

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

GABRIEL ULBRIK GUERRERA

**A UTILIZAÇÃO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO COMO
MEIO DE PROMOÇÃO DO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE
EQUILIBRADO**

Recife

2016

GABRIEL ULBRIK GUERRERA

**A UTILIZAÇÃO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DO TRIBUTO COMO
MEIO DE PROMOÇÃO DO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE
EQUILIBRADO**

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Recife

2016

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a utilização do tributo como meio de proteção do meio ambiente mediante a exploração de sua finalidade extrafiscal. A monografia parte de um estudo sobre o conceito de tributo definido no ordenamento jurídico brasileiro, destrinchando-o e aprofundando-o com críticas e considerações decorrentes do cotejo de diversos estudos doutrinários. Delimitado o conceito que será tomado por base nesta obra, é trazida a discussão acerca das finalidades da tributação e os limites constitucionais estabelecidos para a intervenção do Estado na economia no sistema jurídico nacional. Com isso, os temas da extrafiscalidade e da intervenção indireta do Estado no domínio econômico são trabalhados a fim de justificar uma tributação que tenha um fim principal diverso da simples arrecadação de receitas. Na parte final, com base nas premissas estabelecidas no decorrer do estudo, o tributo é abordado como uma forma de criar estímulos e desestímulos para os agentes econômicos, utilizando-se como critério para tal diferenciação o nível de degradação ambiental gerado pela atividade exercida. Conclui-se, portanto, que a tributação com fins ambientais é um meio viável e eficiente para que o Estado atenda à obrigação constitucional de promover um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Palavras-chave: Tributo. Extrafiscalidade. Tributação ambiental.

ABSTRACT

Throughout this research was sought to analyze the use of environmental taxes as one of the most effective ways of promoting green growth, and as a matter of environment preservation through the stimulative function of taxation. On this regard, this monography was exploratory of the legal concept of taxes incorporated by the Brazilian legal system, scrutinizing for this purpose several studies in a research of existing national bibliography. From the definition of the legal category of the right of taxation, it was shed a light on the taxes nature and purposes and its inherent constitutional boundaries of government economic interventionism and the free initiative. Along this lines, the stimulative function of taxation and the legal theory of the government indirect intervention were brought together to build an argument in defense of the usage of taxes beyond the senses of a mere fiscal function. After all the theoretical considerations of the legal premises, the taxation is deemed as a regulatory mechanism that creates and drives social behavior, stimulating or destimulating socio-economic processes, that shall be calibrated by the rates of environmental degradation of the considered activity. Therefore, the environmental taxation is an effective and an inexorable way of the State to adhere to the Constitutional obligation to promote environmental sustainability.

Keywords: Tax. Regulatory function. Environmental taxation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1. CAPÍTULO I: O CONCEITO DE TRIBUTO	7
1.1. A ambiguidade do vocábulo “tributo”	7
1.2. A definição do art. 3º do Código Tributário Nacional (definição conotativa)	9
1.2.1. Tributo é uma prestação pecuniária compulsória.....	9
1.2.2. Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir	10
1.2.3. Que não constitua sanção de ato ilícito	11
1.2.4. Instituída em lei	12
1.2.5. E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.....	12
2. CAPÍTULO II: EXTRAFISCALIDADE E A INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	14
2.1. Fiscalidade e parafiscalidade	14
2.2. Extrafiscalidade	14
2.3. Breves considerações acerca do papel do Estado no domínio econômico	15
3. CAPÍTULO III: A PROMOÇÃO DO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILBRADO ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO	18
3.1. A inserção da preocupação ambiental no Direito Tributário.....	18
3.2. Tributos com fins ambientais	20
3.3. A internalização de custos e ganhos e a tributação ambiental.....	21
3.4. Limites constitucionais	22
3.5. Alguns exemplos de implementação	23
CONCLUSÃO.....	25
REFERÊNCIAS	27

INTRODUÇÃO

A ideia desenvolvida pela globalização de que todos estão conectados e que grande parte dos problemas gera consequências que transbordam as fronteiras de um território tem sido de extrema importância para uma maior colaboração entre os Estados a fim de construir soluções para problemas antes tratados de forma isolada, bem como foi determinante para conscientização da humanidade acerca da responsabilidade comum de todos os seres. Nesse contexto, a preocupação ambiental é tema de grande relevância nos tempos atuais, nos quais, por exemplo, as discussões e medidas acerca do aquecimento global são pauta frequente nos noticiários.

Não podendo ser de outra forma, o Direito também captura esta demanda da sociedade e, através de seus meios próprios, busca alternativas para viabilizar a promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, dentre as quais a utilização do tributo está inserida.

No ordenamento jurídico brasileiro, a tutela do meio ambiente está inserida no art. 225 do texto constitucional, dispositivo que lista, em seu § 1º, uma série de deveres estatais a serem cumpridos. Todavia, o estabelecimento de deveres sem meios e poderes suficientes para o seu cumprimento é medida inócua. Diante disto, o art. 170, VI, da Constituição da República Federativa do Brasil, coloca como uma possibilidade para o Estado o tratamento diferenciado daqueles que realizam atividades que causem menor degradação ambiental a fim de lhes garantir benefícios e gerar estímulos para a implementação de medidas neste sentido.

Diante deste panorama, a utilização da função extrafiscal do tributo, isto é, a variação da carga tributária de acordo com o impacto ambiental da atividade com o intuito de gerar estímulos e desestímulos ao agente econômico é uma das medidas que pode o Estado lançar mão em sua missão estabelecida pelo legislador constituinte. É sobre esta possibilidade de utilizar o tributo como forma de moldar o comportamento dos agentes econômicos e promover condutas desejadas pelo Poder Público e pela coletividade que esta monografia se desenvolve.

Para tanto, no Capítulo I, é delimitado o conceito de tributo que será utilizado no desenvolver desta obra, partindo-se da definição estabelecida no art. 3º do Código Tributário

Nacional, porém indo além, trabalhando-se com as críticas e apontamentos doutrinários, destacando-se, entre os autores utilizados, Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro, Alfredo Augusto Becker e Luís Eduardo Schoueri.

No Capítulo seguinte, é introduzida a noção de extrafiscalidade como utilização do tributo com a finalidade precípua de modificar comportamentos, e não de gerar receitas. Essa ideia é compatibilizada com a possibilidade de o Estado intervir no domínio econômico a fim de induzir comportamentos, sem, contudo, atuar como agente econômico.

Por fim, no Capítulo III, volta-se à atenção a inserção da preocupação ambiental no Direito Tributário, buscando a sua matriz constitucional. Em sequência, são analisados os aspectos que caracterizam um tributo com fins ambientais e passa-se a analisar as limitações a que estão submetidos e algumas possibilidades de tributação com tal finalidade compatíveis com o ordenamento jurídico vigente.

1. CAPÍTULO I: O CONCEITO DE TRIBUTO

1.1. A ambiguidade do vocábulo “tributo”

Paulo de Barros Carvalho explica que ao termo “tributo” podem ser atribuídas seis significações diversas. Isto é, tributo pode ser entendido como quantia em dinheiro; como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; como sinônimo de relação jurídica tributária; como norma jurídica tributária; e, também, como norma, fato e relação jurídica¹.

Acerca dessa pluralidade de significados, esclarece o citado autor:

Tributo é um nome de uma classe de objetos construídos conceptualmente pelo direito positivo. Trata-se de palavra ambígua que pode denotar distintos conjuntos de entidades (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como profere o Código Tributário Nacional, a relação jurídica, o fato e norma que juridiciza o fato)².

Na doutrina, tampouco, se estabelece um consenso. A título de exemplo, Luciano Amaro define tributo como “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público³”. Por sua vez, Regina Helena Costa assim o conceitua:

tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre o Estado e o contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio⁴.

Há, ainda, quem defenda, como relata Fernando Gomes Favacho, a possibilidade de se extrair das normas constitucionais um conceito de tributo implícito (uma definição

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 45.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, p. 404. No mesmo sentido, cf. FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 79.

³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 25.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Custo de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, p. 125.

denotativa), posição que é adotada por Geraldo Ataliba e Regina Helena Costa⁵. Todavia, não parece ser esta o pensamento adotado pelo constituinte originário, visto que, nos termos do art. 146, III, alínea a, da Constituição da República Federativa do Brasil⁶, atribuiu-se ao Congresso Nacional, mediante lei complementar nacional, a competência para elaborar a definição de tributos e suas espécies⁷.

Todavia, não se pode almejar produzir de um trabalho científico sem presar pela precisão terminológica⁸. É que, conforme ensina Tércio Sampaio Ferraz Jr., a nota distintiva entre o conhecimento vulgar e o conhecimento científico é justamente a eliminação das ambiguidades e vaguezas:

Daí a diferença geralmente estabelecida entre o chamado conhecimento vulgar (constatações da linguagem cotidiana) e o conhecimento científico, que procura dar a suas constatações um caráter estritamente descritivo, genérico, mais bem comprovado e sistematiza-do, denotativa e conotativamente rigoroso, isto é, o mais isento possível de ambigüidades e vaguezas⁹.

Com o intuito de adotar uma linguagem científica¹⁰, própria da Ciência do Direito, adotaremos a definição de tributo contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional, buscando, assim, delimitar o sentido do vocábulo “tributo” no presente trabalho¹¹.

⁵ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 79.

⁶ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*: “Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

(...)”

⁷ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 80.

⁸ AFTALIÓN, Enrique. R. VILANOVA, José. RAFFO, Julio. *Introducción al derecho*, p. 91.

⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*, p. 42.

¹⁰ Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico*, p. 92: “Linguagem científica – alcançada com a depuração da linguagem natural, o que a caracteriza como artificialmente constituída. É comprometida com aspectos demarcatórios, suas significações são precisas e rigidamente estruturadas, de modo que seus termos apresentam-se de forma unívoca e suficientemente apta para indicar com exatidão as situações que descreve. Suas proposições são na medida do possível isentas de inclinações ideológicas (valorativas). Seus planos sintáticos e semânticos são cuidadosamente elaborados, o que importa uma redução no seu aspecto pragmático”.

¹¹ Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico*, p. 93: “Já a Ciência do Direito é rigorosamente construída, por meio de um método próprio. Seus enunciados são coerentemente estruturados e significativamente precisos. O cientista trabalha com a depuração da linguagem técnica do direito, substituindo termos ambíguos por locuções na medida do possível unívocas ou, então, quando não é possível a estipulação de palavras unívocas, utiliza-se do processo de elucidação, explicando o sentido em que o termo é utilizado. Com estas características ela se apresenta como uma linguagem do tipo científica”.

1.2. A definição do art. 3º do Código Tributário Nacional (definição conotativa)

O Código Tributário Nacional define, em seu art. 3º, o que se entende por tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada¹².

Não se desconhece a crítica feita por parcela dos doutrinadores, entre eles Geraldo Ataliba e Luciano Amaro, de que não cabe à lei definir conceitos jurídicos¹³, entretanto, como ensina Hugo de Brito Machado, “em face de controvérsias, às vezes deve a lei estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado¹⁴”. Em verdade, não há dúvidas quanto à possibilidade de o legislador infraconstitucional delimitar um conceito de tributo, também não se trata de uma questão meramente didática, visto que se está diante de um comando constitucional¹⁵, conforme já explicado acima.

Superada esta questão, cabe analisar o conceito acima exposto, segmentando-o a fim de viabilizar a sua adequada compreensão, uma vez que, estando presentes, concomitantemente, todas os elementos abaixo listados, independentemente da denominação atribuída e da destinação dos recursos arrecadados, constituirá tal prestação um tributo¹⁶.

1.2.1. Tributo é uma prestação pecuniária compulsória

Com o intuito de evitar qualquer discussão acerca de sua natureza jurídica – se é resultado de uma relação obrigacional ou se é o exercício do poder do Estado – optou-se por incluir em sua definição a menção de que se constitui como uma prestação e, em razão disso, é possível se falar em obrigação tributária, visto que a prestação é objeto do cumprimento de uma obrigação e uma vez pago o tributo encerra-se, em consequência, o vínculo obrigacional

¹² BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília.

¹³ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 34.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 61-62.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 150.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, p. 405

que unia o contribuinte ao Fisco¹⁷. Alerta-se para o fato de prestação pecuniária não se deve confundir com a pecúnia em si, pois é o objeto da obrigação que é uma prestação de dar dinheiro ao Fisco¹⁸. Nesse ponto, merece destaque a lição de Geraldo Ataliba:

O objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Nenhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Só o comportamento livre do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto dos mandamentos jurídicos.

Em síntese: o objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos.

Este dinheiro – levado aos cofres públicos, por força da lei tributária – recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém, tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo¹⁹.

Traz-se, no trecho em análise, também, uma das principais características dos tributos, isto é, a compulsoriedade²⁰. Pretendeu, ainda, o legislador, com tal sentença, excluir qualquer cogitação acerca das prestações voluntárias, constituindo-se como um comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro. Por esse motivo, ocorrendo o fato previsto na norma jurídica, nasce, inexoravelmente e independentemente de qualquer manifestação de vontade do obrigado, um linhame que torna uma pessoa obrigada a uma prestação em dinheiro²¹.

1.2.2. Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, “tributo se paga em moeda, em pecúnia, outorgando-lhe, a lei efeito liberatório suficiente para extinguir o crédito tributário”²². Apesar de a obrigação tributária ser de prestar dinheiro ao Estado, o Código Tributário Nacional prevê, excepcionalmente, a possibilidade de a legislação dispor sobre a extinção do crédito

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 152.

¹⁸ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 109.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, p. 32.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, p. 404.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 49-50.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, p. 404.

tributário por meio da compensação de créditos do contribuinte, bem como pela dação em pagamento de bens imóveis²³.

Não obstante parte da doutrina critique a redundância da expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”²⁴, havendo, também, quem defenda a existência de tributos não pecuniários²⁵, Luís Eduardo Schoueri chama atenção para o fato de que a intenção subjacente a essa terminologia foi viabilizar o pagamento de tributos indiretamente por moeda, isto é, por meio de selos ou estampilhas²⁶, bem como sua expressão em índices de correção²⁷.

1.2.3. Que não constitua sanção de ato ilícito

Aqui se traz uma característica essencial para a compreensão do conceito de tributo, impondo-se que o fato que ocasiona o nascimento da obrigação tributária porte uma feição de licitude, pois aos fatos ilícitos estão atreladas as sanções, criando-se uma distinção entre as relações jurídicas do tributo e as relativas às penalidades pelo descumprimento de deveres tributários²⁸.

É que as multas tributárias, apesar de não serem tributos, são consideradas por disposição expressa do Código Tributário Nacional como obrigação tributária principal, com a finalidade de submetê-las à mesma sistemática de constituição, discussão administrativa, inscrição em dívida ativa e execução²⁹.

O impedimento é para que o ilícito não seja fato jurídico de uma obrigação tributária, bem como para que o montante devido não seja dimensionado em função da ilicitude, mas nada obsta que a renda subjacente de atividades ilícitas não possa ser tributada, conforme determina o art. 118, I, do Código Tributário Nacional, pensamento que é sintetizado pelo brocardo *non olet*³⁰.

²³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 662.

²⁴ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 109.

²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*, p. 633.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 152-153.

²⁷ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 110-111.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 50. No mesmo sentido, cf. FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 122.

²⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 664.

³⁰ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 124-125.

1.2.4. Instituída em lei

Trata-se de uma especialização do princípio da legalidade, que afirma que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, que também encontra previsão no art. 150, I, na Constituição da República Federativa do Brasil³¹.

Mais ainda: todos os elementos necessários para o nascimento da obrigação tributária devem estar previstos naquela lei. Se o legislador se “esquecer” de algum deles, não há tributo válido. O legislador não pode sequer deixar para o Executivo a tarefa de completar o seu trabalho. A relação tributária surge, insista-se, a partir de sua previsão, pelo próprio legislador³².

1.2.5. E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Explica Leandro Paulsen que o poder de tributar é uma prerrogativa do Poder Público e a fiscalização tributária implica, conseqüentemente, o exercício de poder de polícia, portanto somente por meio da atividade administrativa é que se pode exigir o pagamento do tributo³³. Ainda, segundo o mesmo autor, não se pode fazer um juízo de oportunidade e conveniência acerca da constituição do crédito tributário e da exigência da obrigação tributária pelo contribuinte, ocorrendo o fato gerador, deve a Administração promover os atos necessários para que o montante efetivamente seja recolhido aos cofres públicos³⁴. Desse modo, há um imperativo para que a autoridade cumpra irrestritamente a legislação tributária, incluindo-se os atos infralegais³⁵.

Contudo, merece nota a ponderação de Paulo de Barros Carvalho:

O magistério dominante inclina-se por entender que, nos confins da estância tributária, não de existir somente atos vinculados, fundamento sobre o qual exaltam o chamado princípio da vinculabilidade da tributação. Entretanto, as coisas não se passam bem assim. O exercício da atuação administrativa, nesse setor, se opera também por meio de atos discricionários, que são, aliás, mais frequentes e numerosos. O que acontece é que os expedientes de maior importância, aqueles que dizem mais de perto aos fins últimos da pretensão tributária, são pautados por uma

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 50-51.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 154-155.

³³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 665.

³⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 665.

³⁵ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*, p. 141.

estricta vinculabilidade, caráter que, certamente, influenciou a doutrina no sentido de chegar à radical generalização. Podemos isolar um catálogo extenso de atos administrativos, no terreno da fiscalização dos tributos, que respondem, diretamente, à categoria dos discricionários, em que o agente atua sob critérios de conveniência e oportunidade, para realizar os objetivos da política administrativa planejada e executada pelo Estado. Compreendido com essa ressalva, nada haverá de extravagante em proclamarmos o vigor do princípio da vinculabilidade da tributação³⁶.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 174

2. CAPÍTULO II: EXTRAFISCALIDADE E A INTERVENÇÃO DO ESTADO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

2.1. Fiscalidade e parafiscalidade

A terminologia utilizada neste tópico e no seguinte é desenvolvida quase que exclusivamente pela doutrina e representa valores finalísticos que o legislador insere na lei tributária, sendo o modo de utilização do instrumental jurídico-tributário o critério para enquadrar a exação em uma das classes abaixo expostas³⁷. Em regra, fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade são temas abordadas conjuntamente, contudo, tendo em vista o escopo deste trabalho, será feita uma breve análise dos dois primeiros nesta primeira parte e, na seguinte, a atenção se voltará exclusivamente ao fenômeno da extrafiscalidade em razão da sua relevância para desenvolvimento deste trabalho.

Ensina Regina Helena Costa que a fiscalidade se traduz com a exigência de tributos com o intuito de aumentar o saldo dos cofres públicos, isto é entender o tributo meramente como uma forma de arrecadação, um meio de gerar receitas³⁸.

A ideia de parafiscalidade, por outro lado, diferencia-se das demais por não estar relacionada com a competência tributária, mas, sim, com a capacidade tributária ativa³⁹.

2.2 Extrafiscalidade

É bem verdade que os tributos são a principal fonte de receita financeira do Estado, classificando-o a doutrina como receita derivada e compulsória, todavia nem sempre os tributos são criados com esta finalidade arrecadatória⁴⁰. É possível que a tributação funcione como um meio de incentivar ou inibir determinados comportamentos para alcançar

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 233.

³⁸ COSTA, Regina Helena. *Custo de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, p. 69-70.

³⁹ COSTA, Regina Helena. *Custo de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, p. 71.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, p. 17.

determinados valores postos na Constituição⁴¹. Fala-se, então, em um escopo extrafiscal da tributação, conforme explica José Casalta Nabais:

A extrafiscalidade em sentido próprio engloba as normas jurídico-fiscais de tributação (impostos e agravamentos de impostos) e de não tributação (benefícios fiscais) cuja função principal não é a obtenção de receitas ou uma política de receitas, mas a prossecução de objetivos económicos-sociais⁴².

Sobre a utilização da extrafiscalidade, leciona Regina Helena costa:

A extrafiscalidade, assim, pode ser implementada mediante a instituição e a gradação de tributos, a concessão de isenções e outros incentivos fiscais, como a possibilidade de dedução de despesas efetuadas pelos contribuintes referentes a recursos empregados na preservação do meio ambiente.⁴³

Não se desconhece, contudo, opinião de que a presente classificação não tem qualquer validade, posição defendida por Heleno Taveira Tôres⁴⁴ que afirma que a ordenação de finalidades extrafiscais ao tributo já não é suficiente sequer para caracterizar diferenciações entre eles, devendo tal distinção ser abandonada.

Porém, para os fins deste estudo, a distinção estabelecida guarda relação com o objeto da pesquisa, possuindo grande relevância, como se observará no decorrer da obra.

2.3. Breves considerações acerca do papel do Estado no domínio econômico

Os últimos séculos, no Ocidente, foram marcados pela oscilação da postura do Estado em relação a sua participação nas atividades econômicas. Logo no início do século XX, observou-se a transição de uma concepção estatal abstencionista para uma conduta

⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Custo de Direito Tributário*: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 70.

⁴² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, p. 695.

⁴³ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, p. 321.

⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário, p. 171-172.

intervencionista, isto é, o Estado deixa de ser “mero gendarme de direitos e obrigações, passando a ter ativo papel na vida econômica e social”⁴⁵.

Nesse contexto, em decorrência dessa alteração de paradigma, surgiu a Constituição de Weimar⁴⁶, consagrando um modelo de Estado intervencionista que se disseminou por toda a Europa Ocidental e pelos Estados latino-americanos, inspirando, também, o texto original da Constituição de 1988⁴⁷.

Todavia, tal concepção foi sendo, paulatinamente, substituída por um padrão de Estado mais reduzido, em razão de pressões decorrentes de uma ideologia neoliberal, bem como, no caso dos países periféricos, do excessivo endividamento e do esgotamento de sua capacidade de atuar como agente da atividade econômica⁴⁸.

A respeito do tema, ensina Luís Cabral de Moncada que a intervenção estatal no domínio econômico pode ocorrer de forma direta ou indireta. Na primeira modalidade, o ente estatal funciona como agente econômico ou determina a conduta de um sujeito econômico dele distinto; na segunda, o Estado “limita-se a condicionar, a partir de fora, a atividade econômica privada, sem que assuma oposição de sujeito econômico ativo”⁴⁹.

Hodiernamente, ao se falar em redução do papel do Estado no domínio econômico, “a tendência é, portanto, para a substituição da intervenção directa do Estado por formas de intervenção indirecta ou reguladora”⁵⁰.

Debruçando-se sobre a mesma temática, Eros Grau assim classifica as modalidades intervenção estatal no domínio econômico: intervenção por absorção ou participação, intervenção por direção e intervenção por indução⁵¹.

⁴⁵ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade econômica. *Revista Trimestral de Direito Público*, p. 67.

⁴⁶ O aludido autor ressalva, contudo, que foi a Constituição mexicana de 1917 a primeira explicitar, em seu texto, uma ordem econômica.

⁴⁷ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do estado frente à atividade econômica. *Revista Trimestral de Direito Público*, p. 67. No decorrer do texto, o autor destaca uma série de alterações sofridas no texto constitucional que reduziram o seu papel como agente da atividade econômica, como, por exemplo, a alteração do art. 21, XI, da Constituição da República Federativa do Brasil, que afastou a necessidade de ser a concessionária ou permissionária de serviços de telecomunicações empresa sobre controle estatal.

⁴⁸ Idem. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização. *Revista Acadêmica - Faculdade de Direito do Recife*, p. 129.

⁴⁹ MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Económico*. 4. ed. Coimbra: Coimbra, 2003. p. 42-44.

⁵⁰ Ibidem. p. 45. Essa tendência também é observada por Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti em seu artigo Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade econômica acima citado.

⁵¹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*, p. 143-144. O autor utiliza a terminologia intervenção para designar a atuação estatal na atividade econômica em sentido estrito, visto que se trata de área alheia à esfera pública.

Na intervenção por absorção ou participação, o Estado intervém no domínio econômico⁵², isto é, como agente (sujeito) econômico, assumindo integralmente o controle dos meios de produção (absorção) ou de parcela deles (participação), atuando, no primeiro caso, em regime de monopólio; e, no segundo, em competição com as demais empresas que exercem as suas atividades no setor objeto da intromissão estatal.

As modalidades de intervenção por direção e por indução distinguem-se das acima referidas por indicarem uma atuação estatal sobre o domínio econômico. Na direção, são estabelecidos mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica; por outro lado, na indução, Estado “privilegia determinadas atividades em detrimento de outras, orientando os agentes econômicos no sentido de adotar aquelas opções que se tornarem economicamente mais vantajosas”⁵³.

Quanto à diferença entre a direção e a indução, Luís Eduardo Schoueri esclarece que a distinção reside no fato de que a norma de direção somente contempla um único conseqüente para hipótese prevista na norma, já as normas de intervenção por indução são dispositivas, isto é, estabelecem uma gama de possibilidades para o agente econômico, dando-lhe estímulos e desestímulos, cabendo-lhe a decisão sobre qual conduta irá adotar⁵⁴.

É por meio da intervenção por indução que o Estado pode “valer-se da política fiscal, com a concessão de incentivos fiscais setoriais ou regionais, utilizando a maior ou menor incidência de carga tributária como mecanismo redutor de custos e estimulador de atividades econômicas”⁵⁵.

Cuida-se de hipótese de utilização da finalidade extrafiscal da tributação que “traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos”⁵⁶.

⁵² Eros Roberto Grau distingue a intervenção estatal *no* domínio econômico e *sobre* o domínio econômico. A primeira relaciona-se com a intervenção por absorção ou participação, nas quais o Estado atua como agente econômico. A última, refere-se à intervenção por indução e por direção, em que o Estado desenvolve a função de regular da atividade econômica em sentido estrito.

⁵³ SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista*, p. 100.

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. p. 43-44.

⁵⁵ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade econômica. *Revista Trimestral de Direito Público*, p. 73.

⁵⁶ CASALTA NABAIS, José. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, p. 629.

3. CAPÍTULO III: A PROMOÇÃO DO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO ATRAVÉS DA TRIBUTAÇÃO

3.1. A inserção da preocupação ambiental no Direito Tributário

A preocupação com o meio ambiente se mostra crescente nos últimos anos, situação que fica evidenciada, por exemplo, pelos incessantes debates acerca do aquecimento global, tendo os Estados papel fundamental na condução e na implementação das medidas que reduzam a degradação ambiental.

No ordenamento jurídico brasileiro, o texto constitucional estabelece no art. 225⁵⁷ o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito difuso, criando a obrigação de o Poder Público, inclusive, através de um rol de obrigações definido no § 1º.

Sobre o tema, é digna de nota a análise realizada por Celso Antonio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira:

⁵⁷ Art. 225 da Constituição da República Federativa do Brasil: “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

§ 2º Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

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

§ 4º A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§ 5º São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§ 6º As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.

Ao assegurar a todos a existência do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, nossa Constituição entendeu por bem não definir seu conteúdo, validando, todavia, conforme a orientação do art. 23, VI, a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para proteger o meio ambiente e combater a poluição, em qualquer de suas formas.

Dessa maneira, elevou ao plano constitucional a definição jurídica de meio ambiente descrita pelo art. 3º, I, da Lei federal n. 6.938/81, que, já na década de 80, embora sob a égide de uma Constituição estabelecida ainda em plena ditadura militar, definia a denominada Política Nacional do Meio Ambiente.

Deriva daí a definição jurídica de meio ambiente como “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química, biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”⁵⁸.

Essa modificação nas ordens jurídicas, explica José Casalta Nabais⁵⁹, é uma decorrência de um processo de conscientização do homem no sentido de que não era mais possível continuar, por meio de suas condutas, destruindo o meio ambiente e, em consequência, todo o Direito não poderia restar silente com tal atitude, devendo prestar sua contribuição para a causa de proteção ambiental.

Não obstante a inserção de uma proteção constitucional do meio ambiente como dever estatal configure um inequívoco avanço em sua tutela, para os fins deste estudo - que visa a investigar a possibilidade de estabelecer uma carga tributária diferenciada em razão do impacto ambiental da atividade exercida - deve se buscar o fundamento de validade que autorize tal tratamento desigual em relação aos contribuintes, interferindo na dinâmica econômica. Tal permissivo é estabelecido no art. 170 da Constituição da República Federativa do Brasil⁶⁰ que, ao disciplinar a ordem econômica, autoriza essa discriminação.

⁵⁸ FIORILLO, Celso Antonio; FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*, 27-29.

⁵⁹ NABAIS, José Casalta. *Tributos com fins ambientais*, p. 1-2.

⁶⁰ Art. 170 da Constituição da República Federativa do Brasil: "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri afirma que “para atingir tal desiderato, o legislador vale-se das ferramentas que encontra à disposição, não abrindo mão de inserir, na lei tributária, normas indutoras (incentivos e desestímulos) do comportamento desejado”⁶¹.

3.2. Tributos com fins ambientais

Como explica José Casalta Nabais⁶², também designados apenas como tributos ambientais, tais exações têm como característica comum a preocupação de tutela do meio ambiente. Estabelecem uma relação entre a tributação e a proteção do meio ambiente com o intuito de direcionar aquela atividade estatal para a consecução deste objetivo, a partir de uma modificação da postura do Estado que abandonou a ideia de tributo apenas como um meio de gerar receitas e passou a vê-lo como instrumentos eficientes para a promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado⁶³.

No tributo ambiental deve estar presente o motivo constitucional, que é a preservação do meio ambiente⁶⁴. Quanto ao tema, conceitua Regina Helena Costa:

A tributação ambiental pode ser singelamente conceituada como o emprego de instrumentos tributário para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orienta o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório)⁶⁵.

No mesmo sentido, Roberto Ferraz leciona que “os tributos ecologicamente orientados, são aqueles que influenciam na decisão de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente adequada”⁶⁶.

Se somente é relevante a finalidade para que é instituído o tributo, é logico concluir que o tributo ambiental não se limita a uma única espécie tributária, podendo tal finalidade ser

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, p. 235.

⁶² NABAIS, José Casalta. *Tributos com fins ambientais*, p. 1-2.

⁶³ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, p. 312-313.

⁶⁴ TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*, p. 89.

⁶⁵ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, p. 313.

⁶⁶ FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, p. 341.

fomentada por qualquer espécie de tributo. Todavia, o que deve sempre ser observado é a compatibilidade da política fiscal e a política ambiental, bem como se, na forma como instituído, o tributo atende à finalidade concebida. Não sendo assim, a exação torna-se, apenas, um meio de arrecadação, não se distinguindo das demais.

3.3. A internalização de custos e ganhos e a tributação ambiental

Na definição de Washington Peluso Albino de Souza, externalidades são custos ou ganhos gerados por um agente econômico que são suportados ou fruídos pela coletividade, e não por aquele que os criou⁶⁷. Dividem-se em externalidades positivas e negativas.

As externalidades positivas são benefícios gerados pela atividade econômica que atingem toda a coletividade sem que aquele que a gera possa usufruir individualmente dos seus benefícios. É o caso de uma produtora de alimentos que, no intuito de aumentar a qualidade dos seus produtos, exige que seus fornecedores lhe vendam apenas produtos orgânicos, aumentando o custo de sua produção, porém gerando um benefício coletivo.

Por outro lado, as externalidades negativas são custos distribuídos por toda a coletividade em decorrência da atividade exercida pelos agentes econômicos que não os suporta. Um bom exemplo é de uma indústria que, para diminuir seus custos de produção, para de realizar manutenção no seu maquinário ou deixa de trocá-lo por um mais novo que cause menor degradação ambiental. Nesse caso, apesar do agente econômico aumentar a eficiência da sua atividade produtiva, transfere a sua redução de custo para a coletividade.

Em ambos os casos, são geradas distorções nos mecanismos do mercado, que são corrigidas por meio por meio da atuação estatal. Em matéria ambiental, a compensação pelas externalidades positivas se expressa pelo princípio do protetor-recebedor, e a correção das externalidades negativas são compensadas pelo princípio do poluidor-pagador.

Na seara tributária, a discussão ganha outros contornos. É que, levada ao extremo essa ideia, estaria se criando um direito de poluir, desde que efetivada a devida compensação financeira. É o que alerta Luís Eduardo Schoueri:

⁶⁷ SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*, p. 342.

O mesmo exemplo apresenta, entretanto, efeito indesejado que não se pode deixar de lado: a monetarização do direito ambiental. Utilizado o instrumento tributário com efeito indutor, o contribuinte já não é mais visto como alguém que gera danos, mas como alguém que “paga a conta” e por isso (especialmente) legitimado a usar ou consumir bens de natureza ambiental. A consequência é, a médio prazo, redução de sua propensão a evitar a prática danosa ao ambiente, além da própria perda da consciência ambiental⁶⁸.

O alerta é válido fim de evitar a desvirtuação do tributo instituído com tal finalidade, porém não invalida sua utilização que deve estar sempre pautada pelos fins estabelecidos no arts. 170, VI, e 225 da Constituição da República Federativa do Brasil

3.4. Limites constitucionais

Tratado do fundamento de validade de uma tributação ambiental e do conceito de tributo com fins ambientais, cabe estabelecer suas limitações. É que, não obstante se caracterizem pela finalidade ambiental, não deixam de ser tributos, submetendo-se, assim, a teoria geral da tributação, conforme ressalta Denise Lucena Cavalcante:

Independente da finalidade do tributo, as suas características serão sempre as mesmas e deverão se adequar aos princípios constitucionais tributários e compatibilizar-se com os diversos objetivos de sua natureza⁶⁹.

Além dos princípios constitucionais tributários, deverá a exação se compatibilizar com os princípios da Ordem Econômica, visto que constituem uma intervenção do Estado sobre o domínio econômico, uma ação, portanto, no intuito de interferir a dinâmica do mercado, conforme alerta Schoueri⁷⁰.

O citado autor enumera as seguintes limitações⁷¹:

- Legalidade: a legalidade tributária e utilização de cláusulas gerais e conceitos indeterminados (instrumentos necessários à tutela da dinâmica econômica)

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, p.239.

⁶⁹ CAVALCANTE, Denise Lucena. *Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade*, p. 1.

⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, p. 240.

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, p. 240-253.

devem ser compatibilizados levando-se em consideração a segurança jurídica e os valores concernentes à proteção do meio ambiente;

- Igualdade: o tratamento discriminatório deve estar em consonância com a razoabilidade e a proporcionalidade para não se criar uma diferenciação injustificada;
- Proibição do efeito de confisco: não obstante se busque desestimular as atividades que gerem impacto ambiental, não se pode colocar de lado os valores da livre iniciativa e a garantia da propriedade;
- Competência tributária e competência regulatória: deve haver uma confluência entre a competência tributária e a competência material do ente tributante para regular determinado tema.

3.5. Alguns exemplos de implementação

Regina Helena Costa sugere algumas hipóteses de utilização da tributação ambiental compatíveis com o atual sistema jurídico⁷²:

- Imposto de Renda: deduções ou isenções em decorrência de atividades relacionadas à preservação ambiental;
- IPI: alíquota mais gravosa sobre produtos tóxicos ou poluentes, como utilização da seletividade;
- ITR: alíquota diferenciada conforme a utilização adequada dos recursos naturais pela propriedade rural;
- ICMS: aplicação da seletividade nos mesmos termos do IPI quanto às mercadorias e serviços que promovam menor degradação ambiental;
- IPVA: alíquota menor para os veículos movidos por combustíveis menos poluentes;
- IPTU: progressividade fiscal utilizando como referência o grau de promoção ambiental da propriedade urbana;
- ISS: concessão de incentivos fiscais para serviços voltados à preservação ambiental.

⁷² COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*, p. 325-331.

Em uma análise mais concreta, Denise Lucena Cavalcante e Ana Stela Vieira Mendes⁷³ destacam a utilização do ICMS como uma possibilidade real e efetiva de proteção ao meio ambiente, seja na política preventiva, seja política restauradora, destacando, ainda, as autoras a possibilidade de atuação nas seguintes áreas: a) o incentivo ao Etanol; b) incentivos fiscais as energias “limpas”: biodiesel, energia solar, energia eólica, etc.; e c) ações na Bolsa de Valores, através do Mercado de Carbono, previsto no Protocolo de Quioto.

⁷³ Cf. CAVALCANTE, Denise Lucena; MENDES, Ana Stela Viera. *Constituição, direito tributário e meio ambiente*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/denise_lucena_cavalcante.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2015

CONCLUSÃO

O presente estudo teve como intuito analisar a compatibilidade da utilização da função extrafiscal da tributação como forma de promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Para atingir tal finalidade, a análise partiu do conceito de tributo definido no Código Tributário Nacional, confrontando a definição positivada pelo legislador com a doutrina especializada, oferecendo críticas e apontamentos, delimitando, assim, a terminologia a ser trabalhada, no intuito de eliminar as ambiguidades inerentes à linguagem e conferir um caráter científico a obra.

Passada esta etapa, abordou-se a questão da tributação com fim diverso da mera fonte de receita, trabalhando a possibilidade de abandono da neutralidade da tributação e utilizando a norma tributária como modeladora de condutas, o que se denomina função extrafiscal do tributo. Todavia, quando a conduta estatal se orienta por tal escopo, interfere, assim, na dinâmica da atividade econômica, criando distorções no mercado, devendo haver amparo constitucional para tal atuação.

Criadas essas premissas, pesquisou-se acerca do fundamento de validade de uma tributação orientada para fins ambientais, concluindo-se pela sua compatibilidade com a atual ordem constitucional, visto que encontra respaldo nos arts. 170, VI e 225 da Constituição da República Federativa do Brasil. Diante desta viabilidade, construiu-se um conceito de tributo ambiental com base na doutrina e passou-se a investigar suas limitações constitucionais, pois, não obstante sua finalidade específica, está submetido aos princípios constitucionais que orientam todos os tributos, bem como aos que disciplinam a Ordem Econômica.

Ao fim, foram trazidas algumas hipóteses de utilização da tributação ambiental no intuito de demonstrar a viabilidade deste mecanismo como forma de promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Portanto, conclui-se que o tributo com fins ambientais é meio hábil para a promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Contudo, na sua instituição, devem ser observados os limites constitucionais estabelecidos para as demais exações, bem como as restrições previstas para a atuação estatal em relação à Ordem Econômica.

Ademais, ao estabelecer os seus contornos, o legislador deve ter o cuidado de evitar que o seu formato se torne uma forma de compensação financeira pela degradação, no sentido de se comprar o direito de poluir, tornando, nesse contexto, viáveis as condutas dos agentes econômicos que gerem impactos ambientais.

REFERÊNCIAS

AFTALIÓN, Enrique. R. VILANOVA, José. RAFFO, Julio. *Introducción al derecho*. 4ª ed. Buenos Aires: Albeledo Perrot, 2004.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

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

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 20 de outubro de 2015.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm > Acesso em 20 de outubro de 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico*. 623 f. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Constituição, Direito Tributário e Meio Ambiente*.

Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/salvador/denise_lucena_cavalcante.pdf>. Acesso em: 20 de out. de 2015.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Tributação ambiental e aspectos da extrafiscalidade*.

Disponível em:

<[http://www.ibet.com.br/download/Denise%20Lucena%20Cavalcante\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Denise%20Lucena%20Cavalcante(2).pdf)>. Acesso em: 20 de out. de 2015.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização. *Revista Acadêmica - Faculdade de Direito do Recife*, v. LXXIX, p. 127-156, 2007.

Disponível

em:

<<http://www.trf5.jus.br/documento/?arquivo=Consideracoes+sobre+incentivos+fiscais.pdf&tipo=p01>>. Acesso em: 19 nov. 2015.

_____. Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade econômica. *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 1, n. 20. p. 67-75, 1997.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FIORILLO, Celso Antonio; FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito económico*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

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

_____. *Tributos com fins ambientais*. Disponível em: <<http://www.icjp.pt/sites/default/files/media/722-1115.pdf>>. Acesso em: 19 nov. 2015.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva: 2012.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 4ª ed. São Paulo: LTr, 1999.

TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. *Extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011.

_____, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.