

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CAMILA AGIBERT MAIA

**ALTERNATIVAS TRIBUTÁRIAS COMO FORMA DE INCENTIVO ECONÔMICO
PARA FINS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL**

**CURITIBA
2015**

CAMILA AGIBERT MAIA

**ALTERNATIVAS TRIBUTÁRIAS COMO FORMA DE INCENTIVO ECONÔMICO
PARA FINS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL**

Trabalho apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Especialização em Gestão Ambiental no curso de MBA Internacional em Gestão Ambiental, Setor de Ciências Agrárias da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Ana Maria Jara Botton Faria

**CURITIBA
2015**

À Deus por tudo que me proporciona na vida.
Aos meus pais, a minha irmã e a minha
madrinha, os quais eu amo muito, pelo carinho
e compreensão. À professora Ana Maria Jara
Botton Faria pelo incentivo apoio e
aprendizado.

RESUMO

O presente trabalho objetiva demonstrar a relação do Direito ambiental com o Direito Tributário e de toda legislação envolvente na órbita ecológica com o processo de intervenção Estatal no domínio econômico, visando à efetiva proteção ao direito fundamental de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Neste, frisa-se que a economia, a sociedade e o meio ambiente estão inter-relacionados e que este último, com amparo na Constituição da República Federativa do Brasil, configura-se em um direito difuso a todos os cidadãos, trazendo o importante papel do Governo no desenvolvimento de políticas públicas ambientais, bem como o envolvimento de empresas e suas responsabilidades sociais e administrativas na utilização adequada de seus produtos e serviços e a efetiva participação da sociedade com o intuito de alcançar o desempenho sustentável garantidor de um meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações. E, assim, o Direito Tributário, por meio da extrafiscalidade, surge não apenas como ferramenta arrecadatória, mas sim como instrumento de incentivo econômico a fim de estimular condutas ambientalmente adequadas.

Palavras-chave: Direito Tributário Ambiental – Extrafiscalidade - Tributação e o Meio Ambiente - Intervenção Estatal – Incentivo Econômico.

RESUME

This paper aims to demonstrate the relationship of environmental law with the Tax Law and all-encompassing legislation on ecological orbit with the State intervention process in the economic domain, aiming at the effective protection of the fundamental right to an ecologically balanced environment. This, says that the economy, society and the environment are interrelated and that the latter, to support the Constitution of the Federative Republic of Brazil, set up in a diffuse right to all citizens, bringing the important role Government in the development of environmental policies, as well as the involvement of businesses and their social and administrative responsibilities in the proper use of its products and services and the effective participation of society in order to reach the guarantor sustainable performance of an ecologically balanced environment for present and future generations. And so the Tax Law, through extrafiscality arises not only as tax collection tool, but as an economic incentive tool to stimulate environmentally sound behavior.

Keywords: Environmental Tax Law – Extrafiscality – taxation and the environment - State Intervention – Economic Incentive.

Sumário

Sumário	7
1 INTRODUÇÃO	8
2 OBJETIVOS	10
3 MATERIAL E MÉTODO	11
4 PESSOAS JURÍDICA E O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	12
4.1 DA EXPLOSÃO INDUSTRIAL À TUTELA JURISDICIONAL DO MEIO AMBIENTE. 12	
4.2 A RESPONSABILIDADE SOCIAL DO SEGUNDO SETOR E O IMPACTO DAS ATIVIDADES INDUSTRIAIS	14
5 O SISTEMA JURÍDICO INTERDISCIPLINAR E O MEIO AMBIENTE	18
5.1 BREVE CORRELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO AMBIENTAL.....	18
5.2 PRINCÍPIOS AMBIENTAIS APLICÁVEIS EM MATÉRIA TRIBUTARIA.....	25
5.3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS EM MATÉRIA AMBIENTAL.....	31
6 A INTERVENÇÃO DO ESTADO E A EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO ECONÔMICO	39
6.1 A ORDEM ECONÔMICA FINANCEIRA FRENTE A CONSTITUCIONAL FEDERAL DE 1988.....	39
6.2 O PAPEL DO ESTADO NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO PARA FINS DE EFETIVAÇÃO NA BUSCA DA SUSTENTABILIDADE.....	40
6.3 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO ECONÔMICO PARA FINS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL.....	46
7 CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS	56

1 INTRODUÇÃO

Antigamente, os recursos naturais eram abundantes e infinitos, sendo considerado um “*Res Nulius*” (pertence a ninguém; meras coisas) e com o passar do tempo, o uso abusivo do meio ambiente desenrolou em uma crise ambiental, sobre a qual após o aparecimento dos efeitos prejudiciais à vida, o homem passou a se dar conta de que todas as questões ecológicas que eram tratadas com desdém estavam repercutindo no meio social. Na década de 70, com nascimento do movimento ambientalista e a visão ecológica de Fritjof Capra, começa a surgir uma preocupação com a natureza.

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito fundamental a todas as pessoas, inclusive das futuras gerações, garantido pelo artigo 225 da Constituição Federal. E, para que esse direito seja cumprido, torna-se necessária a intervenção do Estado para o desenvolvimento de políticas públicas e determinados incentivos capazes de garantir que a natureza seja preservada e utilizada de maneira adequada nos meios de planejamento, gestão e produção.

Em razão desses apontamentos, o presente trabalho tem o intuito de mostrar que, diante do contexto capitalista e toda economia globalizada, sabendo que as empresas são importantes para a promoção do desenvolvimento econômico e tecnológico de uma nação, é fundamental que esse processo se dê de forma sustentável, na medida em que sejam promovidos os direitos humanos e se preserve o meio ambiente. E, nessa perspectiva se propõe abordar a ideia de que o meio ambiente é um bem jurídico e deve ser tutelado pelas diversas áreas do Direito, isto inclui o Direito Tributário.

Nas palavras de Fritjof Capra, uma das lições que deve ser extraída dos princípios ecológicos,

Um dos principais desacordos entre a economia e a ecologia deriva do fato de que a natureza é cíclica, enquanto que nossos sistemas industriais são lineares. Nossas atividades comerciais extraem recursos, transformam-nos em produtos e em resíduos, e vendem os produtos a consumidores, que descartam ainda mais resíduos depois de ter consumido os produtos. Os padrões sustentáveis de produção

e de consumo precisam ser cíclicos, precisamos replanejar num nível fundamental nossas atividades comerciais e nossa economia¹

Nesse sentido, o trabalho aborda a análise de alternativas tributárias, dentre elas a extrafiscalidade como instrumento fundamental na efetivação da preservação ambiental. Partindo dos estudos da doutrina majoritária é imprescindível que o ser humano repense a respeito de suas atitudes e retome os valores tradicionais de proteção ao meio ambiente, relacionando a ética ambiental com as atitudes diárias dos indivíduos, seus deveres diante de uma sociedade e desta diante do meio em que habita.

A Constituição Federal, também será utilizada em face dos seus direitos fundamentais bem como dos princípios tributários e ambientais presentes no Ordenamento Jurídico Brasileiro, de forma a entrelaçar esses ramos do Direito com as mais diversas áreas de conhecimento.

De acordo com Luiz Alberto David Araújo, “Os direitos fundamentais constituem uma categoria jurídica, erigida e vocacionada a proteção da dignidade humana em todas as dimensões”².

José Afonso da Silva, ao analisar a Constituição Federal/88, destaca que a Declaração de Estocolmo, 1972, mostrou-se imprescindível para que as Constituições passassem a tratar de questões relacionadas ao meio ambiente.³

Desta feita, no primeiro capítulo importante se faz mencionar à respeito da explosão industrial e a tutela jurisdicional do meio ambiente bem como da responsabilidade social das empresas privadas decorrente do impacto causado à natureza. O segundo capítulo trata da correlação entre os princípios tributários e os princípios ambientais, bem como a interdisciplinaridade entre esses dois ramos do Direito. E, por fim, no terceiro capítulo procura-se desenvolver de que forma a extrafiscalidade através da intervenção do Estado pode ser um instrumento para o incentivo econômico visando o desenvolvimento sustentável e conseqüentemente a proteção dos direitos fundamentais e sociais das presentes e futuras gerações.

¹ CAPRA, Fritjof. **A Teia da Vida**: Uma nova compreensão científica dos sistemas vivos / Fritjof Capra; tradução Newton Roberval Eichenberg. São Paulo: Cultrix, 2006. p. 232.

² ARAÚJO, Luiz Alberto David. **Curso de direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

³ SILVA, José Afonso da, **Direito ambiental constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1968, p. 109.

2 OBJETIVOS

Como objetivo geral, foi abordada a possibilidade de inter-relação entre o direito ambiental e o direito tributário, através da multidisciplinariedade, bem como a análise de instrumentos tributários que possam auxiliar na promoção de um modelo sustentável, e no efetivo direito do meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

No tocante aos objetivos específicos, busca-se: analisar a utilização de mecanismos econômicos na preservação do meio e as barreiras jurídicas na área ambiental; desenvolver uma política ambiental contemporânea, no que tange a proteção socioambiental e discutir os requisitos de incentivos fiscais, como a extrafiscalidade socioambiental.

3 MATERIAL E MÉTODO

O trabalho será desenvolvido através de uma abordagem de pesquisa documental e bibliográfica com o caráter exploratório, visando a análise multidisciplinar de ciências diversas, como Direito Ambiental, Sistemas de Gestão, Sistema Tributário Brasileiro e Aspectos Econômicos.

A pesquisa abrangerá a leitura, interpretação, análise e síntese na busca de informações e dados oriundos condizentes com os tributos ambientais, a internalização de custos e incentivos de condutas de produção e consumo menos poluentes.

A seleção de pesquisa partirá da abordagem de instrumentos econômicos de políticas ambientais, principalmente em matéria tributária, visando uma nova perspectiva de implementação de desenvolvimento sustentável.

4 PESSOAS JURÍDICA E O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.

4.1 DA EXPLOSÃO INDUSTRIAL À TUTELA JURISDICIONAL DO MEIO AMBIENTE.

A degradação da natureza iniciou-se fortemente na época da Revolução Industrial do século XVIII, agravada no século XX com o advento da globalização. A partir dessa época o homem passa a intervir de forma acentuada na natureza, sem a ciência da relação entre o ser humano e o meio ambiente e a escassez dos recursos naturais. Ao adotar a Revolução Industrial como ponto de partida dessa crise ambiental, nota-se que as descobertas científicas e tecnológicas fizeram com que o homem fosse tomado por uma sensação de poder.

Esta fase também foi marcada pelas grandes reservas de combustíveis fósseis, expandindo e intensificando o desequilíbrio ambiental. Desde então especialistas vem buscando novos modelos ecoeconômicos que diminuam os impactos ambientais e conseqüentemente sociais. Exemplo disso foi o ocorrido na década de 70, com o Clube de Roma no qual se identificou a relação entre degradação do meio com o forte crescimento demográfico e o mercado de consumo desenfreado.

É que claro que, de acordo com Édis Milaré, com o avanço tecnológico e o aumento de produção a vida humana se tornou muito melhor em termos de qualidade e conforto, em contraposição a apropriação de recursos naturais para a satisfação de necessidades ilimitadas do homem, começou a destruir a natureza⁴.

Nesse sentido, ressaltam-se as palavras de Mauro Grün: “Os problemas que nos cercam são graves e exigem respostas imediatas, ainda que parciais preliminares e incertas.”⁵

Hoje, não é mais possível explorar fronteiras ou conquistar espaços e tomar para si bens ou explorar recursos ambientais, especialmente nas nações mais desenvolvidas uma vez que, lentamente, a sociedade já tem se dado conta de que a crise ambiental não só ocorreu, como ainda persiste e se não tomar as adequadas providências continuará e ocasionará uma crise social, econômica e política por períodos intermináveis.

⁴MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**. 4. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.p.50

⁵ GRÜN, Mauro. **Ética e educação ambiental: a conexão necessária**. 10. ed. São Paulo: Papirus, 1996. p. 09.

Uma época marcada pela proteção da economia, cuja gestão empresarial atendia apenas as necessidades dos acionistas, hoje perde sua base sólida a uma comunidade bem mais consciente após a percepção da exaustão de recursos naturais, camuflados por uma tecnologia de ponta que dizia substituir matérias. Como de fato nada adiantou, chegava a hora de ajustar a produção e a economia com o ritmo da natureza. Dentro de um novo contexto, é que surge a necessidade de tutelar o meio ambiente.

Segundo Édis Milaré, os impactos na natureza, causados pelas atividades humanas, trouxeram consigo uma preocupação universal, na qual o homem passa a buscar a “conciliação entre desenvolvimento, a preservação do meio ambiente e a melhoria da qualidade de vida”, e, seguindo essa lógica, pode-se dizer que a sustentabilidade está baseada em um tripé mínimo, qual seja o meio ambiente, o meio econômico e o meio social.

Faz-se mister lembrar que um dos objetivos da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO-92), através de uma visão socioambientalista empregada pelos movimentos sociais e ambientais, trata claramente deste triângulo sustentável, na medida em que prima o desenvolvimento economicamente viável, socialmente justo e ecologicamente equilibrado.

Dessa forma, nota-se que o desenvolvimento sustentável visa um processo de mudança social, baseado numa dimensão ética e política com o objetivo de ampliar a economia em harmonia com exigências da qualidade de vida digna e a eco-preservação.

A Constituição Federal de 1988 foi a primeira a tratar do Meio Ambiente de forma direta, não somente dispondo de um capítulo especial sobre o meio ambiente e sua proteção jurídica, social e econômica, prevista no artigo 225, mas ao discorrer sobre a ordem econômica, em seu artigo 170, elevou a defesa do meio ambiente ao status de princípio fundamental, possibilitando ao Poder Público que intervenha na atividade produtiva e exploração econômica. Ainda, diante de toda a preocupação com a vida natural e suas consequências ao ser humano, inúmeras leis, portarias, resoluções foram sendo criadas sempre com o mesmo intuito: a proteção ambiental.

José Afonso da Silva menciona que “A Constituição Federal de 1988 foi, portanto, a primeira a tratar deliberadamente da questão ambiental”⁶, prevendo

⁶ SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 186.

mecanismos e instrumentos para sua proteção e controle. Deve-se ter conhecimento de que a boa qualidade da natureza é indispensável à sobrevivência do ser humano, os recursos naturais são finitos e sua durabilidade depende dos impactos causados pelas atividades do homem, torna-se fundamental, e, não só para a melhor qualidade de vida da presente geração, mas para um mundo ambientalmente mais sustentável garantindo a sobrevivência e o desenvolvimento das próximas gerações.

Conclui Edis Milaré:

A questão ambiental colocou em xeque os pensamentos e as ações humanas do foro individual e íntimo até os grandes sistemas em vias de globalização. Nesta caudal de transformações profundas entram como óbvio constatar, a Ética e o Direito⁷.

A concepção de uma ética ambiental deve se dar de forma coletiva, para que seja atendido o objetivo de desenvolver medidas que garantam respeito aos indivíduos e à natureza.

O contexto sócio-jurídico pautado na proteção ambiental passa a ser um novo desafio do Estado, aliado a superação da pobreza e a diminuição das desigualdades.

4.2 A RESPONSABILIDADE SOCIAL DO SEGUNDO SETOR E O IMPACTO DAS ATIVIDADES INDUSTRIAIS

O segundo setor da economia representado pelo conjunto de empresas que investem o capital privado em suas atividades, entende que a transparência e a responsabilidade sobre suas ações, como a melhor utilização de recursos naturais e a adequada destinação dos resíduos que contaminam o meio, são pontos fundamentais para uma boa recepção no mercado global.

As atividades industriais geram efluentes com características qualitativas e quantitativas bastante diversificadas. Dependendo da natureza do processo industrial, seus efluentes podem conter elevadas concentrações de matéria orgânica, sólidos em suspensão, metais pesados, compostos tóxicos, microrganismos patogênicos, substâncias teratogênicas, mutagênicas, cancerígenas etc.⁷
[...]

⁷ MILARÉ, 2005.p.75.

Para o controle da poluição decorrente da disposição de resíduos no solo, torna-se fundamental estabelecer seu gerenciamento. Águas residuárias e resíduos sólidos devem ser gerenciados de acordo com sistemas que englobem o controle, desde as fontes geradoras até o locais de disposição final. A estratégia da minimização de resíduos deve ser contemplada no seu efetivo gerenciamento, principalmente dos resíduos sólidos. As etapas do gerenciamento que mais devem ser desenvolvidas são as de tratamento e disposição final, de maior custo de investimento e operação.⁸

Atualmente, sabe-se que com a cobrança de atitudes éticas e corretas por parte das ONGs – Organizações Não-Governamentais e da própria comunidade em busca da sustentabilidade, os objetivos de uma empresa devem ultrapassar a linha do pensamento puro capitalista sobre o lucro e a livre iniciativa, de modo que exija outros valores como o atendimento a função social, bem como a adoção de medidas preventivas e corretivas no tocante ao uso dos recursos naturais.

A responsabilidade social das empresas surgiu em meados de 1920, através da filantropia, na qual os empresários devolviam à comunidade certa quantia da riqueza que conseguiam por meio de suas atividades para construção de monumentos de interesse público como escolas, museus e bibliotecas⁹. Contudo, influenciada pela Lei de Política Nacional do Meio Ambiente, e somente após a RIO-92 é que a responsabilidade socioambiental passa a ser discutida, baseada em princípios éticos e morais, bem como nas relações da Companhia com seus parceiros, consumidores e com o meio ambiente. Sendo assim, uma empresa socialmente responsável deve estar atenta não somente ao cumprimento rigoroso das leis e pagamento de tributos, mas observar a segurança, saúde e bem estar dos seus trabalhadores e da comunidade como um todo, comprometendo-se com certas políticas e campanhas capazes de garantir um futuro melhor para a sociedade.

O Conselho Empresarial Mundial para o Desenvolvimento Sustentável – WBCSD, em 1988, definiu a Responsabilidade Social Corporativa como:

O comprometimento permanente dos empresários de adotar um comprometimento ético e contribuir para o desenvolvimento econômico,

⁸ GÜNTHER, Wanda Maria Risso. Poluição do solo. In: ARLINDO JUNIOR, Philippj; PELICIONI, Maria Cecília Focesi (Edit.). **Educação ambiental e sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1992. p.214.

⁹ SAVITZ, Andrew W. **A empresa sustentável: o verdadeiro sucesso é lucro com responsabilidade social e ambiental**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p.50.

simultaneamente, a qualidade de vida de seus empregados e de seus familiares da comunidade local e da sociedade como um todo.¹⁰

Da mesma forma, a Lei 6404/76, traz, em seus artigos 116, parágrafo único, e 154 a responsabilidade social dos empresários, confere-se:

Art. 116. [...]

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.¹¹

Essa responsabilidade social surge como uma conduta ética comprometida com a comunidade e o bem estar dos indivíduos, de forma que esteja integralmente ligada a diversos agentes e políticas sociais.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º É vedado ao administrador:

- a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;
- b) sem prévia autorização da assembleia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;
- c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembleia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.

§ 3º As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.

§ 4º O conselho de administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais.¹²

Fábio Konder Comparato faz uma importante ressalva a respeito dos artigos supracitados,

¹⁰**Responsabilidade Social Corporativa.** Disponível em:

<<http://basf.com.br>> Acesso em; 09 jul. 2015.

¹¹ Lei 6404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre Sociedades Anônimas. Disponível em:

<<http://planalto.gov.br>> Acesso: 09 jul. 2015.

¹² Id.

Como se vê, a lei reconhece que, no exercício da atividade empresarial, há interesses internos e externos que devem ser respeitados: não só o das pessoas que contribuem diretamente para o funcionamento da empresa, como os capitalistas e trabalhadores, mas também os interesses da 'comunidade' em que ela atua.¹³

A estratégia empresarial deve estar aliada a aplicação da ecoeficiência e ao atendimento dos requisitos físicos, químicos, biológicos, tecnológicos e econômicos que assegurem o equilíbrio do meio ambiente, tais requisitos formam a chamada qualidade ambiental. Esta, por sua vez, prescinde de ferramentas para ser alcançada como: educação ecológica, treinamento, metas e objetivos, controle de produção, análises, revisões, conhecimento de leis e normas adequadas, limpeza e organização. Com isso, sob a ótica de ampliar as ações e planos estratégicos de se alcançar certa qualidade ambiental e proteger o ecossistema, a Organização Internacional para Normalização (ISO) criou uma série de normas gestacionais através do código das ISO 14000.

A série ISO 14000 constitui, provavelmente, o conjunto de normas mais amplo que já se criou de forma simultânea. Contêm em seu corpo, normas que regulam sua própria utilização e que definem as qualificações daqueles que deverão auditar sua aplicação (Normas ISO 14010 e seguintes – Diretrizes para Auditoria Ambiental- incluindo os critérios de qualificação dos próprios auditores). Propõe-se a normalizar as referências ambientais de outras normas (Guia de Produtos). E influenciará a decisão do consumidor final nos pontos-de-venda e nas gôndolas dos supermercados, com o uso de símbolos de conformidade ambiental, estampados nos produtos ou em suas embalagens (Norma ISO 14020 e seguintes – Rotulagem Ambiental).¹⁴

Por outro lado, deve-se compreender que a série de normas ISO, não é um conjunto de diretrizes técnicas, mas um sistema integrado de normas que abrangem princípios e metas gerenciais e compromissos para a adequação dos produtos e serviços com o ciclo de vida ambiental e preservação em prol do meio ambiente.

José Afonso da Silva articula sobre a conciliação entre o conflito social e econômico da seguinte forma

¹³ COMPARATO, F.K. **A reforma da empresa**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 45.

¹⁴ VALLE, Cyro Eyer do. **Qualidade ambiental: ISO 14000**. 4. ed. São Paulo: SENAC, 2002, p.p. 134-135.

A conciliação dos dois valores, assim, nos termos deste dispositivo, na produção do chamado desenvolvimento sustentável que consiste na exploração equilibrada dos recursos naturais, nos limites da satisfação das necessidades e do bem-estar da presente geração, assim como a sua conservação no interesse das gerações futuras.

Requer como requisito indispensável, um crescimento econômico que envolva equitativamente redistribuição de resultados do processo produtivo e a erradicação da pobreza, de forma a reduzir as disparidades nos padrões de vida e melhor atendimento da maioria da população, se o desenvolvimento não elimina a pobreza absoluta, não propicia um nível de vida que satisfaça as necessidades essenciais da população em geral, ele não poderá ser qualificado de sustentável.¹⁵

Observa-se que de acordo com a História, a utilização da tributação através da intervenção estatal sempre foi longe da finalidade de se efetivar os direitos fundamentais. Atualmente, a preocupação ganha espaço e essa cobrança de tributos passa a integrar a missão de proteger os interesses sociais e difusos no que tange a arrecadação destinada às políticas públicas com escopo socioambiental.

Forma-se, na verdade, uma realidade macroeconômica que abrange o Estado com parceria de ONG's e do setor privado com o objetivo de estimular o processo de gestão ambiental brasileira e com uma maior participação e engajamento da sociedade. Ligado a isso surgiria um novo paradigma, analisado a partir da interdisciplinaridade e da complexidade ao enfrentar o problema ambiental.

5 O SISTEMA JURÍDICO INTERDISCIPLINAR E O MEIO AMBIENTE

5.1 BREVE CORRELAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO AMBIENTAL

O conhecimento do ser humano é compediado. Para o seu enriquecimento na busca da arte de conhecer, o homem elege parcelas da vida real a fim de estudá-las de forma particularizada. O Direito é um subsistema composto por normas jurídicas que se relacionam de diversas formas de maneira hierarquizada, regidas por um princípio unificador, dentro de um sistema ainda maior, que é o sistema social.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Direito Constitucional Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. p. 27, 28.

As normas, por sua vez, regulamentam condutas intersubjetivas, sendo amparadas também pela institucionalização estatal. A Carta Magna exerce um papel imprescindível no tocante à organização do sistema do direito, fundamentando formal e materialmente as normas existentes. Geraldo Ataliba expressa que o sistema é “o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos”.¹⁶ Dessa forma, de acordo com seus ensinamentos é necessário identificar tais elementos e sistematizar a partir da coerência, racionalidade e harmonia.

Segundo Paulo de Barros Carvalho,

O direito é um sistema nomoempírico prescritivo, onde a racionalidade do homem é empregada com objetivos diretos e vazada em linguagem técnica. (...)

Como sistema nomoempírico teórico que é a Ciência do Direito tem de ter uma hipótese-limite, sobre a qual possa construir suas estruturas. Do mesmo modo que outras Ciências vê-se o estudioso do direito na contingência de fixar um axioma que sirva de base última para o desenvolvimento do seu discurso prescritivo, evitando assim o *regressus ad infinitum*.¹⁷

Assim, o direito posto, a qual se refere o autor, pertence a uma camada de linguagem prescritiva, ou seja, a integração do mundo do dever-ser com o conjunto de normas jurídicas válidas em determinado espaço e tempo. Pode-se afirmar que o sistema jurídico é resultado do convívio social do homem, no campo de suas condutas intersubjetivas, e pode ser observado de forma estática ou dinâmica.

Ora, não quer dizer que o texto propriamente dito seja frequentemente alterado, contudo, de fato pode-se notar uma renovação não apenas no ingresso das normas como também na semântica e pragmática.

Neste sentido, observa Paulo de Barros Carvalho,

[...] o ordenamento jurídico é fechado, em termos sintáticos, mas aberto nos níveis semântico e pragmático, o que permite comprovação no sumário exame de algumas vozes bem conhecidas. Aludimos, a título de exemplo, o “adultério”, a “legítima defesa da honra”, a “mulher honesta” etc., como palavras do discurso jurídico que experimentaram sensíveis mutações semânticas, nos tempos atuais.”

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 19.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 219.

[...] Os sistemas autopoiéticos ostentam a chamada “clausura organizacional”: são fechados no plano operacional, mas abertos em termos cognitivos. Isto quer significar que o direito se comunica com outros subsistemas sociais, mas de forma exclusivamente cognoscitiva. Seu modus operandi é totalmente alheio a qualquer influxo do meio exterior, seja do “mundo da vida”, seja de outras organizações sistêmicas de caráter autopoiético, como Economia, Política, Moral, Religião, etc.”¹⁸

Sendo assim, entende-se que por mais que o sistema jurídico possa ser visto de forma estática, sua abertura para diferentes áreas do conhecimento é realizada pelo processo de interpretação e aplicação, decorrentes da vida em sociedade, portanto, torna-se fundamental o chamado sistema interdisciplinar, que insere o direito propriamente dito em uma dimensão cuja pragmática, semântica e valores do interprete estão estritamente ligados às condutas humanas e a vida em sociedade.

E sob essa ótica, enquadramos o direito ambiental como um dos ramos do sistema jurídico aptos a se relacionar ao direito que faz a tributação, como um instrumento a fim de alcançar a proteção socioambiental, seja através da arrecadação de recursos com o objetivo de angariar políticas públicas, seja para orientar os destinatários quanto ao comportamento adequado no tocante ao meio ambiente.

O Direito Ambiental, declarado como ramo do Direito Público e disciplina jurídica dotada de autonomia pela especificidade de seu objeto de estudo, apresenta como objetivo a proteção e preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, art. 225, primeira parte, da CF/88. Afirmando uma visão antropocêntrica, pois está voltado para assegurar o bem-estar do homem. Cristiani Derani expõe: “O direito ambiental é um direito para o homem. É um direito que devever o homem em todas as dimensões de sua humanidade.”¹⁹ Então, o direito ambiental nasce devido as necessidades do homem e não da natureza, nota-se que os novos paradigmas vividos pela sociedade preocupam-se em como solucionar problemas urbano-ambientais para benefício do homem dentro do parâmetro tempo e espaço.

José Afonso da Silva ensina que,

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 105. Grifo no original. p. 107

¹⁹ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2ªed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 79

Como todo ramo do Direito, também o Direito Ambiental deve ser considerado sob dois aspectos:

- a) Direito Ambiental objetivo, que consiste no conjunto de normas jurídicas disciplinadoras da proteção da qualidade do meio ambiente;
- b) Direito Ambiental como ciência, que busca o conhecimento sistematizado das normas e princípios ordenadores da qualidade do meio ambiente.

Outra questão que terá que merecer, ainda, a atenção da doutrina é a referente ao domicílio científico do Direito Ambiental. Trata-se de saber o que entra e o que não entra no domínio dessa disciplina jurídica e das divisões que ela comporta. Concordamos com a concepção ampla de Michel Prieur, segundo a qual o Direito Ambiental é relativo às regras jurídicas que concernem à Natureza, à poluição e danos, aos sítios, monumentos e paisagens, aos recursos naturais – caso em queo Direito Ambiental não só se apropria dos setores que até então não constituíam objeto de qualquer ramo do Direito, nem estavam ligados a qualquer disciplina jurídica determinada (poluições e degradações, natureza, monumentos e sítios), mas se apropria também dos setores já constituídos em corpos jurídicos mais ou menos homogêneos (Direito Florestal, Direito Rural, Direito Mineiro). Fazemos porem, uma objeção, qual seja: a de que não nos parece que o Direito Rural e talvez o Direito Mineiro entre no campo do Direito Ambiental.²⁰

Como visto anteriormente, a degradação e a exploração inconsciente do meio ambiente desencadearam uma verdadeira crise ambiental a qual precisa ser minimizada e extinta, e é por isso que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, como sendo um direito coletivo e difuso é tão discutido atualmente pela ciência do direito. O Direito, assim como a Economia, a Administração e outras ciências, não poderia estar ausente diante deste panorama ambiental, uma vez que regulamenta e auxilia nas ações do homem em favor da coletividade. A ciência do Direito surge não apenas para aplicar e fazer cumprir as leis, não se restringe a órbita jurídica, mas traz à humanidade o dever moral e ético entre si e para com o meio ambiente.

Conforme prevê o § 3º do artigo 225 da Constituição Federal, e o artigo 14, §1º da Lei 6938/81, a responsabilidade por danos ambientais é objetiva, ou seja, o poluidor seja ele pessoa física ou jurídica responde tanto por suas ações como omissões que degradem o meio ambiente, independente de dolo ou culpa, sujeitando-se a sanções civis, penais e administrativas. Baseada na teoria do risco integral, aquele que ao praticar qualquer atividade cria um risco de danos à terceiro ficando obrigado a reparar.

²⁰ SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. p. 41. 42.

Em síntese, no ordenamento jurídico brasileiro, a responsabilidade daquele que degrada o meio ambiente é extremamente abrangente. São sujeitos a responsáveis: a) pessoa física; b) pessoa jurídica de Direito Público ou de Direito Privado; e c) entes despersonalizados, responsabilização essa que é apurada em *solidiumm*.²¹

Dessa forma, aquele que pratica uma atividade, conseqüentemente obtendo lucros, deverá responder por eventuais prejuízos ao meio ambiente. Portanto, saber planejar tanto na área de políticas públicas quanto na área de políticas de natureza social como o meio ambiente é necessário. E é aqui que se vê a importância do planejamento estratégico ambiental e os devidos cuidados com a natureza.

Em primeiro plano, pode-se ajuizar que o Direito Tributário nada tem a ver com o meio ambiente, precisamente por seu caráter arrecadatório-fiscal. Não obstante, nota-se cada vez mais que a interdisciplinaridade entre esses subsistemas está coeva na medida em que a tributação influencia a o comportamento do homem para obter determinados fins, a chamada extrafiscalidade, conforme o caráter social do Estado e a veneração pelos princípios constitucionais do ordenamento jurídico brasileiro.

Propõe-se dessa forma uma tributação alternativa baseada numa perspectiva socioambiental, levando em conta não somente a eficácia do direito fundamental da defesa do meio ambiente, mas, sobretudo o interesse da coletividade.

Pode-se dizer que o direito ambiental é composto por normas jurídicas destinadas à proteção do meio ambiente, e, como visto supra, o direito tributário enquadrado em um subsistema do direito-positivo, é, o conjunto de normas integradas de acordo com critérios prescritivos, atuantes no campo material das condutas interpessoais. E, da conexão entre esses dois ramos, faz surgir o chamado Direito Tributário Ambiental, que nada mais é do que um subsistema que utiliza dos instrumentos e mecanismos tributários a fim de moldar as condutas humanas na proteção e preservação do meio ambiente.

Em outras palavras, Regina Helena Costa ensina que:

[...] pode ser singelamente conceituada como emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou

²¹ BENJAMIN, Antonio Hermam V. **Responsabilidade civil pelo dano ambiental**. Revista de Direito Ambiental. RDA9/5. Jan.-mar., 1998. p. 119.

regulatório)²²

Pode-se afirmar então que o direito tributário correlacionado ao Direito Ambiental apenas distingue-se do direito tributário propriamente dito por sua finalidade, ou seja, o primeiro busca a indução de condutas humanas, seja de forma arrecadatória ou regulatória, na preservação do meio em que vivem.

Henrique Cavalheiro Ricci traduz de forma organizada a respeito da junção desses dois subsistemas jurídicos, veja-se:

Em suma, talvez o que exista de princípios e regras jurídicas afetas à tributação ambiental ainda não justifique falar-se, sob a perspectiva clássica, de uma disciplina autônoma na ciência do direito ou de um ramo autônomo do direito. No entanto, não se pode olvidar que há na Constituição disposições esparsas entre os sistemas tributário e ambiental, além dos objetivos fundamentais da República, que, no mínimo outorgam competência para a proteção do meio ambiente por meio do direito tributário e, ao que parece, constituem um microsistema do direito tributário ambiental²³

Temos, portanto, que o direito tributário como instrumento de alteração de condutas humanas a fim de alcançar determinados interesses sociais pode agir de forma a regulamentar os tributos como desestímulo ou incentivo a tais condutas, com um único objetivo: o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Sabe-se que os tributos têm caráter neutro e desempenham um papel de financiador de atividades econômicas, visando à manutenção de recursos necessários ao Estado, em função dos cofres públicos, no entanto, esse não é o único objetivo, surge ainda à possibilidade de intervenção do Estado no seu próprio desenvolvimento e proteção dos direitos fundamentais.

A jurisprudência tem sido unânime ao acompanhar a doutrina no sentido de que o tributo é um dever fundamental do cidadão para fins de efetivação, por parte do Estado, dos direitos fundamentais, dentre eles, o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado a todas as gerações.

Ricardo Lobo Torres ensina que,

Tributo é o dever fundamental, consiste em prestação pecuniária,

²² COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332.

²³ RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal**. Curitiba: Juruá. 2015. p. 42

que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais, da capacidade contributiva, do custo benefício ou da solidariedade do grupo com a finalidade principal e acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descritivo em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.²⁴

Ora, é imprescindível considerar uma nova análise do direito tributário, uma ruptura de um direito formal centrado na arrecadação de tributos, que dará espaço ao impacto da globalização, sendo prudente colocar o direito tributário a serviço das demais áreas, neste caso, do meio ambiente. Uma transformação de um direito destinado às futuras gerações cuja arrecadação atual poderá unificar a efetivação dos direitos fundamentais.

Neste diapasão, Paulo de Barros Carvalho entende que,

Ainda que em certos momentos a ordem normativa possa parecer mero conjunto de estratégias discursivas voltadas a reger condutas interpessoais e, desse modo, concretizar o exercício do mando, firmando ideologias, tudo isso junto há de processar-se no âmbito de horizontes definidos, em que as palavras utilizadas pelo legislador, a despeito de sua larga amplitude semântica, ingressem numa combinatória previsível, calculável, mantida sob o controle das estruturas sociais dominantes. A possibilidade de estabelecer expectativas de comportamento e de torna-las efetivas ao longo do tempo impede que o direito assuma feição caótica e dá-lhe a condição de apresentar-se como sistema de proposições articuladas, pronto para realizar as diretrizes supremas que a sociedade idealiza. Com efeito, valores e sobrevalores que a Constituição proclama não de ser partilhados entre os cidadãos, não como quimeras ou formas utópicas simplesmente desejadas e conservadas como relíquias na memória social, mas como algo pragmaticamente realizável, apto, a qualquer instante, para cumprir seu papel demarcatório, balizador, autentica fronteira nos hemisférios da nossa cultura. A propósito vale a afirmação peremptória de que o direito positivo, visto como um todo, na sua organização entitativa, nada mais almeja do que preparar-se, aparelhar-se, preordenar-se para implanta-los.²⁵

O direito ambiental, por sua vez, também possui um caráter transversal, uma vez que a proteção do meio exige a utilização de normas e instrumentos oriundos de outros ramos do Direito, aqui, faz-se menção principalmente ao Direito Tributário, Financeiro e Constitucional. Segundo Derani,

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. P. 49

²⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 230-231

Por seu caráter teleológico, pode-se ter normas de direito ambiental que são direcionadoras de regras originalmente pertencentes a determinados outros ramos do direito. Este é o movimento do direito ambiental, direito transversal. Ele perpassa todo ordenamento jurídico, não lhe cabendo uma delimitação rígida e estática. A ele é característico o movimento próprio da sociedade que integra.²⁶

Destaca-se que os tributos correspondem de certa forma instrumentos econômicos que podem possuir um viés ecológico a serviço da política ambiental, fundamentando sua exigibilidade na efetivação do direito a um meio ambiente equilibrado. Portanto, propõe-se uma inter-relação entre o direito tributário e o meio ambiente, mediante uma tributação extrafiscal e alternativa baseada na perspectiva ambiental e socioeconômica, levando em conta o direito previsto na Constituição Federal de 1988, mas principalmente agindo de forma a efetivar os interesses a todos enquanto cidadãos.

5.2 PRINCÍPIOS AMBIENTAIS APLICÁVEIS EM MATÉRIA TRIBUTARIA

Faz-se mister apresentar uma definição de Princípio, que se configura, de acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello, como

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico²⁷.

Assim, não há dúvidas de que os princípios, em qualquer ramo do direito, são de extrema importância para se colocar em prática e para se compreender de uma forma mais ampla o ordenamento jurídico.

No mesmo sentido está o ensinamento de Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira, na qual "os sistemas jurídicos, em suas dimensões (macrossistemas, subsistemas, microssistemas) são informados por princípios que descrevem, em enunciados gerais, o fundamento e a razão de ser do sistema²⁸".

²⁶ DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 2ªed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.88

²⁷ MELLO apud SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 91.

²⁸ FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. **Direito Ambiental: Por uma principiologia para o Terceiro Milênio**. **Revista Jurídica**. v. 1, n.1. [S.l.]: Tupã, 1998, p. 143-150.

No Direito que dispõe sobre matéria ambiental, os princípios reforçam a sua estrutura, controlam as atividades relacionadas ao meio ambiente, para a garantia de uma preservação ambiental, presente e futura, conscientizando a sociedade e de certa forma, como alicerce ao direito, punindo aqueles que desrespeitarem as normas impostas. Podem ser extraídos da Constituição Federal de 1988, da Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei Federal 6.938/81), das Constituições Estaduais, das Declarações Internacionais, adotadas por Organizações Internacionais, em especial a Declaração de Estocolmo de 1972, sobre o Meio Ambiente Humano, e do Rio de Janeiro de 1992, sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Édis Milaré define que o Direito do Ambiente é:

O complexo de princípios e normas reguladores das atividades humanas que, direta ou indiretamente, possam afetar a sanidade do ambiente em sua dimensão global, visando a sua sustentabilidade para as presentes e futuras gerações²⁹.

Entende-se que o Direito Ambiental como uma ciência jurídica, prescinde de princípios e normas específicas, estes princípios, segundo Édis Milaré “buscam facilitar um relacionamento harmonioso e equilibrado entre o homem e a natureza³⁰”.

Dessa forma, exemplificando em um primeiro momento, pode ser citado o princípio ambiental do poluidor-pagador, que dispõe sobre a internalização compulsória dos custos ambientais, e porque não poder ser objeto da instrumentalização do direito tributário em prol do meio ambiente?

Destaca-se que, tal princípio ao prever a responsabilidade pelo pagamento de despesas relacionadas com a precaução e prevenção de riscos ambientais repercute sobre a vida em sociedade, ou seja, quanto à externalidade negativa prevista pelo direito ambiental, a tributação serviria na internalização dos custos pode ser identificada como uma contabilização com vista à integração do valor dos produtos e sistemas de produção, bem como objetivando uma economia sustentável, alterando conseqüentemente a equação custo-benefício. E, no caso da externalidade positiva, a tributação de certa forma poderia recompensar o sujeito passivo, mediante creditamentos fiscais no tocante a insumos utilizados de forma

²⁹ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**: doutrina, prática, jurisprudência, glossário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 109

³⁰ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**: doutrina, prática, jurisprudência, glossário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 110

adequada, ou ainda mediante uso de máquinas que diminuam os impactos e danos ao ecossistema.

Para não delongar o presente trabalho, expõe-se aqui alguns dos princípios do Direito Ambiental que podem ser aplicados em matéria tributária, quais sejam: o princípio do poluidor-pagador, mencionado supra, bem como o da prevenção, precaução e o da cooperação.

De acordo com Romeo Thomé³¹, os princípios do Direito Ambiental citados supra, são classificados da seguinte maneira: **Poluidor-pagador**: orienta-se pela “internalização das extremidades ambientais negativas das atividades potencialmente poluidoras”, dessa forma, deverá o poluidor reparar os danos causados por suas atividades e arcar com as despesas de prevenção; **Precaução**: Possui incerteza científica, funciona como uma “garantia contra riscos potenciais”, para evitar a degradação do meio ambiente; **Prevenção**: evitar que o dano possa chegar a produzir-se. Baseado na certeza científica do impacto utiliza-se de vários instrumentos, como por exemplo, o EIA (Estudo de Impacto Ambiental) e o RIMA (Relatório de impacto ambiental). De modo geral, percebe-se que cada um desses princípios, torna-se essencial à consecução da sustentabilidade, bem como norteadores do Direito Tributário para fins de proteção ambiental e do interesse coletivo.

O primeiro princípio a ser tratado aqui é o do poluidor-pagador, previsto na Constituição Federal em seu artigo 225, § 3º que rege “As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.”³² Celso Antônio Pacheco Fiorillo, atenta sobre o significado desse princípio, pois não quer dizer que se possa “poluir mediante pagamento”, e sim serve para evitar possíveis degradações futuras – caráter preventivo, e caso o dano tenha já ocorrido, busca a reparação – caráter repressivo³³.

A Declaração da RIO-92 definiu como o seu Princípio 16, o do poluidor-pagador, e prevê da seguinte forma:

³¹ THOMÉ, Romeo. **Manual de Direito Ambiental**. São Paulo: Juspodvm, 2011. p. 90-91.

³² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF: Senado, 1998.

³³ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. Saraiva: São Paulo, 2009. p. 37

As autoridades nacionais deveriam procurar fomentar a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em conta o critério de que o causador da contaminação deveria, por princípio, arcar com os seus respectivos custos de reabilitação, considerando o interesse público, e sem distorcer o comércio e as inversões internacionais.³⁴

Nesse sentido, de acordo com os ensinamentos de Édis Milaré, o princípio do poluidor-pagador:

[...] inspira na teoria econômica de que os custos sociais extremos que acompanham o processo produtivo devem ser internalizados, vale dizer, que os agentes econômicos devem levá-los em conta ao elaborar os custos de produção e, conseqüentemente, assumi-los³⁵.

Este princípio é aplicável ao Direito Tributário, mediante a extrafiscalidade, impelindo os contribuintes a seguirem condutas de modo a prevenir ou ainda diminuir os danos causados. É claro que o princípio do poluidor pagador não é uma espécie de licença do Poder Público para o particular poluir, apenas possui uma natureza preventiva, já que a internalização dos seus custos acaba envolvendo cálculo decorrente de uma possível e eventual reparação ambiental, que será arcado pelo causador do dano e não por toda a coletividade.

Logo, percebe-se que primeiramente possui uma faceta preventiva, quando atinge o caráter repressivo aparece à responsabilidade civil, e deve-se preferir a reparação em dinheiro, pois reparar de forma específica não atenua a degradação à natureza, se contrapondo às metas da sustentabilidade.

O princípio da precaução. De acordo com Romeo Thomé, “é a garantia contra os riscos potenciais que, de acordo com o estado atual do conhecimento, não podem ser ainda identificados”³⁶. Destaca-se que o controle ambiental que provém do princípio da precaução, mesmo baseado numa incerteza científica, limita o desenvolvimento econômico, não de modo a excluí-lo, mas visando sempre a proteção da saúde e bem estar do homem, partindo de um uso racional e equilibrado dos recursos naturais ao preocupar-se com as futuras gerações.

³⁴ Declaração do RIO-92. Disponível em: < <http://www.mma.gov.br> 25/06/2015.

³⁵ MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**: doutrina, prática, jurisprudência, glossário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.p. 770-771.

³⁶ THOMÉ, Romeo. **Manual de Direito Ambiental**. São Paulo: Juspodvm, 2011, p. 90

A precaução é baseada numa antecipação de segurança a um caso que eventualmente possa causar prejuízos irreversíveis ao meio e a vida de todos os seres, conseqüentemente desrespeitando um direito humano fundamental, previsto na Constituição Brasileira de 1988, que consiste no direito de viver em um ambiente ecologicamente equilibrado. Cita-se como exemplo, os alimentos transgênicos, na qual há uma forte vigilância, tanto ao que se refere à recepção do organismo humano aos alimentos geneticamente modificados, quanto no que concernem as plantas transgênicas que possam afetar o equilíbrio do ecossistema de uma determinada região, combinando-se plantas e criando novos vírus e bactérias.

Sobre esse assunto, Édís Milaré ressalta que,

A “Conferência da Terra” – ou ECO 92 – adotou em seu ideário o conhecido princípio da precaução, segundo o qual a ausência de certeza científica absoluta não deve servir de pretexto para procrastinar a adoção de medidas efetivas visando evitar a degradação do meio ambiente (...)³⁷.

Ou seja, cessar uma atividade potencialmente causadora de danos à natureza, mesmo sem ter essa certeza de possível prejuízo ao meio, é fundamental, uma vez que quando se souber exatamente sobre os efeitos de tal atividade, pode ser tarde demais, ou seja, os danos podem ser irreversíveis e dificilmente reparados. Desta forma, o princípio da precaução inibe a precipitação, ao não se saber ao certo se tal atividade é perigosa ao meio, então é evidente que há risco e conseqüentemente deve ser evitada.

Em contraposto, mas também objetivando a proteção do bem ambiental através da sustentabilidade, está o princípio da prevenção, que atendendo ao artigo 225, caput, da Constituição Federal, protege o meio ambiente ecologicamente equilibrado das atividades sabiamente prejudiciais, para a efetivação deste princípio faz-se necessário o uso de vários instrumentos como, por exemplo, o Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA) e do Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), os quais formam etapas do licenciamento ambiental, apurando se certa atividade ou empreendimento pode ou não causar degradação do meio ambiente. A prevenção funciona de certa maneira como um princípio-meio para se chegar ao desenvolvimento sustentável – o princípio-fim, ao passo que não realizar o

³⁷ MILARÉ, Édís. **Direito do Ambiente: doutrina, prática, jurisprudência**, glossário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001..p. 119.

EIA/RIMA, é deixar impedir a degradação, o que acarreta conseqüentemente um prejuízo ao desenvolvimento econômico, pois a sobrevivência da economia é também a sobrevivência do meio ambiente.

Celso Antônio Pacheco Fiorillo destaca que,

A prevenção e a preservação devem ser concretizadas por meio de uma consciência ecológica, a qual deve ser desenvolvida através de uma política de educação ambiental. De fato, é a consciência ecológica que propiciará o sucesso no combate preventivo do dano ambiental.

(...)

O princípio da prevenção encontra-se presente ainda na ótica do Poder Judiciário e da Administração. Com efeito, a aplicação da jurisdição coletiva, que contempla mecanismos de tutela mais adaptados aos direitos difusos, objetivando impedir a continuidade do evento danoso, bem como a possibilidade de ajuizamento de ações que apenas visem uma atuação preventiva, a fim de evitar o início de uma degradação (através de limiares, de tutela antecipada), a aplicação do real e efetivo acesso à justiça e o princípio da igualdade real, estabelecendo tratamento paritário entre os litigantes, são instrumentos utilizados com vistas a salvaguardar o meio ambiente e a qualidade de vida.³⁸

Dessa forma, percebe-se que tanto o ajuizamento de ações, quanto o estudo ambiental, como um instrumento de reconhecimento do espaço a ser modificado pelo homem, visam prevenir um dano irreversível ao meio ambiente e conseqüentemente ao desenvolvimento sustentável.

Quanto a esses dois princípios, é clara a legitimidade do Poder Público na atividade econômica, na forma de fiscal e regulador de atividades, ao passo que estabelece tributos ambientais em seu caráter fiscal e extrafiscal induzindo os contribuintes a condutas ambientalmente adequadas.

Por fim, o princípio da cooperação oriundo do Estado Social, orienta o aumento da informação e participação da sociedade nos processos de decisões da política ambiental de maneira a correlacionar a liberdade individual e a necessidade social. Este princípio está previsto no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, visando uma sociedade livre, justa e solidária. A Declaração da RIO 92 previu a cooperação em seu Princípio 10 dispondo da participação conjunta do Estado e dos cidadãos nas questões ambientais e objetivos comuns.

Pode parecer, de antemão que este princípio nada tem a ver com a questão tributária. Contudo, sabemos que todos têm o dever de contribuir com as despesas

³⁸ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 38.

do Estado para promover a defesa do meio ambiente. Ora, não restam dúvidas de que ao desenvolver políticas de prevenção, reparação e sustentabilidade são geradas despesas aos cofres públicos e a contribuição torna-se imprescindível, por ser a proteção do meio ambiente um interesse nacional e direito de todos, vindo a ultrapassar a esfera individual em prol da sociedade como um todo.

A nova tributação que se pretende expor aqui trata os princípios – comandos normativos e objetivos que se aplicam a determinada situação fática e juridicamente possível, do direito ambiental e do direito tributário de forma estanque, ou seja, acaba-se por somar o direito que trata dos tributos enquanto instrumento de incentivo as condutas ambientalmente adequadas, segundo o viés do desenvolvimento sustentável disposto constitucionalmente.

5.3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS APLICÁVEIS EM MATÉRIA AMBIENTAL

Desde já, deixa-se claro que o Direito Tributário possui uma extensa gama de princípios, contudo, para o presente trabalho foram selecionados apenas os princípios tributários de maior importância para o Direito Ambiental, com ênfase nas alternativas tributárias de incentivo econômico e principalmente voltados a extrafiscalidade socioambiental, quais sejam, o da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva.

A constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 5º, inciso II, o **princípio da legalidade**, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Por sua vez, o artigo 150 da Carta, dispõe sobre a vedação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em criar ou aumentar tributos sem lei que os estabeleçam.

Neste sentido, Felipe Oliveira entende que o princípio da legalidade abrange ainda o da tipicidade tributária, “entendido esse como sendo o exaurimento, na norma legal, de todos os dados fáticos que irão autorizar a incidência fiscal”.

Veja-se:

A descrição abstrata de que decorre a tipicidade tributária assim compreendida acarreta uma delimitação exaustiva das condições possibilitadoras da obrigação tributária. Nestes termos, Sacha Calmon, ao trabalhar os elementos caracterizadores do tributo

escreve que “conceituar até a exaustão, tipificar tudo o que diz respeito às matérias acima exalta o principio da tipicidade”³⁹

Visto isso, destaca-se aqui que o principio da legalidade remete a uma função principal garantindo a contribuição de todos para a arrecadação aos cofres públicos, de um lado, e de outro, a proteção do patrimônio individual. O principio da legalidade conserva a separação dos poderes, ou seja, a exclusividade da criação por meio do legislador ao identificar fatos determinados tributáveis faz com que haja um impedimento dos poderes na atividade legiferante.

Vale dizer então que, a efetivação de políticas públicas ambientais e incentivo econômico pode ser amparada por tributos ambientais desde que criados conforme a legislação tributária-constitucional. Assim, ao Poder Público é possibilitado à edição de lei detalhando como incidirá a tributação ambiental referente a um parque ecológico ou uma propriedade com reserva legal e de proteção permanente, por exemplo, identificando a área, o quantum de valorização, custo de obra, base de cálculo e alíquota.

Neste contexto, apesar do direito também possuir outras formas de ação sobre o meio ambiente, é justo que possa identificar uma tributação como ferramenta de tutela ambiental, servindo tanto como mecanismo de arrecadação como agindo sobre condutas humanas ecologicamente corretas. A tributação ambiental seja por meio de tributos novos ou dos já existentes deve observar suas limitações sempre em respeito ao principio da legalidade e ao principio da isonomia que será tratado a seguir.

Dentre as limitações impostas constitucionalmente em matéria tributária, uma das que dispõe especificidades a respeito de alternativas tributárias que visem à proteção do meio ambiente é a **isonomia**. A Constituição Federal de 1988 além de tratar da igualdade já no preâmbulo dispõe em seu artigo 5º o principio supra como um dos valores supremos, pertencente ao rol dos direitos e garantias fundamentais.

Para Américo Lourenço Masset Lacombe, trata-se de principio nuclear de todo o ordenamento:

A isonomia é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o principio básico do regime democrático. Não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa da Democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do principio da

³⁹ OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito Tributário e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 81

isonomia. Sem ela não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétrea por excelência. Tudo o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável, bem como suas decorrências lógicas.⁴⁰

A igualdade por meio da justiça, não trata todos de forma igual, mas sim por meio do respeito às desigualdades existentes entre os sujeitos, tanto de maneira formal como material. José Miguel Garcia Medina ensina que:

O principio da isonomia, em sua feição moderna, experimenta uma tentativa de transição da igualdade formal, que corresponde à igualdade de todos perante a lei – o que acaba correspondendo a uma isonomia abstrata, e não concreta -, para a igualdade material, em que o Estado passa (ou deve passar, já que a aspiração constitucional nem sempre é observada pelos agentes do Estado) a atuar com o intuito de criar condições para que a isonomia se torne real (a respeito, cf., p.ex., art. 3º).⁴¹

Tributar de forma isonômica, portanto, não significa tributar a todos de forma igual. Alias, se o fizer, o legislador estaria desrespeitando o cânone da igualdade que, ademais de exigir igualdades, estaria impondo desequiparações indevidas. Desta feita, percebe-se, por exemplo, que seria maltratado o principio da igualdade se as cooperativas fossem tratadas como sociedades empresariais para fins de tributação, ou ainda microempresários e empresários de pequeno porte e sociedades de grande porte.

Neste mesmo sentido, destaca-se que a isonomia tributaria se faz por meio de critérios peculiares a determinados tributos, ou seja, um tributo cuja materialidade seja manifestação de riqueza, em geral, tem uma aptidão maior à capacidade contributiva manifestada pelo sujeito. Por outro lado, nos tributos indiretos⁴², por exemplo, há a possibilidade da ocorrência do repasse da exação ao contribuinte de fato, a capacidade contributiva seria um fator insuficiente, e, nesse

⁴⁰ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Principios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 16.

⁴¹ MEDINA, José Miguel Garcia. **Constituição Federal comentada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 56-57.

⁴² **Indireto** é o imposto que comporta, na operação, dualidade de pessoas: **contribuintes de direito** (aquele que é responsável pelo pagamento do tributo – também denominado de sujeito passivo direto); e **contribuinte de fato** (aquele que efetivamente suporta o ônus do imposto – também chamado de sujeito passivo indireto). O fenômeno da ‘transferência do ônus do tributo’ é também conhecido como transladação ou repercussão. (CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributaria, doutrina, pratica e jurisprudência**, atualizado até a EC n. 42, de 19.12.2003. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 104-105)

caso, a seletividade acaba sendo um instrumento mais eficaz na realização do princípio da igualdade tributária.

Nas taxas, por outro lado, o princípio da isonomia é mais visível. Andrei Pitten Velloso: “a graduação das taxas há de se orientar pelo critério da equivalência, a fim de se lograr uma proporcionalidade estrita entre os gastos suportados em razão das atividades estatais e as contraprestações exigidas dos contribuintes por elas afetados.”⁴³ O mesmo ocorre com as contribuições de melhoria e uso da equivalência.

De antemão ainda podemos expor o entendimento de Luciano Amaro que considera as taxas também como instrumentos inerentes ao **princípio da capacidade contributiva** que será disciplinada a seguir, veja-se:

Embora a Constituição (artigo 145, § 1º) só se refira a impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração à capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica (cf., por exemplo, artigo 5º, LXXVII) ⁴⁴

Além da capacidade contributiva, outros princípios estão atrelados ao princípio da isonomia tributária, como a seletividade e a uniformidade. É claro que a igualdade nem sempre é aplicada efetivamente como deveria, exemplo a isto temos o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre o qual imóveis destinados à população de baixa renda não possam ser tributados como casas de alto padrão. Nota-se aqui além de identificar os sujeitos diferenciados, deve haver critérios de legítima desequiparação sempre em respeito aos limites constitucionais.

Neste sentido, José Eduardo Soares de Melo afirma:

[...] o legislador não deve considerar pessoas diferentes, salvo se ocorrerem manifestas desigualdades. O aforismo de que a “regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem, não representa mero jogo de palavras, ou simples recomendação ao legislador como norma programática, mas um postulado obrigatório, imprescindível para o exercício da atividade jurídica. Deveras problemático

⁴³ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 206

⁴⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 142.

tormentoso, intrincado e difícil precisar o conceito e os limites da igualdade, o tratamento isonômico a ser observado pelo legislador que não pode discriminar arbitrariamente, devendo observar o requisito constitucional da correlação lógica entre o fator do *discrimen* e a diferenciação consequente.⁴⁵

Logo, é preciso lembrar que até a Constituição Federal de 1988 já criou desequiparações, que, mediante a natureza jurídica do poder constituinte são validas. E, quando essa desequiparação de que trata o autor *supra*, for criação do contribuinte reformador ou legislador em âmbito infraconstitucional deve haver pertinência entre o fator da diferenciação e a desequiparação que se pretende. Até porque, os fatores utilizados para criar esse *discrimen* devem consagrar valores constitucionais relevantes.

Em se tratando do Direito Tributário Ambiental, que é objeto deste estudo, o princípio da isonomia tributaria é aplicado para afirmar que os agentes poluidores devem ser tributados sempre de acordo com a degradação que vierem causar ao meio. E, os incentivos, como isenções e benefícios deverão ser concedidos em proporções equivalentes para aqueles que adotam condutas ambientalmente adequadas.

De acordo com Paulo Henrique do Amaral, os contribuintes que geram o mesmo nível de poluição ambiental devem receber o mesmo tratamento tributário, de outro lado, aqueles que produzem danos outros níveis de poluição e degradação devem ser tratados de forma desigual, “só assim estar-se-á incentivando a proteção ambiental e o desenvolvimento sustentável e, em contrapartida, desestimulando a degradação ambiental”⁴⁶ Uma vez que, quando se fala em tributação em matéria ambiental, a obrigação tributaria surge com o impacto causado ao meio ambiente pelas atividades econômicas realizadas pelos sujeitos passivos.

Destaca-se que o princípio da igualdade tributária serve como instrumento para conter indesejáveis excessos e o arbítrio nessa nova tributação.

Pelo exposto, conclui-se que o princípio da isonomia deve ser aplicado na tributação com vista à proteção ambiental, seja mediante arrecadação aos cofres públicos para desenvolvimento de políticas voltadas ao meio ambiente, seja mediante a *extrafiscalidade*.

⁴⁵ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 28

⁴⁶ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 8

Por fim, o princípio da capacidade contributiva que, como visto anteriormente decorre do princípio da isonomia ou igualdade tributária, e, portanto, objeto do presente estudo.

A capacidade contributiva ganha destaque quando o assunto é desenvolver a igualdade tributária e fazer justiça fiscal, uma vez que, em regra, a carga dos tributos incidentes sobre manifestações de riqueza, são distribuídos isonomicamente. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza, a capacidade contributiva “é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal”⁴⁷

Por sua vez, o artigo 145, § 1º da Constituição Federal prevê que, sempre que possível, os impostos serão pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

A capacidade contributiva pode ser absoluta ou relativa. A primeira é manifestada de forma objetiva mediante hipóteses que revelam a riqueza, e, portanto, a disposição em contribuir com políticas públicas. A capacidade contributiva relativa é a identificação concreta de determinado sujeito a fim de contribuir com o erário. Nesta segunda modalidade, faz-se necessário, por exemplo, o uso da progressividade, uma vez que os impostos e algumas contribuições que visam à manifestação de riqueza hipoteticamente fazem do contribuinte um potencial custeador de despesas públicas. Essa progressividade possui fins extrafiscais como critério econômico de aplicar uma carga mais elevada àquele que, em tese, tem melhores condições econômicas para custear o Estado e, distribuir sua riqueza para fins de atender aos direitos sociais dos menos favorecidos.

A capacidade contributiva é pressuposto à tributação uma vez que quem manifesta riqueza deve contribuir com as despesas estatais, tendo conexão, assim, com o princípio da solidariedade.

Segundo Humberto Ávila, a capacidade contributiva é,

[...] a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade; A medida da comparação, ademais de efetivamente existente, deve ser aferida por meio de elemento indicativo com o qual guarde

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19.ed. rev. ampl. e atual. Até a Emenda Constitucional n. 39/2002. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 77

vinculação, devendo manter vínculo de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade que justifica sua utilização.⁴⁸

Por outro lado, na tributação extrafiscal, objeto deste trabalho, cujo fim não é apenas arrecadar aos cofres públicos, a capacidade contributiva por si só não fundamenta a tributação, pois neste caso depende-se da proteção ambiental e da intervenção estatal no domínio econômico. Nesse sentido, André Folloni expõe que, mesmo os tributos tendo função arrecadatória, isso nem sempre ocorrerá, uma vez que o aumento da alíquota no primeiro momento pode ocasionar um aumento da arrecadação, porém num segundo instante “se o tributo for aumentado de forma excessiva, à arrecadação pode decrescer, porque a realização do fato gerador se revela inviável economicamente. Até o limite em que a arrecadação cairá a zero”.⁴⁹

Nesse sentido é o ensinamento de Humberto Ávila:

Quando, porém os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos e sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ela deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita. Nesse sentido, deve-se buscar, nas outras finalidades que o ente estatal deve realizar o parâmetro para a validação das medidas de comparação escolhidas. [...] Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores, e a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Fala-se, por isso, em fim externo. Como tal, o fim externo é aquele perceptível fora do âmbito jurídico.⁵⁰

Contudo, sabe-se que a extrafiscalidade não pode ser limitada, pois seria frágil de forma econômica ao contribuinte. Logo, a capacidade contributiva não atua como fundamento do tributo, mas como um limite imposto à tributação extrafiscal, cuja finalidade é preservar o mínimo necessário aos indivíduos, direitos e garantias constitucionais sempre em contrariedade ao não confisco.

Resta claro que este princípio é fortemente utilizado na tributação para fins de proteção ambiental, no que tange à extrafiscalidade, com o objetivo de induzir a sociedade às condutas determinadas à preservação ecológica.

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 192.

⁴⁹ FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**. Revista Direito GV. São Paulp. n. 19. p. 201-202, jan

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009. p.160-161

O legislador quando cria um tributo com finalidade ambiental precisa se ater a cautela de uma atividade danosa ao meio ambiente, respeitando os limites mínimos vitais ao homem. E, em contrapartida, ao contribuinte poluidor surge o encargo de pagar ao erário de acordo com a degradação causada ou com o mau uso dos recursos naturais, mas, no limite previsto constitucionalmente a fim de não comprometer o montante mínimo de que depende sua vida.

Henrique Cavalheiro Ricci⁵¹ estabelece a aplicação, ou não, da capacidade contributiva na questão da tributação extrafiscal ambiental, em uma breve síntese, passa-se a expor com o intuito de concluir as premissas do autor:

Inicialmente, a capacidade contributiva, enquanto pressuposto à tributação, estará presente nos tributos extrafiscais ambientais caso estes, além de extrafiscais, também forem fiscais, como é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico, que são tributos tanto fiscais quanto extrafiscais; por outro lado, como limite à tributação, a capacidade contributiva será aplicada, tanto para assegurar o mínimo existencial como para vedar o confisco, bem como, para proibir que, por meio da tributação, seja inviabilizada a atividade econômica. A tomada como riquezas tributáveis analisadas abstratamente, capacidade contributiva objetiva, portanto, estará ela presente nos tributos extrafiscais ambientais que incidam sobre manifestações de riqueza. Já, se o sentido for de manifestações de riqueza concretamente verificadas (capacidade contributiva relativa), será ela aplicável, se a espécie tributaria e a materialidade em questão admitirem a capacidade contributiva como parâmetro da isonomia tributária. Neste caso, conjugada com o critério de *discrímen ambiental*, e, por fim, o mesmo se diz na hipótese de ser ela concebida como *consectário da igualdade tributária e da justiça fiscal*, assim como critério de realização da igualdade tributaria, será ela aplicável aos tributos extrafiscais ambientais se a espécie tributária e a materialidade em questão, admitirem a capacidade contributiva como parâmetro da isonomia tributária. Neste caso, conjugada com o critério de *discrímen ambiental*.

Portanto, sustenta-se aqui pela possível utilização do critério da capacidade contributiva no tributo extrafiscal ambiental enquanto *consectário da igualdade tributaria e justiça fiscal*.

⁵¹ RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal**. Curitiba: Juruá, 2015. 169-168

6 A INTERVENÇÃO DO ESTADO E A EXTRAFISCALIDADE SOCIOAMBIENTAL COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO ECONÔMICO

6.1 A ORDEM ECONÔMICA FINANCEIRA FRENTE A CONSTITUCIONAL FEDERAL DE 1988.

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu Título VII, artigo 170, VI que trata da Ordem Econômica, a defesa do meio ambiente como um princípio a ser observado, inclusive através do tratamento desequilibrado de acordo com o impacto causado ao meio.

A ordem econômica brasileira tem como finalidade assegurar uma existência digna a todos os cidadãos, prevista em um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, como a dignidade da pessoa humana, conforme artigo 1º, III da Constituição Federal de 1988.

Entende-se por ordem econômica, conforme Eros Roberto Grau,

Conjunto de princípios jurídicos de conformação do processo econômico, desde uma visão macrojurídica, conformação que se opera mediante o condicionamento da atividade econômica a determinados fins políticos do Estado.⁵²

Destaca-se que não é criação do direito a realidade econômica, o que ocorre é a produção de enunciados através do legislador para a efetiva regulação das atividades em sociedade. Assim explica Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que “a trajetória do dever-ser até o ser da conduta”⁵³, não está puramente ligada ao mundo real. O legislador cria as normas a fim de estimular comportamentos. No mesmo sentido, Tacio Lacerda Gama expõe:

Sob esse ponto de vista, o sistema econômico não determina diretamente como o sistema jurídico deve operar da mesma forma que o direito não determina as relações econômicas. O direito percebe as demandas da realidade econômica, porém sua única forma de atuar é por meio da produção de mais direito – normas – nunca por meio da produção de realidade econômica.⁵⁴

⁵² GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

⁵³ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 14.

⁵⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 237.

Importante destacar que a atividade econômica, uma vez baseada na dignidade da vida humana, conseqüentemente deve ser exercida respeitando e garantindo um meio ambiente ecologicamente equilibrado às presentes e futuras gerações, tendo em vista o caráter relevante da defesa do meio como princípio fundamental a todos.

Nestes moldes, a Constituição Federal de 1988 definiu que a execução das políticas públicas, conseqüentemente o planejamento e a gestão (fiscalização de licenciamento) são distribuídos a todos os entes da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O papel do Ministério Público, embora não tenha participação direta, também é fundamental quando a tarefa é a tutela judicial e extrajudicial do meio ambiente⁵⁵, uma vez que pode fiscalizar a atuação dos governantes a fim de favorecer uma gestão ambiental descentralizada de forma controlada.

Posto isto, a doutrina entende que a intervenção estatal constitui uma exceção na ordem econômica brasileira, uma vez que o Estado deve atuar como agente econômico apenas no que diz a Constituição e em casos de interesse coletivo e segurança nacional, agindo como agente regulador, normativo e fiscalizador.

6.2 O PAPEL DO ESTADO NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO PARA FINS DE EFETIVAÇÃO NA BUSCA DA SUSTENTABILIDADE

Primeiramente, em apartada síntese, faz-se importante trazer aqui uma definição de Estado para fins do presente estudo. Pois bem, o Estado, de acordo com Meirelles, é uma ficção, uma criação do ser humano voltado para a pacificação e organização social e a efetivação dos objetivos comuns da coletividade, sendo detentor dos poderes políticos, jurídicos e administrativos determinados aos seus administrados dentro de um território.⁵⁶

⁵⁵Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: [...]III - promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos; [...] Disponível em:

<<http://planalto.gov.br>> Acesso em: 04 JUL 2015

⁵⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 33ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2003.p. 03

O Estado também tem como órgão máximo regulador, importante atuação na busca pelo desenvolvimento sustentável. Em primeiro lugar, faz-se mister destacar que a Constituição de 1988, no artigo 225, *caput*, supramencionado, traz a ele o dever de zelar e preservar o meio ambiente, por meio de *obrigações de fazer*, não configurando uma faculdade, não atuando por que quer, mas como uma obrigação imposta pelo legislador, o problema é que isso varia conforme o desenvolvimento de cada país. Nos países mais desenvolvidos a preocupação com o meio ambiente e os recursos naturais é mais intensificada, muitos adotam medidas de incentivo econômico e investem em projetos e programas que visam à sustentabilidade.

Além disso, como já dito oportunamente, a PNMA prevê uma série de competências e objetivos do Poder Público na execução das atividades voltadas ao meio ambiente e sua preservação, uma vez que a natureza e o patrimônio coletivo são objetos de tutela dele e de toda a sociedade. Apenas como forma de exemplificação, Confere-se:

Art. 5º - As diretrizes da Política Nacional do Meio Ambiente serão formuladas em normas e planos, destinados a orientar a ação dos Governos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios no que se relaciona com a preservação da qualidade ambiental e manutenção do equilíbrio ecológico, observados os princípios estabelecidos no art. 2º desta Lei.⁵⁷

Os problemas ambientais decorrentes da explosão industrial somados à crise econômica registrada na atualidade requer uma atuação estatal disposta a implantar políticas eficientes tanto do ponto de vista econômico como ambiental.

Vale lembrar que, é indispensável, por exemplo, no tocante a emissão de gases tóxicos na atmosfera, uma atuação dos governos a nível mundial, para elaboração de tratados e acordos internacionais, juntamente com as ONGs, as empresas e a sociedade em geral. Segundo Édis Milaré,

[...] tratando-se de bem comum, de interesses difusos – como é o caso do meio ambiente, o Poder Público assume as funções de gestor qualificado: legisla, executa, julga, vigia, defende, impõe sanções, enfim, pratica todos os atos que são necessários para atingir os objetivos sociais, no escopo e nos limites de um Estado de Direito.⁵⁸

⁵⁷ BRASIL, Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 02 set 1981.

⁵⁸ MILARÉ, MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente: doutrina, prática, jurisprudência, glossário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 127.

Forma-se assim uma realidade macroeconômica que abrange tanto o Estado, como a parceria de ONGs e do setor privado com o objetivo de estimular o processo de gestão ambiental brasileira e com uma maior participação e engajamento da sociedade.

Outro aspecto relevante está relacionado à política e planejamento ambiental, passa-se a expor aqui a respeito do papel do Poder Público no desenvolvimento desses dois institutos fundamentais na busca do desenvolvimento sustentável. A política ambiental está inserida na política e gestão pública. Primeiramente, de acordo com Arlindo Philippi Jr. e Ivan Carlos Maglio,

O conceito de políticas públicas é, em sua aplicação corrente, compreendido como o conjunto de princípios e diretrizes estabelecido pela sociedade por meio de sua representação política, na forma de lei, que orientam as ações a serem tomadas e implementadas pelo Estado, pelo Poder Legislativo, pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário.⁵⁹

Assim compreende-se que as políticas públicas dependem da ação do Estado, e sua responsabilidade é intensificada na atuação da administração pública como um todo, desse modo, sabe-se que as políticas públicas dependem de legislação específica. A gestão pública por sua vez, é a implementação da política na prática. Como afirmam os autores supracitados, a gestão pública constrói-se com a definição de certos objetivos, mediante “ações e investimentos, providências institucionais, jurídicas e financeiras”.⁶⁰ Destaca-se aqui que a gestão de políticas públicas ao mesmo passo que é estabelecida pelo Poder Público, também pode abranger parcerias com instituições não governamentais.

Diante dessas premissas, tem-se que a política ambiental orienta a aplicabilidade de um processo de gestão e planejamento estratégico tributário e ambiental, por parte do governo, através de ação normativa e de controle, que inclua programas de ações, incentivos fiscais, isenções, investimentos, técnicas de manejo

⁵⁹ ARLINDO JUNIOR, Philippi; MAGLIO, Ivan Carlos. Política e Gestão Ambiental: conceitos e instrumentos. In: ARLINDO JUNIOR, Philippi; PELICIONI, Maria Cecília Focesi (Edit.). **Educação ambiental e sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1992. p. 217- 218.

ARLINDO JUNIOR, Philippi; MAGLIO, Ivan Carlos. Política e Gestão Ambiental: conceitos e instrumentos. In: ARLINDO JUNIOR, Philippi; PELICIONI, Maria Cecília Focesi (Edit.). **Educação ambiental e sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1992. p. 218

e controle da qualidade dos recursos naturais. Contudo, não cabe apenas à atuação do Estado, atualmente programas desenvolvidos em ONGs e diversas empresas têm evoluído mediante a perspectiva ambiental e a órbita da sustentabilidade. A partir disso, concluem Arlindo Philippi Jr. e Ivan Carlos Maglio, “no modelo do desenvolvimento sustentável, todas as partes interessadas têm papéis a compartilhar, e o governo deve tornar-se multifacetado e flexível para acomodar e promover esse novo modelo”⁶¹.

Proporcionando uma visão numa perspectiva mais ampla, José Carlos Carvalho afirma que.

A utilização dos instrumentos econômicos, ao lado dos mecanismos de comando e controle do Estado, precisa ser contextualizada para evitar que boas iniciativas adotadas isoladamente não tenham a força de uma política de dimensão nacional, essencial para redefinir o papel do Estado e influenciar a atuação do Poder Executivo. Este novo ciclo da gestão do meio ambiente exige uma abordagem integrada da política ambiental, considerando que a política ambiental não é, pela sua própria natureza, uma política setorial, mas uma política matricial que pressupõe a inserção da variável ambiental no planejamento estratégico do País e sua inclusão nas políticas setoriais, fazendo com que as ações ambientais permeiem as diversas esferas de poder e de decisão do governo em todos os níveis.⁶²

E, uma vez tratado previamente supra a respeito do planejamento estratégico ambiental, surge a seguinte dúvida: qual o conceito de planejamento estratégico? Primeiramente pode-se dizer que o planejamento é a ferramenta do Poder Público, assim como da entidade privada na busca por mudanças a fim de cumprir com a sua missão, resolver problemas e articular um processo de gestão da vida cotidiana de forma que não se exclua os valores éticos e morais. Em outras palavras, de acordo com Cláudio Gastão Junqueira de Castro,

Assim, o raciocínio do planejamento consiste em definir e priorizar necessidades ou problemas, formular respostas para resolvê-los, identificar, avaliar a disponibilidade desses recursos, criar condições para viabilizá-los e, quando necessário, avaliar a capacidade de uso e utilização dos recursos viabilizados, bem como avaliar os resultados, produtos e impactos de

⁶¹ Id. 221.

⁶² CARVALHO, José Carlos. A vocação democrática da gestão ambiental brasileira e o papel do poder executivo. In: TRIGUEIRO, André (Coord.). **Meio Ambiente no Século 21**. Rio de Janeiro: Sextante. 3. ed. 2003. p.272.

mudanças ocorridos, identificando e priorizando novas necessidades e problemas sucessivamente.⁶³

Essa responsabilidade de “coordenar e conduzir”, portanto, é o planejamento estratégico, uma ferramenta para alcançar os objetivos e propósitos de forma adequada, auxiliando todo o processo gestacional como a organização, a avaliação, o controle das atividades e a direção de uma empresa, por exemplo.⁶⁴ A metodologia do planejamento estratégico é construída a partir de problemas que serão conferidos dentro de uma órbita técnica e política.

Amartya Kumar Sem conclui que

O desenvolvimento requer que se removam as principais fontes de privação da liberdade: pobreza e tirania. Carência de oportunidades e econômicas e destituição social sistemática negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos. A despeito de aumentos sem precedentes na opulência global, o mundo atual nega liberdades elementares a um grande número de pessoas – talvez ate mesmo à maioria. Às vezes a ausência de liberdades substantivas relaciona-se diretamente com a pobreza econômica, que rouba das pessoas a liberdade de saciar a fome, de obter uma nutrição satisfatória ou remédios para doenças tratáveis, à oportunidade de vestir-se ou morar de modo apropriado, de ter acesso à água tratada ou saneamento básico. Em outros casos, a privação de liberdade vincula-se estreitamente à carência de serviços públicos e assistência social, como por exemplo, a ausência de programas epidemiológicos, de um sistema bem planejado de assistência medica e educação ou de instituições eficazes para manutenção da paz e da ordem locais. Em outros casos, a violação da liberdade resulta diretamente de uma negação de liberdades políticas e civis por regimes autoritários e de restrições impostas à liberdade de participar da vida social, política e econômica a comunidade.⁶⁵

É fato que, o futuro da vida no planeta Terra prescinde da participação e fiscalização popular, além das diretrizes do Poder Público, como dito anteriormente, e, portanto, faz-se imprescindível também a formação política-filosófica dos indivíduos para enfrentar a crise ecológica e repensar uma forma de gestão sustentável que sirva de suporte ao tripé – econômico social e ambiental. De nada adianta uma legislação vasta e abrangente, como a do Brasil, se a sociedade não souber como defender o patrimônio ambiental.

⁶³ CASTRO, Cláudio Gastão de. Planejamento estratégico no processo de gestão. In: ARLINDO JUNIOR, Philippi; PELICIONI, Maria Cecília Focesi (Edit.). **Educação ambiental e sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1992. p. 382-398.

⁶⁴ Id, p. 619.

⁶⁵ SEM, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 18

A análise apresentada [...] desenvolve a ideia de que a expansão da liberdade humana é tanto o principal fim como o principal meio do desenvolvimento. O objetivo do desenvolvimento relaciona-se à avaliação das liberdades reais desfrutadas pelas pessoas [...] os fins e os meios do desenvolvimento exigem que a perspectiva da liberdade seja colocada no centro do palco. Nessa perspectiva, as pessoas têm de ser vistas como ativamente envolvidas – dada à oportunidade – na conformação de seu próprio destino, e não apenas como beneficiárias passivas dos frutos de engenhosos programas de desenvolvimento. O Estado e a sociedade têm papéis amplos no fortalecimento e na proteção das capacidades humanas. São papéis de sustentação, e não de entrega d sob encomenda. A perspectiva de que a liberdade é central em relação aos fins e aos meios do desenvolvimento merece toda a nossa atenção.⁶⁶

As pessoas deverão utilizar dos conhecimentos adquiridos para criar alternativas que visem à proteção do meio ambiente, o desenvolvimento sustentável do país e a perenidade da vida digna.

Antes de mais nada, o bem jurídico tutelado integra a categoria daqueles valores fundamentais da nossa sociedade. Com a proteção do meio ambiente salvaguardamos não só a vida nas suas várias dimensões (individual, coletiva e até das gerações futuras), mas as próprias bases da vida, o suporte planetário que viabiliza a existência da integralidade dos seres vivos. Outro não é o sentido da norma constitucional brasileira ao caracterizar o meio ambiente ecologicamente equilibrado como bem “essencial à sadia qualidade de vida”.⁶⁷

Visto que a tributação é tarefa exclusiva do Estado, compete a este arrecadar os recursos financeiros necessários ao desenvolvimento de atividades em benefício aos seus administrados e a própria manutenção estatal.

Roque Antônio Carrazza ao tratar da tributação ambiental como instrumento de intervenção estatal no domínio econômico aduz:

Em suma, 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.⁶⁸

Logo, conclui-se que é papel do Estado intervir na sociedade com o objetivo

⁶⁶ SEM, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doniselli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 18, p. 71.

⁶⁷ BENJAMIN, Antonio Hermam V. Responsabilidade civil pelo dano ambiental. **Revista de Direito Ambiental**. RDA9/5. Jan.-mar., 1998. p. 84.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. rev. ampl. atualizada até a Emenda Constitucional 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2006.. p. 708.

de garantir os direitos e qualidades de vida aos cidadãos.

O poder tributário para, ter legitimidade, não basta estar disposto ou efetivado em textos normativos. Necessário é que o mesmo seja exercido dentro dos limites firmados pelo soberano (povo) e, precipuamente, em benefício deste. Trata-se de exigir que a atuação do Estado, financiada pelos tributos, do meio ambiente, das crianças, da arte, da cultura, dos idosos, enfim, voltados para a prática de atos socialmente responsáveis. [...] Mister assim, que o Estado exerça um papel ativo no exercício de sua função mais relevante nos tempos atuais, a função de planejar, de conduzir ao futuro, de criar comportamento para a sociedade, em especial, para os agentes econômicos.⁶⁹

De outro lado, resta claro como a tributação extrafiscal, através da intervenção Estatal é um mecanismo de indução aos comportamentos do ser humano restringindo a liberdade econômica do mercado em amparo aos interesses coletivos.

Ainda, é de grande importância, tratar aqui a inovação de um modelo de Estado, sem que abandone sua função de regulador de condutas, mas que de certa forma, possibilite a efetivação de direitos sociais e difusos. Nesta esteira, é necessário que o Estado intervenha na ordem econômica e social juntamente com a sociedade a fim de cumprir com o que dispõe a Constituição Federal.

6.3 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE INCENTIVO ECONÔMICO PARA FINS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL.

Como visto anteriormente, na ordem econômica atual, o trabalho do Poder Público, por meio de obrigações de fazer, merece destaque por ser imprescindível no tocante ao desenvolvimento sustentável, através da cooperação e divisão de atividades, diminuindo as desigualdades sociais e garantindo os direitos fundamentais das presentes e futuras gerações.

No Estado neoliberal clássico a tributação em seu caráter primordial referia-se à arrecadação de recursos para o custeio da estrutura básica e manutenção da ordem pública. Sabe-se que após a revolução industrial, a ideia trazida pelo Estado liberal parte do princípio de que a extrafiscalidade não pertence pura e exclusivamente ao Poder Público, mas sim à sociedade como um todo.

⁶⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Econômico**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2006. p. 165

Como visto anteriormente o direito é um regulador das condutas intersubjetivas, na qual o Estado impõe aos cidadãos comportamentos positivos, permissivos e negativos visando atender certas finalidades por ele elencadas.

É sabido que as funções fiscal, parafiscal e extrafiscal são usualmente utilizadas na ciência do direito para valorar o que o legislador previu nos termos de lei tributaria.

Em apartada síntese, como não é o principal objeto do estudo, vejamos rapidamente cada um desses signos. A fiscalidade representa o abastecimento dos cofres públicos através da arrecadação de recursos, sem interferência de outros interesses como social, político e econômico. A parafiscalidade, por sua vez, se atem a definir o sujeito ativo e seus objetivos, ou seja, identificação da lei instituidora da exação diferente da pessoa que competente, bem como a atribuição do produto arrecadado. E, por fim, a extrafiscalidade, objeto aqui estudado, cuja tributação não visa apenas a abastecer ao erário, mas busca atender outras finalidades.

Por meio da extrafiscalidade, é possível incentivar ou não condutas ou comportamentos, para tanto, são utilizados diversos instrumentos, como a instituição de tributos, criação de isenção, majoração e redução de alíquotas, classificação de despesas e assim por diante.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a extrafiscalidade consiste:

A experiência jurídica mostra-nos, porem que, às vezes, sem conta, a compostura da legislação de um tributo bem pontilhada de inequívocas providencias no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatório, dá-se o nome de extrafiscalidade.⁷⁰

Entende-se desse modo, não apenas a extrafiscalidade como tarefa do interprete diante do exercício do legislador, mas através de um modo pragmático, no qual deve haver um estudo sobre a função verdadeira da norma e seus efeitos, ou seja, a norma jurídica deve ser considerada impositiva para fins de identificação da

⁷⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 290

extrafiscalidade, bem como deve se dar importância ao sistema jurídico como um todo.

Partindo, agora, dos tributos ambientais, temos que:

A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório).⁷¹

Tanto os tributos com caráter arrecadatório, cujos recursos são empregados na prestação de serviços e políticas públicas de natureza ecológica, quanto os tributos de caráter extrafiscal cuja finalidade está voltada ao comportamento dos contribuintes, visando à materialidade ambiental adequada.

Os tributos ambientais não deixam de orientar a economia de modo a tornar ainda mais interessante a opção ambientalmente adequada. Assim entende Jorge Henrique de Oliveira Souza asseverando que:

Em verdade, não conseguimos admitir que haja apenas um único instrumento tributário idôneo para a preservação do meio ambiente (bem como um único instrumento econômico para tal fim). O objetivo de preservação deve ser alcançado pela conjugação de todos os tributos possíveis, cada um atuando a sua forma e ao seu modo, consoante materialidade e destinação de receita prevista constitucionalmente, tudo em prol do meio ambiente, até porque são várias e distintas as formas de agressão do meio, o que também exige a atuação do Estado por meios e frentes diversificadas.⁷²

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a extrafiscalidade consiste:

No uso 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, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim entendidos tanto os dispositivos expressos quanto os implícitos.⁷³

⁷¹ COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil**. In: TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.. p. 313

⁷² SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009. p. 141

⁷³ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011.p. 250.

Sendo assim, mister destacar que a extrafiscalidade nada mais é do que a busca no atendimento de finalidades constitucionalmente previstas. Cita-se aqui diversos campos de atribuição da tributação extrafiscal, quais sejam os princípios que orientam a ordem econômica – artigo 170 da Constituição Federal, a proteção do meio ambiente – artigo 225 da Constituição, os objetivos fundamentais da Republica Federativa do Brasil – artigo 3º da Constituição, bem como a intervenção econômica prevista no artigo 149 da Constituição e a progressividade extrafiscal do imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) disposto no artigo 153, § 4º, I e II, da Constituição e do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), artigo 182, § 4º, II da Constituição.

A doutrina majoritária entende que as possibilidades de aplicação do direito tributário à proteção do meio ambiente e a preservação dos recursos naturais são infinitas. Essa visão ampla se dá devido ao caráter extrafiscal dos tributos ambientais.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a tributação extrafiscal aparece como uma finalidade diversa, sem que abandone o regime jurídico tributário propriamente dito:

Considerando a extrafiscalidade no emprego de formulas jurídico-tributarias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributarias. 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 matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo.⁷⁴

Logo, o que ocorre é que uma tributação extrafiscal com ênfase na proteção ambiental compatibiliza os objetivos constitucionais ao sistema tributário, ou seja, as normas não deixam de pertencer ao campo do direito tributário pelo simples fato de alcançar fins não fiscais, vez que servem para moldar a norma impositiva. O direito

⁷⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 291.

tributário então rege a tributação ambiental, que deverá respeitar, por exemplo, princípios como o da anterioridade, da estrita legalidade e assim por diante.

Paulo Henrique do Amaral parte do mesmo pressuposto ao estabelecer que “ressalta-se assim que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao utilizarem a tributação como forma de proteger o meio ambiente, terão de respeitar competências tributárias e as limitações constitucionais ao poder de tributar”.⁷⁵

Regina Helena Costa define o seguinte,

[...] o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes a proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório).⁷⁶

Deve-se ter em mente que a tributação extrafiscal deve respeitar além dos princípios constitucionais, os princípios ambientais como, por exemplo, o poluidor pagador e da prevenção, e os próprios princípios do direito tributário, frisa-se aqui o da legalidade, o do não confisco e o da igualdade, firmando um equilíbrio entre eles na efetiva busca do desenvolvimento sustentável. Dessa maneira os tratamentos extrafiscais pautado no conhecimento do eventual dano que poderá ser causado (princípio da prevenção), estimula as empresas a adotar políticas socioambientais com relação ao uso das suas técnicas nos setores de produtividade e na destinação dos seus produtos.

Jose Roberto Vieira enfatiza que a tributação extrafiscal deve estar amparada constitucionalmente:

Esses fins alheios ao cotidiano da fiscalidade devem encontrar nítida e clara consagração constitucional. Ora referidos como interesses públicos ou sociais; ora mencionados como objetivos, finalidades, diretrizes ou princípios; mas sempre vistos contemplados, amparados ou protegidos na Lei das Leis.⁷⁷

Observa-se que de acordo com a História, a utilização da tributação através da intervenção estatal sempre foi longe da finalidade de se efetivar os direitos

⁷⁵ AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 62.

⁷⁶ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.) **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 13.

⁷⁷ VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 18-42, 2013.

fundamentais. Atualmente, a preocupação ganha espaço e essa cobrança de tributos passa a integrar a missão de proteger os interesses sociais e difusos no que tange a arrecadação destinada às políticas públicas com escopo socioambiental.

De acordo com Stefania Barichello, os tributos podem ser distintos por suas finalidades devido à extrafiscalidade,

No que permite à extrafiscalidade, [...] os tributos podem ser distinguidos por sua finalidade extrafiscal e pelos seus efeitos extrafiscais, isto é, aquele tributo que se destina primordialmente a um fim distinto do arrecadatório, trata-se de um tributo extrafiscal. Todavia, se tiver como finalidade principal a arrecadação, porém, produzindo efeitos extrafiscais, dirá respeito a um tributo fiscal com efeitos extrafiscais.⁷⁸

Diante dessa visão, o direito tributário não mais estará atento apenas à definição de tributo disposta no artigo 3º do Código Tributário Nacional e a relação jurídica tributária propriamente dita, e sim, deve transformar a concepção tradicional desse subsistema a fim de incluir em seu estudo discussões que lhe eram estranhas, como é o caso da defesa dos direitos fundamentais, em especial da proteção do meio ambiente.

Assim, surge a extrafiscalidade socioambiental como uma ampliação do objeto estudado no direito tributário, como um instrumento a efetivação de um direito fundamental ao meio ambiente saudável. Marcus de Freitas Gouvea expõe o seguinte:

De fato, é notório que efeitos extrafiscais podem ser alcançados com a operação de isenções, imunidades e incentivos. Porém, subsiste a possibilidade de que tais efeitos decorram de qualquer método exonerativo (como a redução de alíquota e da base de cálculo, a concessão de créditos presumidos, os programas especiais de tributação, os parcelamentos, as moratórias e programas como o REFIS).⁷⁹

Dentro desse contexto, esclarece-se aqui que o objetivo da tributação extrafiscal socioambiental não é elevar a carga tributária, até porque a extrafiscalidade eficiente é aquela cuja arrecadação se torna menor, de maneira a se elevar a alíquota visando uma arrecadação menor, mediante a menor ocorrência do

⁷⁸ BARICHELO, Stefania Eugenia. **A Tributação Ambiental: O Tributo Extrafiscal Como Forma de Proteção do Meio Ambiente**. 2007. Revista SCIENTIA IURIS, Londrina, v. 11. p. 117

⁷⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. "Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário". In: **Interesse Público**, n. 34, nov/dez 2005, pp. 175-200.

fato jurídico da relação tributaria. De outro lado ainda, a tributação ambiental no sentido de incentivar uma atividade econômica desejada vai substituir aquelas atividades inadequadas ao meio ambiente sadio. Em resumo, essa extrafiscalidade atinge as alíquotas dos tributos, que serão maiores ou menores conforme a compatibilidade ambiental do evento econômico previsto na hipótese de incidência.

Desta feita, interessa aqui expor que ao Poder Público possibilita aproveitar os tributos já presentes no ordenamento jurídico e introduzir normas específicas mediante a extrafiscalidade destinada a finalidade ambiental. A majoração de alíquota, mencionada supra, deve ser balanceada com benefícios fiscais a fim de agir sobre as condutas intersubjetivas socioambientais.

Resta-se claro que a tributação extrafiscal pode ser feita de maneira preventiva ou reparatória dependendo da modalidade de externalidade seja ela positiva ou negativa. É preciso ainda mais do que uma arrecadação fiscal, a extrafiscalidade surge para desincentivar à ocorrência de fatos ambientalmente negativos e incentivar a prática de atividades que propiciem condutas e comportamentos ambientais adequados e ver-se efetivado o direito fundamental, previsto na Constituição Federal de 1988, às presentes e futuras gerações.

É indiscutível que os tributos tenham papel no processo econômico, e cabe ao Estado utiliza-los por meio de políticas tributarias inovadoras assegurando o desenvolvimento sustentável por meio da hermenêutica, mediante realização de conformidade e adequação entre os instrumentos do direito tributário e a proteção constitucional aos recursos naturais.

Pleiteia-se pela instituição de subvenções, incentivos e redução de alíquotas dos tributos já existentes no ordenamento jurídico brasileiro com o objetivo de estimular atividades econômicas e produtos ecologicamente adequados, sendo dever do Estado, por estar caracterizado como agente regulador de condutas.

7 CONCLUSÃO

Ao longo do presente estudo, percebeu-se que a crise ambiental que vem se alastrando desde a revolução industrial nunca mereceu tanta atenção quanto se tem nos dias atuais. Sabe-se que a preocupação com o meio teve início em meados da década de 70 mediante as visões holísticas e ecológicas, deixando de lado a visão de que o meio ambiente é apenas um *res nullius*.

O assunto preservação do meio ambiente começa a ganhar mais força declarando que não só as gerações presentes, mas as futuras teriam o direito ao meio ambiente sadio. Além disso, as Constituições oriundas a partir da década de 70 (precisamente após a Declaração de Estocolmo, 1972) passaram a adotar a premissa de que o meio ambiente equilibrado deveria estar no rol dos direitos fundamentais e sociais, e, com a Constituição Brasileira de 1988 não foi diferente, a mesma dispôs um capítulo específico sobre a proteção e defesa do meio ambiente.

José Afonso da Silva, como mencionado ao longo do presente estudo, ao analisar a Constituição Federal de 1988, destaca que a Primeira Conferência das Nações sobre Meio Ambiente Humano em Estocolmo, mostrou-se imprescindível para que as Constituições passassem a tratar de questões relacionadas ao meio ambiente.

É evidente que o pensamento puro capitalista e a obtenção de lucros deve dar espaço aos valores e princípios como função social e adoção de medidas preventivas e corretivas no tocante ao uso racional dos recursos naturais.

Dentro deste contexto, a responsabilidade social das empresas recebeu forte influência a partir da criação do Conselho Empresarial Mundial para o Desenvolvimento Sustentável (WBCSD), e posteriormente da RIO 92, na qual devem além de seguir rigorosamente as leis e o pagamento de tributos, cuidar da questão ambiental.

Outro ponto importante desenvolvido foi à proximidade do Direito com o planejamento estratégico, esta uma ferramenta de coordenar e conduzir, buscar

solucionar problemas e desenvolver alternativas condizentes com o ambiente natural, e, aquele com a missão não só de aplicar as leis e fazer cumpri-las, mas apresentar alternativas como forma de incentivo às condutas intersubjetivas dos agentes.

A tributação é tarefa exclusiva do Estado, a quem compete arrecadar recursos para o desenvolvimento de políticas públicas voltadas ao bem estar e garantia dos direitos dos cidadãos.

Procura-se aduzir a extrafiscalidade como uma alternativa tributária para fins de proteção dos direitos fundamentais dos seres humanos, entre eles o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Direito este, previsto na Carta Magna.

O Estado como órgão máximo regulador além de incentivar a conscientização da população em geral, possui diversas possibilidades de comando e controle a fim de estimular condutas ambientalmente adequadas. E uma dessas possibilidades é a chama extrafiscalidade socioambiental através da intervenção do Poder Público no domínio econômico.

Segundo os ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho, notou-se que o ordenamento jurídico é resultado do convívio social do homem, no campo de condutas intersubjetivas, possibilitando a entrada e saída de novos valores determinados subjetivamente pela sociedade.

Conclui-se que o direito ambiental é formado por normas jurídicas destinadas a proteção do meio ambiente, e, o direito tributário, por sua vez, consiste no conjunto de normas integradas de acordo com critérios prescritivos, atuantes no campo material das condutas interpessoais.

Dessa forma, de acordo com o trabalho realizado, entende-se que a tributação extrafiscal com caráter socioambiental não perde seu caráter tributário, e sim amplifica a sua incidência para fins de proteção dos direitos fundamentais. Dessa forma, o direito que estuda os tributos abrange a tributação ambiental, que deverá, sem sombra de dúvidas, respeitar, por exemplo, princípios norteadores do direito ambiental como o da prevenção e o do poluidor-pagador.

No mesmo sentido, os princípios tributários são correlacionados com o direito ambiental, tendo em vista a legalidade, a isonomia e a capacidade contributiva, esta última voltada ao caráter extrafiscal da tributação. Os tratamentos

extrafiscais pautados no conhecimento do eventual dano, por exemplo, que poderá ser causado (princípio da prevenção), possibilita o estímulo de empresas na adoção de políticas socioambientais com relação à utilização das suas técnicas em todos os setores de produção e na destinação de seus produtos.

O estudo proporcionou ainda, a ideia de que um novo modelo de Estado pautado na racionalidade ambiental e comportamentos humanos em sintonia com a natureza através da indução de práticas tributárias extrafiscais pode ser um ponto de partida na busca da proteção do meio ambiente e dos direitos humanos.

Ora, se partirmos da premissa de que toda e qualquer formação social esteja baseada num sistema composto por princípios e valores que norteiam o desenvolvimento e transformação do ecossistema, nota-se que a racionalidade deve estar relacionada ao equilíbrio da natureza como base para a ordem econômica e o desenvolvimento sustentável. Ainda, destaca-se que o conjunto de práticas humanas transformam as estruturas do poder, e, portanto, devem-se atentar aos princípios éticos e valores políticos, como a democracia participativa e igualdade social a fim de mobilizar um potencial ambiental e socioeconômico para a construção e o desenvolvimento de um axioma alternativo e contemporâneo.

Assim, interessa aqui expor que ao Poder Público possibilita aproveitar os tributos já existentes no ordenamento jurídico brasileiro e introduzir normas específicas mediante a extrafiscalidade destinada à finalidade ambiental. A majoração de alíquota, por exemplo, deve ser balanceada com benefícios fiscais a fim de agir sobre as condutas intersubjetivas socioambientais.

Por fim, pode-se concluir que as possibilidades dentro da tributação com vistas ao desenvolvimento sustentável e a proteção ao meio ambiente sadio são inúmeras e cabe não só ao Estado como interventor econômico, mas também a responsabilidade do segundo setor e a sociedade como um todo para que se direcione a efetivação dos valores jurídico-constitucionais, permitindo-se influenciar o comportamento de agentes privados a fim de induzi-los a responsabilidade socioambiental.

REFERÊNCIAS

- ARLINDO JUNIOR, Philippi; PELICIONI, Maria Cecília Focesi (Edit.). **Educação ambiental e sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1992.
- AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARICHELLO, Stefania Eugenia. **A tributação ambiental: o tributo extrafiscal como forma de proteção ao meio ambiente**. Londrina: Rev, SCIENTIA IURIS, v. 11, 2007.
- BASSOI, Lineu José. Poluição das águas. In: ARLINDO JUNIOR, Philippi; PELICIONI, Maria Cecília Focesi (Edit.). **Educação ambiental e sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1992.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito econômico**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2006.
- BENJAMIN, Antônio Herman V. **Responsabilidade civil pelo dano ambiental**. Revista de Direito Ambiental. RDA 9/5. Jan.-mar. 1998.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. DF: Senado, 1998.
- _____. Lei nº 9.638 de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 02 set 1981.
- CAPRA, Fritjof. **A Teia da Vida: Uma nova compreensão científica dos sistemas vivos / Fritjof Capra; tradução Newton Roberval Eicheberg**. São Paulo: Cultrix, 2006
- CARVALHO, José Carlos. A vocação democrática da gestão ambiental brasileira e o papel do poder executivo. In: TRIGUEIRO, Andre (Coord.) **Meio ambiente no século 21**. Rio de Janeiro: Sextante, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____ **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. rev. ampl. atualizada até a Emenda Constitucional 39/2002. São Paulo: Malheiros, 2003.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributaria, doutrina, pratica e jurisprudência**. Atualizado até a Emenda Constitucional n. 42 de 19 de dezembro de 2003. São Paulo: Atlas, 2004

CASTRO, Claudio Gastão de. Planejamento estratégico no processo de gestão. In: ARLINDO JUNIOR, Philippi; PELICIONI, Maria Cecília Focesi (Edit.). **Educação ambiental e sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1992

COMPARATO, F.K. **A reforma da empresa**. São Paulo: Saraiva, 1990.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

DERANI, Cristiani. **Direito ambiental econômico**. São Paulo: Malheiros, 2002.

FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. Direito Ambiental: Por uma principiologia para o Terceiro Milênio. **Revista Jurídica**. v. 1, n.1. [S.l.]: Tupã, 1998, p. 143-150.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. Saraiva: São Paulo, 2009.

FOLLONI, Andre. **Isonomia na tributação extrafiscal**. Revista de Direito GV. São Paulo, n. 19.

GAMA, Tacio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Malheiros, 2003.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. "Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário". In: **Interesse Público**, n. 34, nov/dez 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRÜN, Mauro. **Ética e educação ambiental: a conexão necessária**. São Paulo: Papyrus, 1996.

LACOMBE, Americo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000

LEFF, Enrique. **Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexibilidade e poder**. Rio de Janeiro: Vozes, 2009

Lei 6404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre Sociedades Anônimas. Disponível em: <<http://planalto.gov.br>>

MEDINA, José Miguel Garcia. **Constituição Federal comentada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO apud SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2003.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente: doutrina, prática, jurisprudência, glossário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Direito do Ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário e direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

Responsabilidade Social Corporativa. Disponível em:

<<http://basf.com.br>>

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal**. Curitiba: Juruá, 2015.

SAVITZ, Andrew W. **A empresa sustentável: o verdadeiro sucesso é lucro com responsabilidade social e ambiental**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

SEM, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução Lauro Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doneselei Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Direito ambiental constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

THOMÉ, Romeo. **Manual de Direito Ambiental**. São Paulo: Juspodvm, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VALLE, Cyro Eyer do. **Qualidade ambiental: ISSO 14000**. São Paulo: SENAC, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributaria: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA, José Roberto. **A extrafiscalidade da Lei 12715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do Lobo e do Cordeiro**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 118, 2013.