

# A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL COMO UM INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIOAMBIENTAL DO ESTADO BRASILEIRO

Liane Huning



defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado é uma das funções do Estado contemporâneo, que se posta como um estrategista e planejador do modelo socioambiental e diante dos riscos ambientais existentes em constante crescimento busca-se demonstrar que umas das possibilidades de efetivação da proteção ambiental pode ser realizada através do uso da extrafiscalidade como forma de estimular a proteção ambiental e a diminuição desses riscos eis que o mito da inegotabilidade dos recursos naturais foi derrubado pela realidade prática.

Em que pese a responsabilidade conjunta entre o Estado e do particular de preservar o meio ambiente é ao Estado que cabe a gestão ambiental no exercício de suas funções Legislativas, Judiciais ou Executivas e o poder de atuar como agente regulador e normativo a fim de garantir o equilíbrio ambiental planejando estratégias de defesa o meio ambiente ecologicamente equilibrado, o que pode ser feito, via legislativo, atribuindo-se função extrafiscal ambiental ao tributos existentes.

Além do mais como ressalta Becker a função extrafiscal ambiental pode ser um instrumento de reforma ou educação social. Veja-se:

[...] antes de se criar um regra jurídica que poderá provocar reação contrária da opinião pública ou de determinado grupo social é prudente esperar que esta opinião se modifique ou se neutralize. Para que tal aconteça, o Estado deverá agir, e, nesta sua ação de reforma ou educação social, o tributo

extrafiscal é excelente instrumento.<sup>1</sup>

Assim, como bem ressalta o autor, o Direito Tributário tem “natureza instrumental” e sua razão de existir é “ser um instrumento a serviço de uma política<sup>2</sup>”, não se deve mais ver a arrecadação tributária apenas como forma de geração de receitas. Há que se considerar sempre a possibilidade de atribuição de uma função extrafiscal que incentive a defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado eis que apenas a função fiscal não é suficiente para a promoção do equilíbrio ecológico.

Importante destacar que não há vedação na Constituição Federal de 1988 para que o Estado faça uso da tributação extrafiscal como uma das formas de promover a defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado, ao contrário, estando prevista sua defesa expressamente tanto nos artigos 23, que inclui na competência comum dos entes federativos a defesa do meio ambiente, como 225, que impõe ao Poder Público e à coletividade “o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”, bem como no inciso VI do artigo 170 quando determina que a ordem econômica deve seguir os “ditames da justiça social e observar o princípio da defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

A tributação extrafiscal implica em tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situações equivalentes, portanto, ela serve de meio para concretizar as metas que a própria Constituição estabelece, nesse caso específico de se efetivar o tratamento diferenciado estabelecido no artigo 170 inciso VI em defesa do meio ambiente,

---

<sup>1</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.592.

<sup>2</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.592.

demonstrando claramente a integração entre a ordem Tributária e Econômica, como bem destaca Torres “Constituição Tributária está em permanente contato e interação com a Ordem Econômica”<sup>3</sup>.

Aliás, a Constituição brasileira ao estabelecer para a ordem econômica o dever de observar a defesa do meio ambiente, endereçou aos entes políticos, que já tinham obrigações para com a preservação do meio ambiente nos termos dos artigos 23 e 225, comando para atuarem no âmbito econômico para implementar o valor positivado na Constituição, que poderá ser via tratamento tributário diferenciado.

Pelas trilhas dos artigos 23 e 225 a Constituição impôs ao Poder Público o dever de proteger o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações, atribuindo desse modo as seguintes competências:

Concorrentes: a União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios competência concorrentes para combaterem a poluição em qualquer de suas formas (artigo 23, VI);

- Preservarem a floresta, a fauna e a flora (artigo 23, inciso VII);

- Legislar sobre a caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, controle de poluição (artigo 24, VI);

- Pela responsabilidade por dano ao meio ambiente (artigo 24, inciso VIII);

Exclusiva: a União para instituir a Política do Meio Ambiente, o Sistema Nacional de Gerenciamento dos Recursos Hídricos, definido os critérios de direitos do seu uso (artigo 21, inciso IX), e legislar sobre energia (artigo 22, inciso IV).

Também no parágrafo 1º do artigo 225, determina que

---

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: FERRAZ Roberto (coord.) *Princípios e Limites da Tributação*: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. 2009. p.493.

cabe ao Poder Público<sup>4</sup> o encargo de exercer sua competência legislativa e executiva de maneira a concretizar a imposição constitucional de: a) preservar e restaurar processos ecológicos essenciais e *prover* o manejo das espécies e ecossistemas. Fiscalizar as entidades dedicadas a pesquisa de material genético; b) definir em todas as unidades da Federação dos espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, que só poderão ser alterados e suprimidos através de lei; c) exigir, na forma da lei, para a instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação ambiental, de estudo de prévio impacto; d) controlar a produção, comercialização e emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem riscos para a vida, a qualidade de vida e ao meio ambiente; e) proteger a fauna e a flora.

A doutrina italiana Moschetti também legítima a extrafiscalidade quando essa for fruto da interpretação constitucional, desde que os interesses mercedores da extrafiscalidade sejam aqueles que efetivamente norteiem a constituição. Veja-se:

La discriminazione deve essere frutto di una corretta interpretazione costituzionale e a tal fine: a) in nessun caso possono essere tassati fatti o situazione non manifestante capacità contributiva; b) la qualifica dela capacità econômica in termini di capacità contributiva deve risultare de un'interpretazione sistemática dell'art. 53 e delle altre norme costituzionali non dunque qualsiasi interesse, opinabilmente sceito del legislatore ordinário, legítima l'utilizzo extrafiscale, ma solo l'interesse coletivo che si inquadra nelle idee guida dela carta costituzionale; c) denove essere quindi rispettati anche i principi costituzionali che nei diversi settori

---

<sup>4</sup> Caso descumpra a ordem constitucional, o Poder Público será solidariamente obrigado a reparar os danos. Vide: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial no. 604.725-PR. Relator: Ministro Castro Moreira. Distrito Federal. Partes: Recorrente. Estado do Paraná: Recorrido: Ministério Público Federal. Julgamento: 21 de junho de 2005. Órgão Julgador. 1ª Turma. Recurso Especial Nº 604.725 - PR (2003/0195400-5). Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200301954005&dt\\_publicacao=22/08/2005](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200301954005&dt_publicacao=22/08/2005)>. Acessado em: 01 set. 2013.

economici e social siano indirettamente intaccati dalle norme tributarie; d) infine ulterior limite à rappresentato dal princípio di coerenza.<sup>5</sup>

Não restam dúvidas que a defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado é um “interesse” de todo o texto constitucional tanto que também está inserido no capítulo da Ordem Econômica. Assim, a função extrafiscalidade ambiental caracteriza-se como um dos mecanismos eficientes para a preservação do meio ambiente proporcionando ao Poder Público tanto o direito de agir desestimulando condutas poluidoras, como o dever de estimular condutas “amigas do ambiente”.

Mesmo que se concorde que a extrafiscalidade está mais ligada à área econômica do que a tributária - tendo em vista estar diretamente relacionada com efeitos tipicamente econômicos - destaca-se que a própria ordem econômica expressamente prevê a observância ao princípio da defesa do meio ambiente, permitindo inclusive que se estabeleça um tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação. Tratamento diferenciado que poderá ser efetivado por meio da tributação extrafiscal, tornando a extrafiscalidade ambiental como instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio dos serviços públicos e para orientação de comportamentos do contribuintes para a preservação do meio ambiente, podendo ser visto como um instrumento de transformação social em defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Por outro lado, pode-se levantar que ao atribuir aos impostos uma função extrafiscal, a tributação perde sua característica de neutralidade. Mas convém ressaltar que a noção de neutralidade da tributação é um conceito decorrente da ideia de intervenção mínima oriunda do Estado Liberal, o

---

<sup>5</sup> MOSCHETTI. Francesco. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAN, 1993. p.46-47.

que não mais se coaduna com as necessidades do Estado Socioambiental. No mesmo sentido Falcão:

A tributação extrafiscal é fenômeno que caminha de mãos dadas com o intervencionismo do Estado, na medida que é a ação estatal sobre o mercado e a, antes sagrada, livre iniciativa. Contribui, além disso, para modificar o conceito de justiça fiscal, que não mais persiste somente em referencia à capacidade contributiva. Pressupõe uma estrutura adequada da fazenda pública, o conhecimento das possibilidades de intervenção de que se pode cogitar e o desejo de fazer uso dessas possibilidades, inclusive forçando o seu alargamento, pois imobilismo e extrafiscalidade são coisas que se excluem.<sup>6</sup>

O referido tratamento diferenciado provém da ação reguladora da atividade econômica pelo Estado, compreendidas nas funções de fiscalização, incentivo e planejamento da ação dos agentes econômicos, dos quais se espera a mudança de comportamento, induzidos pela diferenciação de tratamento tributário dos produtos, bens e serviços, processos de elaboração e prestação, assim como pela comercialização, circulação, uso e destinação desses produtos bens e serviços, em razão do impacto ambiental que os mesmos poderão a vir ocasionarem.

Com o tratamento tributário diferenciado, os produtores ficarão menos onerados com a tributação, quanto mais eficientes forem ambientalmente, produzirão mais com a menor poluição possível. O incentivo “consistirá, pois, na “desoneração fiscal” que corresponde à adoção de medidas eficientes de diminuição da externalização negativa<sup>7</sup>.

Além do mais como ressalta Grupenmacher “os mecanismos de desoneração da carga tributária são eficientes instrumentos de justiça fiscal”<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> FALCÃO, Raimundo Bezzer. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p.47-48.

<sup>7</sup> ARAÚJO, Fernando. *Introdução à economia*. 3. ed. Lisboa: Edições Almedina Ltda, 2009. p.574-575.

<sup>8</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações tributárias, incentivo e

Assim, considerando que a extrafiscalidade é “[...] atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais”<sup>9</sup> pode-se efetivar o tratamento diferenciado insculpido no inciso VI do artigo 170 da Constituição Federal.

Por outro lado, ao atribuir-se a função extrafiscal aos impostos existentes, poderia-se pensar que se está permitindo ao Mercado que produza com poluição, tendo em vista que com o tratamento diferenciado permite a produção e o consumo de bens poluentes, mediante pagamento a maior da imposição tributária. Quanto a esse aspecto deve-se considerar duas situações distintas: a primeira que se estará estimulando - via tributação diferenciada - que tanto o produtor, como o consumidor, produzam e consumam produtos menos poluentes, tendo em vista, que haverá incentivo tributário para essa produção, o que resultará a um preço final diferenciado. O segundo aspecto é que, mesmo diante do incentivo do tratamento diferenciado, o produtor e/ou o consumidor podem optar por produzir e/ou consumir produto com potencial de poluição - mas pagarão por essa opção, eis que não lograrão o benefício do tratamento tributário diferenciado o que resultará em um preço final a maior do referido tributo. Nessa perspectiva, embora o comportamento de um ou outro consumidor possa se manter nos padrões potencialmente poluentes, certamente a imensa maioria dos consumidores, tal como ocorre quando motivados por uma liquidação em qualquer loja, optará pelos produtos mais acessíveis, fazendo inclusive com que o custo de produção dos mesmos caia mais ainda, tornando praticamente obsoletos comercialmente os produtos

---

benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos horizontes da tributação: Um diálogo luso-brasileira*. Coimbra: Edições Almedina S.A.2012. p.55-56.

<sup>9</sup> FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p.196.

potencialmente poluidores, cujo potencial de poluição não só será virtualmente mitigado, como pode ser inclusive anulado justamente tendo em vista que sua expressão no processo produtivo possa ser considerada insignificante, dentro dos padrões de absorção do próprio ecossistema.

Assim, no momento em que o cidadão, contribuinte indireto, tiver a seu dispor a opção em consumir o mesmo produto com valor inferior - como poderá ocorrer com o refrigerante engarrafado no vidro ao invés da garrafa plástica - certamente, em sua imensa maioria, fará a opção que “lhe custará menos ao bolso” o que acabará moldando, incentivando a atividade do produtor. Nessas circunstâncias ganhará mais quem mais se esforçar para produzir e consumir produtos “mais amigos do ambiente”. E o mercado? Esse continuará livre com suas escolhas moldadas pelo livre jogo da oferta e da procura.

Nesse sentido o Estado poderá intervir de diversas formas em defesa do meio ambiente, aliás, como já visto anteriormente da leitura do artigo 225 da Constituição Federal, percebe-se que o mesmo *reclama* diversas atitudes do Estado em defesa do meio ambiente, tanto sob a forma de prevenção, controle e preservação, como em reparo dos danos causados.

O Estado pode a título de controle, por exemplo, atuar sobre a produção, comercialização, emprego de métodos e técnicas que comportem risco a qualidade e ao meio ambiente, na forma do inciso V do artigo 225 da Constituição Federal. Além de que para garantir a preservação do meio ambiente qualificado e restaurar o que tenha sido danificado o Estado precisa de recursos, tendo em vista que inúmeras vezes poderá ser impossível de corrigir os danos ambientais, ou porque não se consegue identificar o causador, ou porque as causas são prévias aos danos - conforme preveem os incisos I, II, III, VII e os § 4º e § 6º, além do previsto no § 3º do



referido artigo.

Melhor será agir a título de prevenção onde pode ser empregado, concomitantemente aos demais instrumentos, o regime tributário, eis que o inciso VI do artigo 225 faz a exigência de estudo prévio do impacto ambiental, havendo aí a possibilidade do Estado agir duplamente: de um lado a exigir o referido estudo e de outro a estimular condutas que evitem justamente a potencial poluição, mediante a instrumentalização da extrafiscalidade por exemplo, tendo em vista que a garantia de um meio ambiente saudável, prevista no artigo 225 da Constituição Federal, está diretamente vinculada aos fundamentos, princípios e objetivos elencados no Texto Maior e que o direito tributário, quando utilizado para promover a proteção ambiental, atua como um dos instrumentos mais eficientes para sua efetivação numa sociedade de riscos como a brasileira.

Nesse sentido percebe-se que extrafiscalidade ambiental pode servir como um possível instrumento de justiça socioambiental do Estado Brasileiro.



#### BIBLIOGRAFIA:

- ARAÚJO, Fernando. *Introdução à economia*. 3. ed. Lisboa: Edições Almedina Ltda, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial no. 604.725-PR. Relator: Ministro Castro Moreira. Distrito Federal. Partes: Recorrente. Estado do Paraná: Recorrido: Ministério Público Federal. Julgamento: 21

de junho de 2005. Órgão Julgador. 1ª Turma. Recurso Especial Nº 604.725 - PR (2003/0195400-5). Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200301954005&dt\\_publicacao=22/08/2005](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200301954005&dt_publicacao=22/08/2005)>. Acessado em: 01 set. 2013.

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

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações tributárias, incentivo e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. CAVALCANTE, Denise Lucena. RIBEIRO, Maria de Fátima. QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos horizontes da tributação: Um diálogo luso-brasileira*. Coimbra: Edições Almedina S.A.2012.

MOSCHETTI. Francesco. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAN, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica. In: FERRAZ Roberto (coord.) *Princípios e Limites da Tributação: Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil. 2009.