

ASPECTOS TEÓRICOS DA TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA

*Luís Antônio Licks Missel Machado¹
Elias da Silveira Neto²*

RESUMO

O presente estudo examina a tutela do meio ambiente, do ponto de vista jurídico tributário. A pesquisa dos contornos doutrinários e teóricos sobre a tributação ambiental, que se apresenta como instrumento de intervenção no domínio econômico pelo Estado, a fim de corrigir as externalidades negativas que fomentam a crise ecológica e, mais do que isso, incentivar as condutas positivas. Os princípios fundamentais do direito ambiental impõem a cooperação do ente público, a partir de uma atuação preventiva e voltada para a internalização dos custos sociais pelo poluidor. Entretanto, a validade das normas tributárias indutoras em matéria ambiental depende do atendimento das limitações impostas pela Constituição Federal, na qual se observa a possibilidade do caráter extrafiscal da tributação como uma flexibilização do sistema, afastando sua incidência de uma vinculação estrita à capacidade contributiva, sem olvidar, porém, da necessidade de observância à razoabilidade e à proporcionalidade da tributação.

Palavras-chave: meio ambiente – tributação – extrafiscalidade.

ABSTRACT

This study examines the protection of the environment, from the legal tax of view point. The survey of the oretical and doctrinal contours on environmental taxation, which presents it self as an instrument of intervention in the economic state in order to correct the negative externalities in a ecological crisis and, more, encourage positive behaviors. The fundamental principles of environmental law imposes cooperation of the public entity, from a preventive action and toward the internalization of social costs by the polluter. However, the validity of the tax rules inducing environmental depends on the fulfillment of constitutional limitations imposed by the Federal Constitution, which shows the possibility of extrarevenue effect about fiscal taxation as a relaxation of the system, its focus away from astrict linkage to ability to pay, without forget, however, the need to observe the reasonableness and proportionality.

Keywords: environment – taxation – extra revenue effect

¹ Professor de Direito Tributário dos cursos de Ciências Contábeis e Administração de empresas da FACCAT. Advogado. Mestre em Economia (UNISINOS). Especialista em Direito Tributário e em Gestão Tributária (UNISINOS).

² Professor de Direito Ambiental do curso Técnico em Meio Ambiente da UNIPACS. Advogado. Especialista em Direito Ambiental Nacional e Internacional (UFRGS).

INTRODUÇÃO

O presente estudo volta-se à perspectiva do direito tributário ambiental, com enfoque dos aspectos doutrinários sobre a tutela ambiental através do denominado tributo ecológico, aprofundando alguns aspectos técnico-conceituais que regem a matéria. Debruçando-se sobre a doutrina especializada, analisar-se-á a imprescindibilidade do caráter extrafiscal estar presente nos mecanismos tributário-ambientais.

Para um completo exame da matéria será esmiuçada a validade da utilização da tributação para fins de tutela ambiental, frente a comandos da Constituição Federal relativos ao sistema tributário nacional e à tutela ao meio ambiente. Considerando a flexibilidade própria dos mecanismos extrafiscais e as peculiaridades das espécies tributárias, intentar-se-á vislumbrarem que medida as rígidas limitações ao poder de tributar vigentes no ordenamento jurídico pátrio são afastadas.

DA TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA COMO INSTRUMENTO PREVENTIVO

O direito tributário ambiental, ramo da ciência jurídica, tem se apresentado como alternativa às ferramentas tradicionais utilizadas para conter o agravamento da crise ecológica. Entretanto, o debate é recente, sobretudo no Brasil, e ainda não encontra posicionamento uniforme na doutrina. É a lição de Roberto Ferraz:

Entretanto, esse tema tem sido tratado de maneira bastante confusa, equivocada e até enganosa. Há quem confunda tributo com punição, quem propugne tributos ambientalmente orientados que esbarrariam em impeditivos constitucionais e até mesmo, quem apresente tributos, lançados com finalidade puramente arrecadatória e sem qualquer orientação ambiental efetiva, como um grande esforço e exemplo na preservação do meio ambiente.³

O primeiro dos principais equívocos é propor a instituição de tributos ecológicos com a finalidade de punir o contribuinte. Contudo, a punição é um instituto estranho às normas tributárias, e próprio de outros mecanismos jurídicos como, por exemplo, as multas pecuniárias de natureza administrativa.

³ FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.p. 333.

Consoante preconiza o artigo 3º do Código Tributário Nacional, os tributos não podem ter caráter de sanção a ato ilícito, situação que vige sobre toda a ordem tributária pátria, e não apenas aos ditos tributos ecológicos. Segundo Roberto Ferraz:

Seria portanto totalmente impróprio e errado pretender sancionar atividades poluidoras com tributos mais pesados. Quando o objetivo seja sancionar, o instrumento próprio será a proibição sancionada com multa ou outra pena que o sistema jurídico possa indicar; mas nunca o tributo. Isso não significa que não se possa tributar diferenciada e mais pesadamente uma atividade nociva ao meio ambiente, mas não como sanção.⁴

Nos casos em que se utiliza um instrumento tributário de forma a onerar o contribuinte, objetivando desestimular uma determinada conduta, torna-se muito tênue a linha que separa a sanção do caráter de mera indução da norma. O elemento que identifica uma situação ou outra é a licitude. Os tributos devem ter como fato gerador um ato lícito, e é isso que num primeiro momento tornará válida a norma tributária. Veja-se lição de Alfredo Becker:

Sanção é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Tributo extrafiscal proibitivo é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite. O ilícito, como elemento integrante da hipótese de incidência, é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal proibitivo.⁵

Na tributação ambiental a proibição do caráter punitivo se acentua, haja vista que se trata de uma sanção típica das esferas repressiva e reparatória, isto é, incidente em momento posterior à ocorrência do dano. E do que se deflui de todo o exposto até então, os tributos ecológicos devem ser instrumentos de natureza preventiva, que atuam objetivando mitigar os riscos de lesões ao meio ambiente.

É necessário compreender que os tributos ecológicos, na condição de instrumentos de atuação preventiva, não anulam as demais ferramentas jurídicas destinadas à tutela ambiental, em especial as decorrentes da responsabilização dos poluidores no âmbito administrativo, cível e penal, essas sim típicas normas sancionatórias ou reparatórias. A sofisticação da ameaça enfrentada torna a punição por si só ineficaz.

TRIBUTAÇÃO ECOLÓGICA COMO MEIO DE INTERVENÇÃO

⁴ FERRAZ, Roberto. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005. p. 341.

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 609-610.

Superada qualquer confusão com as normas de caráter punitivo, os tributos ecológicos exsurtem à condição de poderosos instrumentos de intervenção do Estado, cuja ação não está mais limitada à violação do proibido. É possibilitado ao ente público influenciar os cidadãos na seleção das oportunidades lícitas que se lhes apresentam, de forma a seduzi-los a optar por aquilo que vá ao encontro de seus interesses.

Na sociedade industrial, o universo jurídico encontra em Hans Kelsen a teoria jurídica “numa análise estrutural do Direito positivo o mais exata possível, liberta de todo juízo de valor ético-jurídico”.⁶ É com base nessa premissa que a doutrina kelseniana, ao se debruçar sobre a estrutura do ordenamento jurídico, assim prescreve:

Se o direito é concebido como uma ordem de coerção, isto é, como uma ordem estatuidora de atos de coerção, então a proposição jurídica que descreve o Direito toma a forma de afirmação segundo a qual, sob certas condições ou pressupostos pela ordem jurídica determinados, deve executar-se um ato de coação, pela mesma ordem jurídica especificado.⁷

Para Hans Kelsen, o ordenamento jurídico parece se limitar a um conjunto de normas negativas, cuja funcionalidade é distinguir o permitido do proibido, a partir da aplicação das sanções. Além disso, o positivismo kelseniano aduz que o que define o teor do binômio permitir/proibir é tão só a letra fria da lei, as regras que compõem certo ordenamento jurídico.

Os propósitos que impulsionam a construção da teoria pura do direito visam a sustentar a ideologia que impera em um determinado contexto histórico. Assim, os anseios kelsenianos eram por uma intervenção mínima do Estado, tanto no direito, como na economia. O poder público só era invocado quando violadas as normas proibitivas, restringindo-se à aplicação da punição prescrita em lei. Nesse sentido, leciona Paulo Bonavides:

O Direito Constitucional do Estado liberal, em nome da juridicidade, podia assim elevar-se a posições extremas de formalismo, as quais, despolitizando o Direito, instauravam uma neutralidade aparentemente absoluta, mas em verdade impossível, perante o substrato ideológico das instituições. Escreveu Kelsen sem preâmbulo e sem direitos sociais fundamentais a Constituição da Áustria na linha de um positivismo ultrapassado em nossos dias.⁸

As normas negativas, dada a complexidade da sociedade de risco, não constituem mais instrumentos jurídicos suficientes para tutelar e regular a miríade de direitos que surgem neste novo período. É preciso que – para além delas – novos mecanismos sejam desenvolvidos,

⁶KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**.6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.p. 213.

⁷KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**.6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.p. 121.

⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**.13.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.p. 372.

estruturados a partir das normas constitucionais e de forma a lhe garantir a alta carga de eficácia que é exigida. Veja-se lição de Norberto Bobbio:

La funzione di un ordenamento giuridico non è solo quella di controllare i comportamenti de gli individui, Il Che può esse reottenuto attraversola técnica delle sanzioni negative, ma anche quella di dirigere i comportamenti verso certio biettivi prestabiliti.⁹

É, portanto, nesse novo contexto da realidade social e econômica, que os instrumentos tributários para fins de tutela do meio ambiente devem ser vislumbrados. Como um instrumento de intervenção que incida sobre atos lícitos, o que vai além do sentido das normas negativas típicas.

No âmbito do direito tributário, essa função diretiva de comportamento de que trata Norberto Bobbio, quando atribuída às normas jurídicas integrantes de seu sistema, é comumente denominada de extrafiscalidade. Como a própria nomenclatura indica, trata-se de institutos que vai além da finalidade fiscal. Como é cediço, aos tributos tradicionalmente é atribuída a função de arrecadar, conforme leciona José Maurício Conti:

Um meio pelo qual os Estados obtêm recursos necessários à manutenção de suas atividades é a tributação. Pela tributação o Estado exige, coercitivamente, o pagamento de determinadas quantias pelos membros da sociedade com o objetivo de arrecadar o necessário para o financiamento de seus gastos.¹⁰

Os tributos com finalidade preponderantemente fiscal, portanto, são estruturados com foco no desempenho arrecadatório. Os tributos extrafiscais, por sua vez, ainda que captem recursos para os cofres públicos, têm por fim induzir o contribuinte, estimulando ou desestimulando condutas, de forma que as alterações comportamentais decorrentes promovam o interesse central sob o qual foi erigida a norma. Veja-se Regina Costa:

A extrafiscalidade, como sabido, é o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidade não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores consagrados.¹¹

Logo, os tributos extrafiscais também culminam em arrecadação, assim como os instrumentos de caráter predominantemente fiscais igualmente possuem, em sua estrutura, aspectos indutores. A diferença entre ambos é teleológica, isto é, reside no fim para o qual

⁹ BOBBIO, Norberto. **Dalla struttura alla funzione: nuovi studi di teoria del diritto**. 2.ed. Milano: Edizioni di Comunità, 1984. p. 87.

¹⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 11.

¹¹ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005. p. 321.

foram instituídos, de forma que a genuína extrafiscalidade pressupõe tributação focada em alterar comportamentos sociais, sendo a captação de recursos mera consequência.

Os tributos ecológicos compreendem, pois, a utilização da inteligência contida nas normas extrafiscais utilizadas pelo liberalismo, entretanto, tendo por cerne não objetivos próprios do referido sistema, como a regulação do mercado por indução nas operações de importação e exportação, e sim um bem ambiental.

A DESVINCULAÇÃO DA RECEITA DO TRIBUTO ECOLÓGICO

É comum também a confusão entre instrumentos de caráter predominantemente fiscal, cuja receita esteja vinculada de alguma forma ao meio ambiente, com os tributos ecológicos de um modo geral, de forma a colocar esses na mesma alçada dos instrumentos extrafiscais.

O fato de um determinado tributo ter sua arrecadação vinculada ao custeio de despesas relacionadas com o meio ambiente não atribui a este instrumento o status de tributo ecológico em seu sentido mais preciso do ponto de vista técnico. Essa diferenciação é deveras importante, se considerarmos que a especialidade destes instrumentos tributário-ambientais merecem tratamento igualmente especial pelo sistema. A respeito leciona Casalta Nabais:

[...] podemos dizer que é, hoje em dia, relativamente consensual a idéia de dividir dicotomicamente esses tributos em duas espécies, elo que ou são tributos ambientais em sentido estrito, técnico e próprio, que prosseguem uma finalidade extrafiscal incentivante (reine Lenkungssteuern), ou são tributos ambientais em sentido amplo, atécnico ou impróprio, que visam a uma finalidade reditícia (reine Umweltfinanzierungsgabem).¹²

Por conseguinte, tributo ecológico é gênero composto por duas espécies. A primeira, de caráter predominantemente extrafiscal, compreende os tributos ambientais em sentido estrito, e a segunda, cuja finalidade é precipuamente arrecadatória, diz respeito aos tributos ambientais em sentido amplo. Em comum há o interesse de tutela jurídica do meio ambiente, e nada mais.

No que tange à derivação reditícia dos tributos ecológicos, dada a sua natureza eminentemente fiscal e efeitos indutores desprezíveis, pouco há sobre o que se debruçar a respeito dele o direito tributário ambiental. Isso se dá em razão de que tal espécie está

¹² NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.p. 430.

submetida ao regime tributário tradicional, recebendo tratamento idêntico ao de qualquer outro tributo instituído com o fim de abarrotar os cofres públicos de dinheiro.

Em síntese, o segundo equívoco trazido à baila, qual seja o da confusão entre as espécies de tributos ecológicos, tem origem no elemento utilizado para classificá-los. Erra quem entende que tributo ecológico é todo aquele que tem sua receita vinculada a um bem ambiental. O que o distingue é, em verdade, sua finalidade extrafiscal, conforme lição de Casalta Nabais:

Com efeito, o que caracteriza a natureza ambiental dos tributos é o objectivo ou finalidade extrafiscal ecológica assumida pelo legislador ao criá-los e discipliná-los e não o destino ecológico das receitas proporcionadas pelos mesmos, pois este destino situa-se a jusante das correspondentes relações tributárias, inserindo-se na política de realização de despesas e não na política de obtenção de receitas fiscais.¹³

Embora Casalta Nabais refira ser consensual que a classificação dos tributos ecológicos, enquanto gênero compreenda espécies dos tributos ecológicos em sentido estrito e amplo, há quem rechace os instrumentos predominantemente fiscais de qualquer enquadramento pelo direito tributário ambiental. É o caso de Heleno Taveira Torres:

Desse modo, não serão espécies de “tributos ambientais” aqueles que simplesmente tenham sido criados para que sua arrecadação permita a formação de fundos específicos em favor da preservação e controle do meio ambiente ou similar. A finalidade (ambiente) deve vir presente e reconhecível na estrutura da norma tributária, a partir do motivo constitucional, como as hipóteses do art. 22, da CF.¹⁴

Não obstante restar assentado que é o elemento teleológico que caracteriza o tributo ecológico, há quem vá além e enquadre como instrumento tributário ambiental institutos totalmente estranhos à matéria. Exemplo disto é o chamado “ICMS ecológico”, o qual, segundo Fernando Scaff e Lise Tupiassu, “trata-se, unicamente, da adoção de critérios ambientalmente relevantes para a repartição das receitas normalmente obtidas”.¹⁵

ASPECTOS TECNICOS E CONCEITUAIS

Haja vista a pesquisa tratar do direito tributário ambiental e da extrafiscalidade, focar-se-á daqui em diante nos aspectos técnicos e conceituais da espécie de tributos ecológicos em

¹³ NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.p. 430.

¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – os Limites dos Chamados Tributos Ambientais. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.p. 129.

¹⁵ SCAFF, Fernando Facury, TUPIASSU, Lis Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.p. 737.

sentido estrito. Lídia Ribas, ao comentar as considerações sobre esse instrumento feitas durante a Conferência da Organização das Nações Unidas realizada no Rio de Janeiro, em 1992, recorda as características básicas para sua instituição:

A Conferência da Organização das Nações Unidas realizada no Rio de Janeiro – ECO 92 tratou o problema da tributação ambiental e em declaração final dispôs sobre o tributo ambiental – ecotax – como devendo sua criação observar: a) eficiência ambiental; b) baixo custo; c) administrativamente barato e simples; d) não provocar ou provocar o mínimo de efeitos no comércio internacional.¹⁶

As diretrizes do direito internacional ambiental sobre o assunto tratam, pois, de delinear quais são os aspectos que devem ser observados quando da instituição de um tributo ecológico. Todas elas guardam relação axiológica com os princípios esculpidos pela doutrina especializada. É o que se depreende das lições de Simone Sebastião, em referência à jurista portuguesa Cláudia Alexandra Dias Soares:

O princípio da suficiência clama pela “[...] construção de tributos que sejam aptos a promoção da mudança comportamental, isto é, que sejam susceptíveis de desencadear uma poupança de recursos superior aos gastos administrativos que envolvem”; enquanto que o princípio da eficiência queda realizado pela efetivação do objetivo que os inspira, que é a internalização das externalidades. [...] A simplicidade administrativa é princípio que dita que não só os tributos ambientais como todos os tributos devem se pautar por uma construção simples e de administração fácil.¹⁷

Partindo-se para um exame minucioso da questão, tem-se que a eficiência sugere, enquanto princípio e diretriz do direito tributário ambiental, que o instrumento concretize, na prática, indução e seu efeito consequente, para o atingimento dos quais foi pensada toda a norma. É preciso compreender que isso não é tarefa fácil, sobretudo ante a volatilidade multifacetada do mercado, visualizada no câmbio, no consumo, na tecnologia, etc.

Toda essa complexidade que envolve a instituição de um tributo ecológico pode dar azo a uma legislação igualmente complexa, motivo pelo qual coube à ressalva principiológica da simplicidade. Na mesma senda, há de se atentar para que todo o aparato fiscal a ser estruturado em razão do instrumento não implique em custos excessivos para a máquina pública, o que consubstancia o enunciado da suficiência.

Não bastasse o legislador ter de estar atento à eficácia, simplicidade e suficiência do tributo ambiental a ser instituído, ele precisa alertar também à possibilidade da intervenção

¹⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-Financeiros e Tributários. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.p. 697.

¹⁷ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006.p. 236.

estatal provocar efeitos no comércio internacional. É que certas vezes a alteração no preço dos produtos provocada pela variação da carga tributária pode prejudicar a competitividade dos mesmos, em relação aos seus concorrentes globais.

Especificamente quanto a última diretriz, equivalente ao princípio identificado por Simone Sebastião como o da “evitação de distorções da livre-concorrência”¹⁸, cabe ressaltar que sua solução não está necessariamente atrelada aos aspectos internos de sua estrutura. Isso significa que ele pode aparentar, de forma isolada, ser contrário ao enunciado em discussão, mas num contexto maior é de alguma forma compensado. Veja-se Eugenio Lagemann:

Entre os problemas para a aplicação de uma tributação ecológica de caráter geral em uma ação isolada de um determinado governo, está a eventual perda de competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional. Uma das alternativas é a redução das contribuições sociais, que está sendo empregada nos países europeus, ou a liberação dos produtos exportados com a simultânea tributação dos produtos estrangeiros.¹⁹

Por mais utópico que seja, são correntes na doutrina as manifestações a favor de um tributo ecológico em nível internacional, que atingiria os poluidores de forma global, evitando a problemática das distorções no comércio internacional. Nesse sentido, Willis Filho:

[...] espera-se que se possa desenvolver o “Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global” requerido para a efetivação dos direitos fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito, consagrados normativamente, dentre os quais avulta dimensão, em que esses direitos se prestam à tutela do meio ambiente, assim como o direito tributário por meio de mecanismos como a pluritributação internacional sobre as rendas das empresas.²⁰

Ocorre que a crise de sustentabilidade ambiental exige ações rápidas de parte dos Estados, com resultados na mesma velocidade. E a instituição isolada de tributos ecológicos tem suas vantagens, como a maior adaptabilidade aos contornos do problema a que se propõe resolver. Destarte, do ponto de vista técnico-conceitual, tributos ecológicos são aqueles cuja finalidade é a de induzir o comportamento dos contribuintes, visando à tutela do bem jurídico meio ambiente. Eles devem atender, por ocasião de sua instituição, às diretrizes traçadas durante a Conferência da Organização das Nações Unidas realizada no Rio de Janeiro, em 1992, alçadas a princípios pela doutrina especializada.

¹⁸ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006.p. 238.

¹⁹ LAGEMANN, Eugenio. Tributação ecológica. **Revista Ensaios FEE v. 23, n.º 1**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística do Estado do Rio Grande do Sul, 2002.p. 317.

²⁰ FILHO, Willis Santiago Guerra. Epistemologia Sistemática para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.p. 595.

O Direito Tributário Ambiental, enquanto ramo da ciência jurídica voltado ao estudo da aplicação de mecanismos tributários para fins de tutela do meio ambiente, não se limita à instituição de novos tributos. Ele vai além, apurando também a viabilidade da reestruturação de instrumentos já consagrados, de forma a lhes atribuir o caráter extrafiscal ecológico que lhe é próprio.

Lídia Ribas, ao abordar o assunto, trata de alargar o sentido da usual expressão “imposto verde”, afirmando que “não quer dizer que seja necessariamente um imposto novo, mas sim a aplicação de impostos existentes visando à defesa do meio ambiente”.²¹ Veja-se que a alteração a que se procede na norma tributária é teleológica, transformando tributos tradicionais em autênticos tributos ecológicos. Nesse sentido, José Oliveira afirma:

Freqüentemente, porém, o tributo tradicional, sobretudo o imposto (sob a forma de imposto ambiental em sentido *lato*), busca revestir-se de uma roupagem especial visando à defesa do meio ambiente. Com criatividade, é possível adaptar e graduar os tributos conhecidos à finalidade preservacionista, em que o poluidor é levado a não poluir ou a reduzir a poluição para não ser tributado ou ter sua carga tributária reduzida e o não-poluidor isentado.²²

Do ponto de vista da implementação dos tributos ecológicos, constata-se que a técnica de adaptação de um tributo já existente para a finalidade extrafiscal ecológica é via mais célere que a instituição de uma nova norma indutora.

Na via de adaptação de tributos pré-existentes para o fim ecológico, a exemplo da hipótese supramencionada, de utilização da prerrogativa constitucional preconizada ao art. 153, § 1º, destacam-se os instrumentos da seletividade e da progressividade.

Da seletividade tributária

Quanto ao primeiro dos referidos instrumentos, disposto aos arts. 153, § 3º, inc. I e 155, § 2º, inc. III, da Carta Magna, está vinculado obrigatoriamente ao IPI e facultativamente ao ICMS.

A seletividade compreende a majoração ou minoração de alíquotas em relação a determinados produtos, em função da essencialidade. A regra é a interpretação do que é “essencial” a partir da perspectiva do princípio da capacidade contributiva, isto é, onerando os

²¹RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-Financeiros e Tributários. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005. p. 698.

²² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 68-69.

bens supérfluos e luxuosos, ao mesmo tempo em que privilegiando tributariamente os bens ditos essenciais. Segue lição de Aliomar Baleeiro:

Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em personalidade sempre que possível e estabelece, em substituição, o princípio da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços nos art. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III. [...] É que a capacidade econômica demonstrada por quem tem aptidão para o consumo, somente está disponível para o pagamento de tributos, em se tratando de consumo de gêneros de produtos de necessidade média, de luxo ou supérfluos.²³

Porém, nada há na Carta Magna que limite o sentido da essencialidade a uma extensão do princípio da capacidade contributiva, expressado, conforme sugere Aliomar Baleeiro, numa presunção de riqueza do consumidor por ele ter acesso a determinados bens que fogem às necessidades tidas como básicas. E, não havendo impedimento constitucional, pode muito bem ser interpretado à luz de outro princípio fundamental, qual seja o de ordem ecológica.

Sob o prisma da tutela jurídica do meio ambiente, pode-se majorar as alíquotas do IPI e do ICMS relativas aos produtos com maior potencial lesivo ao meio ambiente, de forma a desestimular o seu consumo. Em sentido inverso, poder-se-ia minorá-las no que tange aos bens ecologicamente corretos, incentivando sua utilização em detrimento daqueles que não se enquadram nesta categoria.

Prosseguindo no exame dos instrumentos hábeis para a atribuição da extrafiscalidade ecológica aos tributos tradicionais, veja-se a progressividade.

Da progressividade tributária

Está prevista na Constituição Federal aos arts. 153, § 2º, inc. I, e § 3º, inc. I, 156, § 1º e 182, § 4º, inc. II, que tratam dos impostos sobre a renda, a propriedade territorial urbana e a rural. Habitualmente, sua face indutora está enraizada na capacidade contributiva e na função social da propriedade. Noutras palavras, consiste no fracionamento da base de cálculo do tributo em mais de uma faixa de valores, de forma que sobre cada uma delas incida alíquota diferenciada, escalonadas de forma progressiva, o que justifica o nome dado ao instituto.

Reservado o mérito das acaloradas discussões sobre as limitações constitucionais acerca da aplicação da progressividade, nada impede que, a exemplo da seletividade, este

²³ BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.p. 694.

mecanismo seja posto sob o prisma do princípio fundamental ambiental, sobretudo legitimando a chamada função sócio-ambiental da propriedade.

Dentro desta linha, seria possível ao IPTU e ao ITR incentivarem, por exemplo, a instituição de reservas particulares de conservação, determinando a incidência de alíquotas diferenciadas para os imóveis que reservassem parcela de sua área para este fim. Por outro lado, fixar alíquotas mais onerosas no caso de propriedades exploradas economicamente de forma não sustentável desestimularia esta prática.

DA DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA AMBIENTAL

No manejo das ferramentas constitucionais de tributação extrafiscal, questiona-se a viabilidade de instituir, para fins de persecução dos objetivos motivadores da intervenção, alíquota no valor zero. A dúvida se justifica em razão da exoneração total da obrigação tributária estar representada no ordenamento infraconstitucional pela figura da isenção, que possui requisitos específicos para sua instituição, como o de sempre decorrer de lei.²⁴

Na doutrina, não são referidos óbices à aplicação da alíquota zero. A existência de institutos próprios para a exoneração total da obrigação tributária, como as isenções e as imunidades, não sustenta o fundamento de que, em razão disso, o mecanismo contrariaria a boa técnica. Sua aplicação se justifica diante do fim extrafiscal, que demanda celeridade e volatilidade da intervenção. Nesse sentido já se posicionou o Superior Tribunal Federal:

A CF autoriza o Poder Executivo alterar a alíquota, podendo chegar a zero, por mero decreto (art. 153, § 1º). Tal não se passa com a isenção, que depende de lei (CTN, art. 176). Operando mediante Decreto, com a graduação da alíquota podendo chegar a zero – o Poder Executivo fica com agilidade para intervir, via política fiscal, as operações do mercado. Daí a necessidade do legislador de criar duas figuras – isenção e alíquota zero. Questão de agilidade na intervenção do mercado.²⁵

Sendo pacífico que é possível a instituição de alíquota zero, as discussões se voltam para a equivalência, ou não, desse mecanismo com o da isenção. É que alguns juristas equivocadamente se limitam a uma análise meramente funcional da questão, observando apenas o efeito gerado, que em ambas as situações é o de exonerar o contribuinte do pagamento do tributo. Entretanto, é preciso também considerar importantes questões formais.

²⁴ Artigo 176 do Código Tributário Nacional.

²⁵ Recurso Extraordinário n.º 350.446-1/PR. Trecho do voto do Relator Ministro Nelson Jobim. Extraído da p. 719 do acórdão publicado no Diário da Justiça em 06 de junho de 2003.

Aurélio Seixas Filho, adepto da corrente que iguala os institutos, aduz que nenhuma “distinção substancial pode ser apontada entre uma mercadoria favorecida com alíquota zero (Livre ou N.T.) e uma mercadoria beneficiada com isenção objetiva incondicional”. Prossegue ele afirmando que, “Em quaisquer desses casos, a mercadoria estará excluída da tributação [...]”.²⁶ Acerca do tema, leciona Sacha Coêlho que:

[...] são mesmo profundamente diversas. A isenção exclui da condição ‘jurígeno’ fato ou fatos. A alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Se é zero, não há o que pagar. [...] Não há nada mais funcional do que a alíquota zero como técnica de tributação, sendo de grande utilidade prática nos gravames do ato gerador genérico com alíquotas múltiplas e seletivas. [...] se a incidência do mandamento, por ser zero a alíquota, acaba por não gerar dever algum, não significa que a hipótese de incidência inocoreu. É exatamente porque ocorre o suposto que se anula a consequência, indiretamente, zerando a alíquota.²⁷

O doutrinador supramencionado concorda que os efeitos de ambos os institutos se equivalem, mas acrescenta, explicando que os caminhos para se chegar à exoneração é que diferem. Em síntese, a aplicação da alíquota zero decorre da própria incidência da norma tributária sobre o fato gerador, enquanto que as isenções configuram um direito à não-incidência, decorrente da lei. É isto que sintetiza Fernando Boiteux em sua lição:

A isenção e a alíquota zero representam duas maneiras distintas pelas quais o legislador intervém no domínio econômico, razão pela qual os princípios aplicáveis a cada uma delas são diversos, não se podendo tomar uma pela outra. A legislação e a doutrina apresentam distinções igualmente relevantes entre ambas.²⁸

A importância da diferença dos institutos reside, pois, no tratamento jurídico diferenciado e na impossibilidade de considerá-los sinônimos. A par de suas dessemelhanças, não se pode olvidar que a isenção também é mecanismo que pode servir à tutela jurídica do meio ambiente, afastando a incidência dos tributos e se configurando como incentivo fiscal dotado de inteligência ecológica.

A criação e a adaptação de tributos, a seletividade, a progressividade e as isenções esgotam os instrumentos sob análise no presente estudo, mas não o rol de mecanismos extrafiscais existentes. Da criatividade dos legisladores pode-se ainda cogitar de reduções da base de cálculo, concessões de crédito presumido, entre outros, que fogem do escopo da presente pesquisa.

²⁶ FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Princípio da legalidade. **Princípio da legalidade** (org. Ives Gandra da Silva Martins). São Paulo: Resenha Tributária, 1991. Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 6.p. 105.

²⁷ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**.3.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.p. 175-186.

²⁸ BOITEUX, Fernando Netto. Inexistência de Crédito de IPI por Insumo Sujeito a Alíquota Zero: a Questão Constitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário n.º 140**. São Paulo: Dialética, 2007.p. 42.

Examinando as ferramentas extrafiscais supramencionadas, selecionadas entre as existentes em razão do destaque que a doutrina lhes atribui em relação às demais, observa-se que o conteúdo indutor que comportam não é sempre o mesmo. Enquanto algumas normas influenciam comportamentos gravando a carga tributária, outras o fazem a partir da exoneração parcial ou total da obrigação.

Na primeira das hipóteses relatadas, vislumbra-se um teor negativo na norma, pois o que se tem é um desestímulo, isto é, uma indução do contribuinte a abster-se de realizar determinada conduta. Por outro lado, o que se verifica na segunda possibilidade é o incentivo a um comportamento, materializado em benefício financeiro decorrente da exoneração tributária.

Afastando a concepção de que sanção é exclusivamente a “realização compulsória do mal”²⁹, como sugere Hans Kelsen ao resumir o ordenamento a um conjunto de normas negativas, abre-se a possibilidade da instituição de sanções positivas. Está-se falando de consequências ou efeitos jurídicos benéficos decorrentes do preenchimento de um suporte fático, ambos prescritos por norma jurídica. Pertinente a lição de Marcos de Mello:

Como procuremos deixar claro, a norma jurídica constitui um modelo de conduta estabelecido pela comunidade, como resultado da valoração dos fatos da vida, com a finalidade de obter a adaptação do homem à convivência social harmônica.³⁰

As sanções positivas constituem, portanto, prêmio oferecido pelo Estado àqueles que se comportarem de forma a preencher o suporte fático da norma. Dessa forma, a “adaptação do homem à convivência social harmônica” não será atingida apenas proibindo o indivíduo de fazer aquilo que é positivado como contrário ao fim almejado, mas também o induzindo a se comportar de forma a promover esse objetivo comum. Veja-se lição de Simone Sebastião:

[...] o Direito Premial, ou seja, o Direito em sua função promocional, é método valioso nas mãos do Estado com vistas à indução do comportamento dos administrados, atuando no plano psicológico, encorajando-os a com ele colaborarem na execução das políticas públicas.³¹

Ora, o incentivo induz o contribuinte a agir da forma certa e determinada pretendida pelo Estado. Os indivíduos se tornam colaboradores ativos da finalidade à qual se destina a norma, enquanto sob a vigência das sanções negativas os mesmos apenas se abstêm de agir,

²⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.p. 122.

³⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.p. 14.

³¹ SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo Ambiental**. Curitiba: Juruá, 2006.p. 35-36.

porquanto receosos das conseqüências onerosas do ato. Não é de hoje que premiar se faz mais vantajoso do que gravar, pois, como sugeriu Nicoló Machiavelli:

Nesta linha, deve estimular os seus cidadãos para que estes possam tranqüilamente exercer as suas atividades, quaisquer que sejam elas, tanto no comércio, quanto na agricultura, de sorte que o lavrador embeleça a sua propriedade sem o temor de vê-la um dia ser-lhe confiscada, e que o negociante instaure seu comércio sem sentir-se ameaçado pelos impostos. Por outro lado, o príncipe deverá estipular recompensas para aqueles que entendem realizar coisas ou para quem quer que se proponha de algum modo a concorrer para o crescimento da sua cidade ou do seu Estado.³²

Ao defender que as sanções premiaias são ferramentas mais eficazes na persecução dos objetivos da intervenção, não se está afastando a instituição de normas negativas. Pelo contrário, ambas devem conviver harmoniosamente no ordenamento, tendo sua utilização combinada na política ambiental. Desde os primórdios dos tributos ecológicos assim está assentado, conforme leciona EugenioLagemann:

Na teoria econômica, a inclusão da solução tributária para os problemas do meio ambiente tem origem em Pigou, que sugeriu, admitida a hipótese da ausência de custos administrativos (Pigou, 1956, p. 99), a instituição de um imposto para a correção das externalidades negativas e o pagamento de um subsídio como compensação para os efeitos externos positivos (Pigou, 1932, p. 192, 381).³³

Por fim, cabe ressaltar que as intervenções estatais realizadas por meio dos tributos ecológicos, sejam para fins de corrigir falhas alocativas de mercado representadas pelas externalidades negativas, ou para compensar e incentivar efeitos externos positivos, estão sujeitas a limitações, sobretudo de ordem constitucional. Ainda que seu caráter extrafiscal flexibilize a rígida estrutura tributária, é preciso cautela para evitar abusividades.

CONCLUSÃO

A sociedade atual tem acelerado o seu desenvolvimento, e como consequência desse progresso e da expansão demográfica, surge um problema paradoxal: desenvolvimento versus poluição e utilização não sustentável de recursos naturais, sendo que a ameaça de colapso do meio ambiente pode representar até mesmo a eliminação da própria sociedade.

Nesse sentido, o Estado se vê obrigado a interferir nas relações sociais. Contudo, tal intervenção deve ser executada dentro dos contornos jurídicos em vigor. E diante dos princípios fundamentais do direito ambiental e das teorias econômicas abordadas, chega-se à

³² MACHIAVELLI, Nicoló di Bernardo dei. **O Príncipe**. Porto Alegre: L&PM, 1998.p. 130-131.

³³ LAGEMANN, Eugenio. Tributação ecológica. **Revista Ensaios FEE v. 23, n.º 1**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística do Estado do Rio Grande do Sul, 2002.p. 302.

contribuição do direito ambiental para a eliminação das origens do problema. Depreende-se da conjugação dos seus princípios fundamentais, quais sejam, cooperação, prevenção e poluidor-pagador, relativamente ao Estado, que esses o obrigam à tutela ecológica, por meio de ações que mitiguem os riscos de dano e se voltem para a internalização dos custos sociais pelos agentes poluidores.

A ciência econômica, por sua vez, traz os conceitos de externalidades negativa e positiva, ou seja, que os agentes podem tanto causar prejuízos sociais materializados na poluição e na extração de recursos finitos, como efeitos pró-ambiente, consubstanciados na adoção de medidas sustentáveis. Mais do que isso, é esse ramo científico que primeiro sugere a tributação como instrumento de promoção da tutela ambiental.

Não se trata de criar tributos com fim arrecadatório, para a utilização desses recursos em prol da causa ambiental. Consistem as normas tributárias em matéria ambiental em mecanismos de indução do comportamento do contribuinte, ora desestimulando condutas ofensivas ao bem tutelado, ora incentivando práticas que lhe sejam favoráveis. Na acepção técnico-jurídica, está-se a falar de tributação extrafiscal.

A tributação extrafiscal, pois, se apresenta como um sofisticado instrumento de intervenção no domínio econômico pelo Estado, capaz de impor à sociedade o desenvolvimento sustentável. Por meio de uma política fiscal que compreenda normas com a referida inteligência, estruturadas em atenção aos princípios que regem tais ferramentas, como o da eficiência.

Considerando que as teorias e diretrizes que apresentam a solução tributária têm origem internacional, a validade de sua aplicação no sistema jurídico pátrio depende de sua adequação às limitações constantes neste ordenamento. Por óbvio, devem ser respeitadas as condições formais para a criação de novos tributos, assim como para a adaptação dos já existentes à causa ambiental.

Enfim, a conclusão a que se chega é a de que, observadas as limitações impostas pelo sistema, a tributação extrafiscal ambiental não só é viável no Brasil, como também se trata a sua instituição de uma obrigação do Estado. A atuação do ente público nas esferas repressiva e reparatória é insuficiente do ponto de vista da sustentabilidade ecológica, e a intervenção no domínio econômico é medida urgente que se impõe.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**.7.ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

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

BOBBIO, Norberto. **Dalla struttura all'azione: nuovi studi di teoria del diritto**.2.ed. Milano: Edizioni di Comunità, 1984.

BOITEUX, Fernando Netto. Inexistência de Crédito de IPI por Insumo Sujeito a Alíquota Zero: a Questão Constitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário n.º 140**. São Paulo: Dialética, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**.13.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**.3.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.

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

FILHO, Willis Santiago Guerra. Epistemologia Sistêmica para Fundamentação de um Direito Tributário da Cidadania Democrática e Global. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**.6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação ecológica. **Revista Ensaios FEE v. 23, n.º 1**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística do Estado do Rio Grande do Sul, 2002.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**.12.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal e Tutela do Ambiente em Portugal. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**.3.Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-Financeiros e Tributários. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.

SCAFF, Fernando Facury, TUPIASSU, Lis Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico. **Direito Tributário Ambiental** (org. Heleno Taveira Torres). São Paulo: Malheiros, 2005.

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