assim, qualquer um dos extremos que representam o excesso (tò pléon) e a falta (tò élatton).*”

Conforme Fábio Fraga Gonçalves (2006), a capacidade contributiva constitui pressuposto objetivo, subjetivo e parâmetro do tributo. Enquanto pressuposto objetivo, o princípio impõe dever ao legislador no sentido de que o fato gerador consubstancie um fato econômico revelador de riqueza. Enquanto pressuposto subjetivo, a capacidade contributiva aponta no sentido de que o contribuinte deve possuir recursos econômicos suficientes para suportar a carga tributária mantendo o seu mínimo existencial e sem que o pagamento represente confisco dos seus bens. Por fim, enquanto parâmetro, a capacidade contributiva está vinculada à escala do tributo.

Conforme Ricardo Lodi Ribeiro (2003), o princípio da capacidade contributiva consubstancia não apenas um limite negativo que exclui do fato gerador da exação os fatos que não revelam manifestação de riqueza, mas também constitui critério indispensável para a

⁴² Conforme Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 302), “mesmo se a atual Constituição nada previsse expressamente sobre o princípio da capacidade contributiva, tal como o fez a Constituição de 1967, este persistiria no direito brasileiro como formulação implícita nas dobras do primado da igualdade”.

repartição da carga tributaria pelos contribuintes. Assim, por força da capacidade contributiva, o legislador, ao determinar o fato gerador do tributo, deverá levar em conta a situação diferenciada de cada contribuinte, qual seja, a capacidade contributiva de cada um, como norte para fixar a equitativa, racional e proporcional distribuição do ônus tributário.

Inegavelmente, existe estreita relação entre os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária. São princípios complementares, mas que não se confundem, e não possuem entre si relação de gênero/espécie⁴³. Deve o imposto ser instituído em idênticos termos em face de todos os contribuintes que demonstrem uma mesma capacidade contributiva, que pode ser considerada, portanto, como um critério de aplicação da igualdade, mediante o tratamento desigual dos desiguais na medida de suas desigualdades.

O princípio da capacidade contributiva está expresso na Constituição Federal de 1988, artigo 145, §1º, que por meio de tal previsão normativa prestigiou a igualdade por conduto do tratamento diferenciador em função da riqueza. Apesar disso, a harmonização entre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade é tema que tem causado celeuma doutrinária, principalmente quando se discute acerca dos impostos, sendo ponto menos controvertido no que pertine às taxas e contribuições, dado que tais espécies são animadas pelo princípio da equivalência. Conforme a advertência de Borrero Moro (1999), a aplicação da capacidade contributiva na seara da tributação ambiental agrava a complexidade do tema, pois engloba vários nuances da tributação e impacta a própria verificação do aspecto material que se pretende tributar.

Tratando do tema, alguns autores consideram, em face da expressão “sempre que possível” constante do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, que o princípio da capacidade contributiva pode validamente ser excepcionado quando se tratar de tributação ambiental. Observe-se, a respeito, as palavras de Humberto Ávila (2012, p. 367):

O essencial é que a expressão não traduz uma permissão, mas um dever cujo significado depende da possibilidade, jurídica e ontológica, da graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. A expressão “sempre que possível” abre expressamente a possibilidade de instituição de tributos extrafiscais.

⁴³ Nesse sentido, Schoueri (2008, p. 291): “a igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva: é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação”.

Há quem entenda que não há contradição entre o princípio da capacidade contributiva e os tributos ambientais, pois tais exações incidem justamente sobre atividades que, por si próprias, apontam na existência de uma capacidade econômica e de produção de riquezas. Tributa-se, portanto, uma atividade que, de per si, constitui clara evidência da capacidade contributiva. Sobre o tema, Borrero Moro (1999) discorre acerca de uma renda potencial advinda da degradação ambiental, entendendo o autor que o aspecto material a legitimar o tributo ambiental não repousa na capacidade do contribuinte de atingir o meio ambiente, mas sim no exercício de atividades econômicas poluidoras⁴⁴.

Todavia, o fato de poluir, por si só, não pode ser considerado como significativo de riqueza. A circunstância de eventualmente o contribuinte auferir alguma vantagem econômica como consequência da exploração do meio ambiente é fato que não está vinculado de modo imediato com o fato gerador do tributo ambiental. Exemplificativamente, no caso de imposição de impostos sobre emissão de gases poluentes, tal emissão denota inegavelmente uma capacidade de poluir, mas não demonstra uma fortuna que possa ser tomada como expressão de capacidade econômica.

Apesar de a capacidade contributiva ser um critério de fundamental importância para a efetivação do princípio da igualdade, não é o único, havendo outros, inclusive pertinentes a objetivos de nítido caráter extrafiscal, que podem ser encampados sem desobediência à capacidade contributiva nem ao próprio princípio isonômico, pois a principal exigência decorrente da capacidade contributiva é a de que o antecedente da hipótese de incidência da norma tributária veicule um fato econômico revelador de riqueza⁴⁵, e que a consequência guarde relação com esse fato.

Não se impede, portanto, que a relação entre antecedente e consequente normativo venha a variar conforme outros critérios, de feição extrafiscal, como a tutela do meio ambiente. Sob esse prisma, pode-se afirmar que a capacidade contributiva cede em face da extrafiscalidade também constitucionalmente reconhecida aos tributos ambientais. Desse modo, duas situações fáticas idênticas sob o ponto de vista econômico não necessariamente estarão submetidas ao mesmo ônus tributário caso possuam importantes diferenciações sob o ponto de vista extrafiscal, aí inserida a proteção do meio ambiente.

⁴⁴ Conforme Túlio Rosembuj (1995, p.262): La capacidad económica tiene una connotación inseparable con el principio de quien contamina paga, en el fundamento y origen del Derecho ambiental. El objeto del tributo se configura en base a la existencia objetiva de una capacidad contaminante potencial o real, que indica capacidad económica, sea como manifestación de renta, patrimonio o consumo.”

⁴⁵ Conforme Schoueri (2008, p. 197): “o fato gerador de qualquer tributo deve ter um conteúdo econômico”.

Desse modo, por força do princípio do poluidor pagador, o tributo ambiental deverá ter como antecedente normativo determinada atividade que cause impacto no meio ambiente, não pretendendo tributar, assim, apenas um considerado nível potencial de riqueza, estando ligado à capacidade de poluir. O fato gerador e o critério quantitativo do tributo ambiental devem guardar relação com o princípio do poluidor pagador, encontrando legitimação justamente na utilização dos recursos ambientais e no impacto produzido no meio ambiente.

Diferentemente do que acontece com os tributos tipicamente fiscais, nos tributos ambientais, o fato gerador será delineado pelo princípio do poluidor pagador, observando os ditames da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como o impacto causado ao meio ambiente.

Nos tributos ambientais o princípio do poluidor pagador não veda a incidência do princípio da capacidade contributiva, mas o amolda, restringe e complementa. Já que a extrafiscalidade com escopo de tutela ambiental é também prevista na Constituição, apresentam-se válidas as limitações da capacidade contributiva impostas pelo princípio do poluidor pagador quanto aos tributos ambientais. Nesse sentido, observe-se Cazorla Prieto (2008, p. 60):

Aunque se ha llegado a dudar acerca de hasta que extremo el principio de capacidad económica puede tener lugar en los impuestos medioambientales, lo cierto es que este principio no puede quedar postergado por completo (...). La cobertura constitucional de los fines extrafiscales que buscan los tributos medioambientales puede justificar la distinta protección del principio de capacidad económica en los tributos extrafiscales, pero no puede justificar su olvido, pues nos encontramos ante un principio que debe conformar la estructura de todo tributo en mayor o menor grado según los supuestos⁴⁶.

Todavia, uma advertência se faz necessária. Como afirmamos no capítulo segundo, não há tributo puramente com fins fiscais ou extrafiscais, de forma que os tributos ambientais, caso configurada a hipótese do fato gerador, podem apresentar também, ainda que subsidiariamente, uma finalidade arrecadatória. Nesse caso, a capacidade contributiva reassume seu papel principal quanto ao tributo, não podendo a carga tributária imposta desrespeitar um mínimo existencial do contribuinte, nem representar confisco.

⁴⁶ Tradução livre: Embora se tenha chegado a duvidar sobre até que ponto o princípio da capacidade econômica pode incidir nos impostos ambientais, o fato é que este princípio não pode ser afastado por completo (...). A previsão constitucional de fins não fiscais que objetivam os impostos ambientais pode justificar a diferente proteção do princípio da capacidade econômica em tributos extrafiscais, mas não pode justificar seu esquecimento, pois nos encontramos perante um princípio que deve moldar a estrutura de todos os impostos em mais ou menor grau dependendo dos pressupostos.

É com essa acepção que se afirma a presença da capacidade contributiva em todos os tributos, inclusive aqueles com nítido escopo extrafiscal de tutela do meio ambiente: concretizada a conduta que o tributo objetiva desestimular, a cobrança da exação deverá observar o princípio da capacidade contributiva. Nos tributos ambientais, o que se observa é uma diferença de projeção quanto ao princípio da capacidade contributiva que, repita-se, não é excluído pelo princípio do poluidor pagador, agindo ambos de forma complementar e não excludente, em planos diferentes, de forma que a extrafiscalidade com escopo de tutela do meio ambiente não legitima a criação de tributo arbitrário, desarrazoado, desproporcional e confiscatório, pena de patente inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

4.5.8 O não confisco como limite da pretensão tributária

Conforme Carrazza (2001), o princípio do não confisco tem origem no princípio da capacidade contributiva, afirmação que nos parece adequada. Todavia, cabe advertir que, assim como a isonomia não se confunde com a capacidade contributiva, este último princípio também não se confunde com o não confisco, pois enquanto a capacidade contributiva consubstancia um preceito de distinção entre os contribuintes devendo ser necessariamente observada na fixação do ônus tributário, o princípio do não confisco caracteriza um limite. “O princípio da proibição de efeito de confisco exterioriza a necessidade de um limite máximo para a pretensão tributária” (SCHOUERI, 2088, p. 301).

O respeito à isonomia e a capacidade contributiva não significa, necessariamente, observância ao limite imposto pelo princípio do não confisco. Explica-se. Impor o ônus tributário sobre a integralidade do patrimônio de dois contribuintes pode não ferir a isonomia, pois a ambos estará conferindo tratamento paritário.

Do mesmo modo, ao menos em tese pode não haver vulneração da capacidade contributiva, pois dois sujeitos de diferentes riquezas estarão sendo tributados na mesma proporção. Apesar de ter passado por todos esses filtros, no entanto, tal tributação padece de inconstitucionalidade por vulnerar a vedação ao confisco.

Percebe-se, portanto, que isonomia, capacidade contributiva e não confisco são princípios próximo complementares, mas que não se confundem. Pode uma determinada exação atentar contra um algum desses princípios, mas sem necessariamente atingir a todos, fixando o princípio do não confisco um patamar acima do qual é vedado ao Fisco instituir a pretensão de transferir o patrimônio do contribuinte para o Estado.

Não há, no entanto, um limite claro e objetivo fixado pela Constituição por meio de uma regra expressa capaz de estabelecer um marco definitivo. Em face dessa ausência, o não confisco assume ares de enunciação extremamente vaga, o que aumenta a importância dos escopos extrafiscais, inclusive a vertente de tutela do meio ambiente, na definição dos limites do princípio, sendo as balizas fornecidas pelos valores que informam a extrafiscalidade importante fator na definição da tributação confiscatória.

CONCLUSÃO

Os riscos ambientais engendrados a partir da Revolução Industrial caracterizam os tempos atuais, passando a proteção do meio ambiente a ocupar posição de destaque entre as preocupações modernas. Os riscos ambientais da modernidade são reflexo do modo como o ser humano se relaciona com o espaço natural e se apropria e utiliza dos seus recursos. Esses riscos possuem natureza global, não respeitando fronteiras nacionais e pondo em risco a vida no planeta.

Não se desconhece que o Direito ocupa posição de destaque na conformação de condutas humanas, seja preventivamente, mediante prêmios, seja de forma repressiva, cominando sanções negativas. A incidência das normas jurídicas ocorre de forma infalível, mas sua eficácia social, além da incidência, depende também de aplicação que, por ser ato volitivo, pode vir a falhar.

Com base na teoria de Pontes de Miranda, foi observado que a norma jurídica apresenta estrutura binária, englobando um suporte e um preceito, que respondem pela estrutura completa da norma jurídica. A atitude repressiva e sancionadora, tradicionalmente reconhecida na norma jurídica, não parece ser o método mais adequado em face das questões ambientais, onde o mais importante é evitar a ocorrência do dano. A concepção que procura antever e evitar a ocorrência da degradação apresenta-se mais consentânea com os modernos reclames de proteção ambiental.

Inserido nesse contexto, cabe ao Direito ocupar um papel de grande relevância, consistente em fixar limites à arbitrariedade das atividades humanas no trato com o meio ambiente, evitando, assim, que a interferência humana comprometa de forma irracional e irreversível o equilíbrio do meio ambiente. Com base nos princípios positivados constitucionalmente e nos critérios técnicos fornecidos por outras ciências, cabe ao Direito implementar as ferramentas necessárias ao desenvolvimento sustentável, conciliando desenvolvimento econômico e proteção ambiental, incentivando a utilização racional dos recursos naturais e as condutas que se mostrem adequadas à proteção ambiental e, por outro lado, desencorajando as atividades degradantes.

Observou-se, conforme a função promocional do Direito, que a sanção deve ser entendida como consequência da norma jurídica, não constituindo necessariamente um castigo, podendo representar, na verdade, prêmios como resultado de condutas desejáveis. Conforme essa premissa, as sanções possuem a função de robustecer a eficácia do ordenamento jurídico e, nessa função, não se resumem às negativas ligadas a condutas ilícitas.

Uma das características mais marcantes do sistema jurídico de um Estado assistencial é o aumento das leis de incentivo, sendo que o elemento nuclear desses atos normativos é justamente o emprego da técnica do encorajamento, promovendo comportamentos, ao invés da técnica do desencorajamento, que reprime as condutas indesejadas, inserindo-se, nesse expediente, a noção da extrafiscalidade.

Conforme demonstrou-se, o poder tributário tem como fundamentos a liberdade e a cidadania, não caracterizando simples relação de poder do Estado para com os contribuintes, possuindo os tributos, para além de uma função típica e clássica, qual seja, a de arrecadar recursos com vistas ao financiamento das finalidades estatais, também uma outra finalidade, a extrafiscal, nesta consubstanciando poderoso instrumento de conformação das condutas humanas. Existem relações lógicas entre os objetivos fiscais e extrafiscais, pois quanto mais marcante a finalidade extrafiscal, seja para induzir ou desestimular condutas, menor será a intencionalidade de arrecadar recursos para os cofres públicos, sendo a recíproca verdadeira.

Os tributos são instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica com vistas ao modelo constitucional de desenvolvimento, que não se restringe ao crescimento econômico, mas é processo multifacetado que engloba, entre outros, o aspecto da sustentabilidade. Quanto o Estado intervém na Ordem Econômica indiretamente por indução, manipulando os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados, as normas tributárias possuem papel destacado, de sorte que o Direito Tributário configura um efetivo instrumento de realização prática dos princípios constitucionais conformadores da Ordem Econômica, entre eles a defesa do meio ambiente.

Conforme demonstrado no estudo, os tributos ambientais apresentam-se como instrumentos aptos a permitir a internalização de dos custos ambientais da atividade produtiva, podendo ser classificados como tributos ambientais em sentido amplo, aqui inseridos os tributos ordinários com finalidades eminentemente arrecadatórias, mas onde é possível perceber a vinculação de alguns de seus elementos à proteção ambiental, e tributos ambientais em sentido estrito, onde predomina a finalidade extrafiscal ambiental, com o escopo de induzir as condutas humanas no sentido da sustentabilidade, sendo possível o emprego coordenado e planejado de ambas as ferramentas como forma de incremento da eficácia da proteção do meio ambiente.

Com base na doutrina nacional e estrangeira, demonstrou-se que os benefícios fiscais são instrumentos aptos para permitir a indução da conduta e das decisões dos agentes nos casos de desonerações concedidas com a finalidade de incentivar condutas específicas. Adota-

se a premissa de que os benefícios ou incentivos fiscais consistem na redução ou supressão total do ônus referente ao pagamento do tributo. Citando a doutrina norte-americana, afirmou-se que os incentivos fiscais devem ser concedidos não de forma aleatória, mas de acordo com avaliações técnicas da economia, que pode oferecer ao Direito instrumentos úteis na busca de soluções para a crise ambiental.

Sem olvidar a vasta doutrina que aponta no sentido da adoção dos benefícios fiscais em detrimento da tributação positiva, e considerando a complexidade e amplitude dos riscos ambientais e dos bens sujeitos a sua incidência, afirmou-se que em matéria de proteção do meio ambiente não se deve adotar um único instrumento como exclusiva possibilidade de solução de todas as questões afetas à defesa da sustentabilidade, pelo que se torna desnecessária a discussão acerca de qual a melhor alternativa tributária nesta empreitada. Essa tributação positiva, no entanto, deve estar pautada por critérios presentes em todos os elementos da norma matriz de incidência tributária: fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo e alíquotas.

Demonstrou-se que a extrafiscalidade com escopo ambiental possui íntimo relacionamento com os princípios constitucionais tributários, não apenas sendo limitada por estes, pois tal relação é de mão dupla, sendo a finalidade extrafiscal, a rigor, elemento que direciona e conforma o próprio sistema tributário nacional. Especificamente no que toca aos tributos ambientais, o princípio do poluidor pagador emerge com grande relevância, suavizando, inclusive, o princípio da capacidade contributiva.

Todas essas conclusões permitiram, assim, que se alcançasse um panorama sobre a figura dos tributos ambientais, a revelar sua importância no contexto da defesa do meio ambiente. Porém, o Direito Tributário não possui todas as respostas perante a complexidade e diversidade dos problemas ambientais. A extrafiscalidade com escopo ambiental não é a bala de prata que irá, sozinha, salvar o meio ambiente e garantir a sustentabilidade.

Nesse intuito, é necessário que o tributo ambiental seja precedido de estudos e avaliações técnicas fornecidas por outras áreas do conhecimento, devendo o uso de uma ou outra medida ser ponderada conforme as características da atividade que degrade ou cause risco ao meio ambiente. A modalidade escolhida deve incidir de modo ambientalmente positivo nas condutas dos agentes econômicos e, apenas de forma subsidiária, cabe-lhe a tarefa de arrecadar recursos. Devem ser implementados com estrita observância dos princípios constitucionais tributários, norteados pelo princípio do poluidor pagador, permitindo a internalização das externalidades ambientais negativas.

Os instrumentos tributários como forma de proteção do meio ambiente têm sido utilizados na forma de tentativas isoladas, salientando a inexistência de uma política tributária ambiental de cunho nacional. Essa realidade, no entanto, não permite desconsiderar a validade e potencial desses instrumentos com vistas à preservação do meio ambiente, sendo importante a utilização conjugada dos tributos ambientais em sentido amplo e restrito como forma de se assegurar maior eficácia ao sistema.

Alguns critérios devem necessariamente ser levados em consideração quando da implementação de uma política tributária voltada ao meio ambiente, quais sejam: (1) o reconhecimento do dever estatal de participar no equacionamento dos problemas ambientais; (2) a criteriosa análise dos instrumentos que poderão ser manejados, avaliando as consequências de sua implementação, inclusive no que diz respeito à continuidade da atividade produtiva; (3) o foco deve estar voltado mais ao incentivo e encorajamento do que à penalização; (4) devem ser previamente avaliadas as consequências sociais, políticas e econômicas da aplicação do instrumento, projetando-se sua eficácia ambiental e econômica.

Com base nesses critérios, algumas premissas certamente contribuirão para a maior eficácia dos instrumentos tributários voltados à proteção do meio ambiente, com destaque para: (1) o uso de medidas de incentivo e desincentivo, combinando-se, assim, o desencorajamento mediante a tributação ambiental positiva com incentivos concedidos para as atividades que respeitem o meio ambiente; (2) A implementação de benefícios fiscais nos tributos que possuem ordinariamente cunho arrecadatório; (3) A possibilidade de utilização de alíquotas flexíveis no tempo, com a previsão normativa de que poderão ser majoradas caso não atendidos os objetivos inicialmente traçados.

Para legitimar-se, o tributo ambiental necessita ser apto a fornecer resposta adequada ao objetivo extrafiscal traçado. Nesse desiderato, algumas orientações podem ser elencadas não com o intuito de se promover uma total reforma do Sistema Tributária do país, nem tampouco com o desiderato de necessariamente conduzir à instituição de novos tributos. Trata-se de exortações que poderão nortear a atividade legiferante na averiguação – caso a caso – do momento onde se mostre necessária a implementação da tributação ambiental, bem como do instrumento tributário mais adequado a ser manejado como resposta a um determinado problema ambiental.

Nesse sentido, seria interessante a inclusão, na Constituição Federal de 1988, de preceito que previsse de forma expressa a utilização dos instrumentos tributários como ferramenta de defesa do meio ambiente, inserindo o princípio do poluidor pagador na tributação ambiental.

Tal reforma, que poderia ser manejada mediante a inclusão de um parágrafo no artigo 145, da Constituição, se não necessária, ao menos teria o condão de conferir maior legitimidade e segurança jurídico aos referidos tributos, também sendo interessante prever de forma expressa, nessa mesma reforma, que os tributos ambientais serão norteados pelos princípios da seletividade, da progressividade e da essencialidade ambiental. Essa reforma constitucional deveria ser seguida de uma revisão no Código Tributário Nacional para inserir, também na legislação infraconstitucional, a previsão expressa sobre tributação ambiental.

BIBLIOGRAFIA

ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica – Para uma Teoria da Dogmática Jurídica**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

AGUILLAR, Fernando Herren. **Direito Econômico: do direito nacional ao direito supranacional**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ALARCÓN GARCÍA, Gloria. **La Fiscalidad Ambiental. El fenómeno tributario y su relación con el medio ambiente**. In: VICENTE GIMÉNEZ, Maria Teresa. (coordenadora). Justicia ecológica y protección del medio ambiente. Madrid: Editorial Trotta, 2002.

ALTAVILA, Jayme de. **Origem dos Direitos dos Povos**. 11ª ed. São Paulo: Ícone Editora, 2006.

ALVES, Wagner Antônio. **Princípios da Prevenção e da Prevenção no Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

AQUINO, Tomás de. **Suma Teológica**. Trad. Alexandre Corrêa. Vol II., 2ª ed. Porto Alegre: Escola Superior de Teologia São Lourenço de Brindes/Livraria Sulina, 1980.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa _____. **O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**. Coleção Studia Iuridica. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O princípio do nível elevado de protecção e a renovação ecológica do direito do ambiente e dos resíduos**. Coimbra: Almedina, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. IPTU – Progressividade. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

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

_____; GONÇALVES, José Arthur. **Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido; recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário, v. 15, n. 55, jan./mar. 1991.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional Nº. 51, de 14.02.2006**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

AYALA, Patryck de Araújo. A Proteção Jurídica das Futuras Gerações na Sociedade de Risco Global: o Direito ao Futuro na Ordem Constitucional Brasileira. In: FERREIRA, Helene Sivini e LEITE, José Rubens Morato (Orgs.). **Estado de Direito Ambiental: Tendências. Aspectos Constitucionais e Diagnósticos**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

AYDOS, Elena de Lemos Pinto. **Tributação Ambiental no Brasil: Fundamentos e Perspectivas**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Orientador: Carlos Araújo Leonetti; Coorientador: José Rubens Morato Leite.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARRETO, Tobias. **Estudos de Direito**. Campinas: Bookseller, 2000.

BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Cidadania e Sistema Constitucional Tributário na Promoção dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. In: **Direito tributário** [Recurso eletrônico on-line] / organização CONPED/UFF; coordenadores: Vladimir Oliveira da Silveira, Aires José Rover. – Florianópolis: FUNJAB, 2012.

_____. **Os Benefícios Fiscais em Favor do Desenvolvimento Sustentável**. Revista Direito e Desenvolvimento. Ano 1, n. 2, julho/dezembro 2010.

BAUMAN, Zygmunt. **Amor líquido: sobre a fragilidade dos laços humanos**. Tradução de Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2004.

BECK, Ulrich. **Sociedade de risco rumo a uma outra modernidade**. São Paulo: Ed. 34, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Lejus, 2007.

BENJAMIN, Antônio Herman V. **Constitucionalização do ambiente e ecologização da Constituição Brasileira**. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. (organizadores). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento – uma leitura a partir da constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BITTAR, Eduardo C. B. **A justiça em Aristóteles**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005.

BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função: novos estudos de teoria do Direito**. São Paulo: Manole, 2007.

_____. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 2ª ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BOKOBO MOICHE, Susana. **Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales**. Madrid: Civitas Ediciones, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
 BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORRERO MORO, Cristóbal J. **La tributación ambiental en España**. Madrid: Editorial Tecnos S.A., 1999.

BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. Capítulo II. In: BUÑUEL GONZÁLEZ, MIGUEL (Dir). **Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas**. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2004.

CABRAL DE MONCADA, Luís. **Direito econômico**. 6ª ed. Coimbra: 2012.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Extrafiscalidade Ambiental: Instrumento de Proteção ao Meio Ambiente Equilibrado. In: **Direito e Desenvolvimento Sustentável: desafios e perspectivas**. Coord. Ana Paula Basso et. al. Curitiba, Juruá, 2013.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Estado Constitucional Ecológico e democracia sustentada. In: FERREIRA, Helene Sivini; LEITE, José Rubens Morato. **Estado de Direito Ambiental: tendências, aspectos constitucionais e diagnósticos**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

_____. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. Coimbra Editora, 2007.

_____. Direito constitucional ambiental português: tentativa de compreensão de 30 anos das gerações ambientais no direito constitucional português. In: LEITE, José Rubens Morato; CANOTILHO, José Joaquim Gomes (Org.). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ªed, 8ªreimp. Coimbra: Almedina, 2003.

CARBAJO VASCO, Domingo; HERRERA MOLINA, Pedro M. Capítulo III. In: BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel (Dir). **Tributación Medioambiental: Teoría, práctica y propuestas**. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2004.

CARNEIRO, Ricardo. **Direito Ambiental. Uma abordagem econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. Curso de direito constitucional tributário. 27ªed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Délton Winter. **Dano ambiental futuro: a responsabilização civil pelo risco ambiental**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 4ª Ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1997.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAZORLA PRIETO, Luis María. **Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental**. In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). Tratado de Tributación Medioambiental. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008.

CEZAROTI, Guilherme. **Subsídios e incentivos Fiscais – Uma Visão a Partir do Tratado da OMC**. In: Tributação, Justiça e Liberdade – Homenagem a Ives Gandra da Silva Martins. Coordenadores: Marcelo Magalhães Peixoto & Edison Carlos Fernandes. Curitiba: Juruá, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária. 3ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COSSIO, Carlos. **La Teoría Ecológica Del Derecho**. Buenos Aires: Losada, 1994.

CUNHA, Paulo. **A Globalização, a Sociedade de Risco, a Dimensão Preventiva do Direito e o Ambiente**. In: FERREIRA, Helene Sivini e LEITE, José Rubens Morato (Orgs.). Estado de Direito Ambiental: Tendências. Aspectos Constitucionais e Diagnósticos. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DÍAZ, Vicente Oscar. **El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición ambiental**. In: DÍAZ, Vicente O. (Diretor). Tratado de Tributación. Tomo II. Vol. I. Política y economía tributaria. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2004.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula Due Process of Law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MO, 2005.

FARIAS, Talden. **Termo de Ajustamento de Conduta e Defesa do Meio Ambiente na Sociedade de Risco**. In: FARIAS, Talden; COUTINHO, Francisco Seráfico da Nóbrega. *Direito Ambiental: o meio ambiente e os desafios da contemporaneidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FAZOLLI, Silvio Alexandre. **Princípios Ambientais Tributários e Extrafiscalidade**. *Revista de Direito Ambiental*, ano 9, n.º 34, abr-jun de 2004. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

FEITOSA, Maria Luiza Alencar. **Direito econômico da energia e direito econômico do desenvolvimento: superando a visão tradicional**. São Paulo: Conceito, 2012.

FERNANDES, Edésio. **Estatuto da Cidade: Promovendo o Encontro das Agendas “Verde” e “Marrom”**. In: FERREIRA, Helene Sivini e LEITE, José Rubens Morato (Orgs.). *Estado de Direito Ambiental: Tendências. Aspectos Constitucionais e Diagnósticos*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

FERRAZ, Roberto. **Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil**. In: TORRES, Heleno Taveira (organizador). *Direito Tributário Ambiental*. Brasil: Malheiros Editores, 2005.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973.

FURTADO, Celso. **Introdução ao Desenvolvimento: enfoque histórico-estrutural**. 3ª ed., São Paulo: Paz e Terra, 2000.

_____. **O mito do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Paz e Terra S.A, 1974.

GOMES, Carla Amado. **Dar o Duvidoso pelo (In)certo? Reflexões sobre “o Princípio da Precaução”**. In: I Jornadas Luso-Brasileiras de Direito do Ambiente. Lisboa: Instituto do Ambiente, 2002.

GONÇALVES, Fábio Fraga. **Releitura do Principio da Capacidade Contributiva sob a ótica do Direito Tributário Ambiental**. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (Coordenadores). *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Editora Lúmem Júris, 2006..

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica**. 9ªed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000..

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario**. In *Studi dell’istituto di finanza*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1953.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais**. In: CAVALCANTE, Denise Lucena et al. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.

HAMMERSCHMIDT, Denise. **O risco na sociedade contemporânea e o princípio da precaução no direito ambiental**. Revista de Direito Ambiental, ano 8, n.º 31, jul- set de 2003. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

HERRERA MOLINA, Pedro. **Derecho Tributario Ambiental**. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of right: why liberty depends on taxes**. New York/London: W.W. Norton & Company, 1999.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LEITE, José Rubens Morato. FERREIRA, Helene Sivini. In: **Repensando o estado de direito ambiental** / Organização José Rubens Morato Leite, Helene Sivini Ferreira, Matheus Almeida Caetano. – Florianópolis : Fundação Boiteux, 2012. 272p. – (Pensando o Direito no Século XXI; v.3)

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 20ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

MAYER, Otto. **Derecho administrative alemán**. Trad. Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: Depalma, 1949.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência)**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal**. In: **Direito Tributário Ambiental**. TÔRRES, Heleno Taveira. (org.). São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Direito Fiscal**. 6ª Edição. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 316.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal**. Almedina: Coimbra, 2005, pp. 21-26.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUSDEO, Fábio. **Desenvolvimento Econômico: um retrospecto e algumas perspectivas**. In: SALOMÃO FILHO, Calixto. (Org.). **Regulação e Desenvolvimento**. Vol. 1. São Paulo: Malheiros, 2002.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Infrações e Sanções Administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

PEÑA ALONSO, José Luis. **La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos ambientales.** In: BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María et al. (Directores). Tratado de Tributación Medioambiental. Volumen I. Pamplona: Editorial Aranzandi S.A., 2008.

PIGOU, A.C. **La Economía del Bienestar.** Madrid: M. Aguilar, 1946.

PIRES, Adilson Rodrigues Pinto. **Práticas Abusivas no Comércio Internacional.** Rio de Janeiro: Forense, 2001.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado. Parte Geral.** Tomo I. Introdução. Pessoas físicas e jurídicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de Direito Privado. 3ª Ed. Rio de Janeiro, Borsoi, 1970. T. 1, p.3

PREBISCH, Raúl. **O Manifesto Latino-Americano e outros ensaios.** Rio de Janeiro: Contraponto, 2011.

RÁO, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e elisão tributária.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Júris, 2003.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao Desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ROSEMBUJ, Túlio. **Los tributos y la protección del Medio Ambiente.** Madrid: Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1995.

_____. **Tributos Ambientales.** In: YABAR STERLING, Ana (Editora). Fiscalidad Ambiental. Barcelona: Cedecs Editorial S.L. 1998.

SACCHETTO, Cláudio. **O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano.** In.: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

SACHS, Ignacy. **Caminhos para o Desenvolvimento Sustentável.** Paula Yone Stroba (org.), Rio de Janeiro, Garamond, 2002.

_____. **Dilemas e desafios do desenvolvimento sustentável no Brasil.** Rio de Janeiro: Garamond, 2009.

_____. **Estratégias de Transição para o Século XXI: Desenvolvimento e meio ambiente.** São Paulo, Nobel, 1993.

SANTOS, Antonio Silveira dos. **O Direito Ambiental: Sua Formação e Importância.** RT-720. Out., 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual**. In: Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado. Coordenadores: Luis Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental. Extrafiscalidade e função promocional do direito**. 2ª triagem. Curitiba: Juruá Editora. 2007.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SOARES, CLÁUDIA Alexandra Dias. **O Imposto ambiental. Direito Fiscal do Ambiente**. Portugal: Livraria Almedina- Coimbra. 2002.

_____. **O Imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente**. Coimbra Editora, 2001.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Primeiras Linhas de Direito Econômico**. 6ª Ed, São Paulo: LTr, 2005.

SUNSTEIN, Cass R. **A constituição parcial**. Tradução de Manassés Teixeira Martins e Rafael Triginelli. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

TILBERY, Henry. **Base Econômica e Efeito das Isenções**. In: incentivos Fiscais para o Desenvolvimento. São Paulo: USP, 1970.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. **Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados ‘tributos ambientais’**. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). São Direito Tributário Ambiental. Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Descompasso entre as políticas ambiental e tributária**. In Consultor Jurídico, www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompasso-entre-politicas-ambiental-tributaria#_ftn1. Acesso em: 13 mar. 2012

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005.

_____. **Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental.** In: TORRES, Heleno Taveira (organizador). *Direito Tributário Ambiental*. Brasil: Malheiros Editores. 2005, p. 27.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria Geral do Direito.** Vol. I: Teoria da Norma Jurídica. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

VIEIRA, Andreia Costa. **O Princípio da Precaução e a Extrafiscalidade na Tributação Ambiental.** In: *Revista Direito Tributário Atual*. Nº 32. Coord.: Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo: Dialética, 2014.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo.** São Paulo: Revista dos Tribunais. 1977.

YABAR STERLING, ANA (Dir.); HERRERA MOLINA, Pedro M. (Coord). **La protección fiscal del medio ambiente.** Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas y Sociales, S.A, 2002.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. **A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações.** In: TORRES, Heleno Taveira (organizador). *Direito Tributário Ambiental*. Brasil: Malheiros Editores. 2005.