

# EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COMO POLÍTICA PÚBLICA VOLTADA À SUSTENTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

Salete Oro Boff<sup>1</sup>

Vilmar Antônio Boff<sup>2</sup>

Resumo: A presente análise tem por objetivo apresentar a extrafiscalidade tributária como instrumento de política pública capaz de promover o dever constitucional de sustentabilidade. As políticas públicas são compreendidas como toda atuação estatal no sentido de promover os objetivos e fundamentos constitucionais estabelecidos, visando coordenar os meios à disposição do Estado e das atividades privadas. Inserida nesse contexto, a extrafiscalidade possui caráter jurídico e político e atua como instrumento para a aplicabilidade dos fins públicos e é meio eficaz para a implementação de políticas públicas estatais voltadas à sustentabilidade socioambiental para a presente e as futuras gerações. O método utilizado é o indutivo e a técnica de pesquisa bibliográfica.

Palavras-Chave: extrafiscalidade tributária, políticas públicas, ordem constitucional, sustentabilidade.

Abstract: This analysis aims to present tax extrafiscality as an instrument of public policy capable of promoting the constitutional duty of sustainability. Public policies are understood as all

---

<sup>1</sup> Doutora em Direito – UNISINOS. Estágio Pós-Doutoral -UFSC.Docente e Coordenadora do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito – IMED.

<sup>2</sup> Doutor em Desenvolvimento Regional – UNISC. Docente e Coordenador do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Administração – Gestão Estratégica de Organizações – URI.

state action in the sense of promoting the objectives and constitutional foundations established, aiming to coordinate the means available to the State and private activities. Inserted in this context, extrafiscality has a legal and political character and acts as an instrument for the applicability of public purposes and is an effective means for the implementation of state public policies aimed at socio-environmental sustainability for the present and future generations. The method used is the inductive and the bibliographic research technique.

Keywords: tax extrafiscality, public policies, constitutional order, sustainability.

## 1 INTRODUÇÃO



extrafiscal é prática nas finanças estatais e representa o caráter político da atividade financeira, traduzindo-se em importante instrumento para a aplicabilidade dos fins públicos. Seguindo a tendência da preocupação com sustentabilidade, suas diversas dimensões, destaca-se, neste estudo, a extrafiscalidade tributária voltada a sustentabilidade socioambiental.

Registre-se que a intervenção estatal possui importância, especialmente quando o Estado assume o papel de agente normativo e regulador da ordem econômica. O modelo intervencionista do Brasil é limitado, no entanto, por princípios, o que relativiza a sua atuação. A Constituição de 1988 propugna por um meio termo, no qual liberdade de iniciativa convive com os valores sociais do trabalho; a garantia dos direitos de propriedade convive com a função social desta. Isso porque o Estado Democrático de Direito assenta-se num extenso rol de direitos e deveres fundamentais e na garantia dos meios para a sua efetivação.

A conjugação da proposta liberal e social no Estado brasileiro exigem um Estado regulador aliado às preocupações

sociais brasileiras, é necessário que ele participe, seja ativo, executando diversas ações governamentais para garantir os direitos e garantias constitucionais. Com esse propósito, o Estado se valerá de meios constitucionalmente delimitados, tal como o instituto da extrafiscalidade no Direito Tributário para concretizar os seus propósitos.

Para dar conta da temática, inicialmente, analisa-se a extrafiscalidade no Direito Tributário, a seguir apresenta-se a atuação estatal por meio de políticas públicas e, por fim, identifica-se a extrafiscalidade como meio de implementação de ações estatais voltadas à sustentabilidade socioambiental. No desenvolvimento da pesquisa utiliza-se o método dedutivo e a técnica de pesquisa bibliográfica.

## 2 EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

A atuação do Estado se sustenta em prol do bem comum e se materializa a partir do texto constitucional, representando o “poder do Estado”, que nada mais é do que o “Poder dos Indivíduos que se transindividualizou” (BECKER, 1972, p. 168). Portanto, no Estado Democrático de Direito brasileiro o povo é detentor da soberania. O bem comum estabelece uma relação que liga todos os indivíduos a um e cada um a todos, por meio de um feixe de direitos e deveres que possui na igualdade (ou no princípio da igualdade) um corolário unificador. É sobre essa base que se funda o Direito Tributário, segundo Harada (2008, p. 288) “dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais.”

O Direito Tributário, como categoria jurídica, possui seu fundamento de validade no princípio da estrita legalidade. As normas tributárias têm por finalidade criar as condições para a exigência de valores/receita (dinheiro) para o Estado e dever de contribuir para a população/contribuintes. A norma jurídica é

“meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas vontades” (ATALIBA, 2008, p. 25). Na teoria contemporânea do dever fundamental de pagar impostos, desenvolvida por Nabais (2004, p. 679), “o imposto não pode ser encarado nem com mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal.”

Assim, reconhece-se o Estado Fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos, que proveem aos cofres públicos recursos, a fim de executar a função pública, pautada pelo interesse público. Nesse contexto, desenvolveu-se, também, a exação extrafiscal, cuja finalidade é diversa da mera arrecadação fiscal, com fundamento no princípio da supremacia do interesse público, regulando a economia, estimulando comportamentos e outras finalidades.

Desse modo, a extrafiscalidade tributária desempenha papel como indutora de comportamentos, os quais vêm ao encontro da perspectiva da utilização do Direito não apenas como instrumento para sancionar negativamente o indivíduo que descumpra o ordenamento jurídico, mas como possibilidade de recompensá-lo, quando venha a atuar de acordo com um comportamento socialmente desejável, a denominada ‘função promociional’ do Direito de Bobbio<sup>3</sup> (2008). Nessa esteira, pode a tributação ser utilizada como ferramenta para indução de mudanças sociais, com resultados políticos, econômicos, entre outros, direcionando comportamentos dos administrados a favor de

---

<sup>3</sup> “A noção de sanção positiva deduz-se a contrário sensu, daquela mais bem elaborada de sanção negativa. Enquanto o castigo é uma reação a uma ação má, o prêmio é uma reação a uma ação boa. No primeiro caso, a reação consiste em restituir o mal ao mal; no segundo, o bem ao bem. Tal como o mal do castigo pode consistir tanto na atribuição de uma desvantagem quanto na privação de uma vantagem, o bem do prêmio pode consistir tanto na atribuição de uma vantagem quanto na privação de uma desvantagem (BOBBIO, 2008, p. 24-25).

políticas públicas determinadas e recompensando-os, de acordo com um comportamento socioambiental desejável.

Da postura estatal passiva para uma postura ativa, que não se resume a aguardar a inobservância de seus preceitos para se fazer presente, o Direito deve impulsionar mudanças comportamentais, incentivando padrões de produção e consumo, com objetivo de inserir novos valores e formas de influenciar a realidade voltadas à sustentabilidade.

A extrafiscalidade vincula-se ao campo da intervenção do Estado no domínio econômico e social. Na construção da figura tributária a finalidade extrafiscal e a finalidade fiscal coexistem e convivem, com maior ou menor prevalência de uma em relação ao outra, a depender do contexto no qual se inserem. A intervenção na economia privada, por meio de regras jurídicas tributárias, é necessidade inadiável, pois somente desta forma se garantirá à pessoa dignidade (BECKER, 1972). O campo da extrafiscalidade está restrito ao da “prossecução de objetivos econômicos-sociais”, fundados no princípio do Estado social.

Para Meirelles (1979) a extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividade reputadas convenientes à comunidade. Verifica-se que a extrafiscalidade está alijada à função primordial dos tributos, qual seja, abastecimento dos cofres públicos. Entretanto, constitui instrumento, no âmbito do poder estatal, para a prossecução dos objetivos econômico-sociais do Estado, seja por meio da regulação estatal, seja por meio do fomento de atividades.

A função extrafiscal possui limites definidos pela Constituição e pela lei. O princípio da legalidade é que legitima toda a atuação estatal no campo do direito. No Direito Tributário, em específico, esse princípio ganha contornos estritos, pois, “somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei” (CARVALHO, 2010, p. 206). Qualquer incentivo fiscal, para

que não se torne arbitrário, ou qualquer tributação restritiva, como a que incide sobre cigarros para que não implique em apropriação indevida, somente é concebível mediante lei, com antecedente constitucional prévio estabelecendo a competência.

Acrescenta-se o princípio da proibição do tributo com efeito de confisco. O Direito Econômico – ramo jurídico no qual se insere a extrafiscalidade em sentido último – não deve sofrer “exigentes limitações constitucionais” (NABAIS, 2004, p. 695), sendo que, em regra, os Estados deixam a sua administração ampla liberdade de condução neste quesito. Como limites materiais à aplicação extrafiscal do tributo impõe-se o princípio da proibição do excesso e do arbítrio. Esse princípio desdobra-se em: a) legitimidade dos fins, ou seja, relaciona-se com a finalidade constitucional almejada; b) imprescindibilidade do meio, ou seja, a utilização extrafiscal do tributo se impõe, pois não há meio sucedâneo com os mesmos efeitos e c) razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito, que indica a relação direta entre o sacrifício exigido com a relevância da finalidade objetivada.

Percebe-se que definir efeito confiscatório é uma tarefa complexa. Esse princípio, em verdade, apenas fornece um “rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhe que existe um limite para a carga tributária” (CARVALHO, 2010, p. 212). Sobre o princípio da igualdade e sua relação com a extrafiscalidade, considera-se ser o limitador da atividade impositiva estatal, não coadunando com a extrafiscalidade, pois, por exemplo, em algumas situações, benefícios são concedidos a determinados setores da economia ou a alíquota do imposto de importação é elevada sobremaneira em relação a determinado bem. Na realidade, o princípio da igualdade na extrafiscalidade é almejado de maneira indireta com a concretização dos fins estatais diversos do propriamente fiscal, não graduando, especificamente, pelo parâmetro da capacidade

contributiva.

Em análise da capacidade contributiva, Carvalho (2010, p. 212) considera o princípio como o “padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério do juízo de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”. Destaca dois momentos do princípio da capacidade contributiva. O primeiro, o de “realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”; o segundo, “também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa* ou *subjéctiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento” (grifos do autor) (CARVALHO, 2010, p. 214).

Na realidade, o princípio da capacidade contributiva – fortemente relacionado com o princípio da igualdade – no campo da extrafiscalidade não possui aplicação direta, pois a aplicação extrafiscal do tributo visa a garantir fins sociais ou econômicos do Estado por meio de atividades de incentivo ou regulatórias, restringindo ou oportunizando situações, nem sempre agindo de forma igual, mas, por vezes, relativizando o primado da igualdade para assegurar bens outros constitucionalmente relevantes ou para garanti-lo em sentido material.

Considerando a base principiológica tributária, frise-se que a extrafiscalidade é um instrumento jurídico posto à disposição do Estado para, no campo tributário, atuar para além da arrecadação tributária, com o fito de garantir os direitos e deveres constitucionalmente delimitados, em especial as exigências do Estado Social. Passa-se à análise das políticas públicas, correlacionando com a extrafiscalidade.

### 3 EXTRAFISCALIDADE COMO FORMA DE IMPLEMENTAR POLÍTICAS PÚBLICAS

A temática das políticas públicas, como atuação da autoridade pública para a realização do bem comum, insere-se no viés do interesse público. A origem do termo políticas públicas está mais inclinada às ciências administrativas e econômicas que propriamente ao Direito. São “diretrizes, princípios norteadores de ação do poder público; regras e procedimentos para as relações entre poder público e sociedade, mediações entre atores da sociedade e do Estado.” Igualmente devem ser consideradas como atuações estatais “as ‘não ações’, as omissões, como forma de manifestação de políticas, pois representam opções e orientações dos que ocupam cargos” (TEIXEIRA, s.p).

As políticas públicas, portanto, constituem um conjunto das mais diversas atuações do poder público, visando atendimento da finalidade pública, o conjunto de atividades voltado para a satisfação do interesse público e efetivar os direitos fundamentais dos cidadãos. Como prover todas as necessidades dos administrados é impossível diante da escassez de recursos, o Administrador, por meio da eleição dos princípios do mínimo existencial e da reserva do possível, estabelece fórmulas para elencar as políticas públicas prioritárias. As políticas públicas constituem programas de atuação dos governos tendentes à realização dos fins estatais (BUCCI, 2003), que são consubstanciados nos objetivos fundamentais e nos direitos sociais, que, em grande maioria, exigem atuação ativa do poder público.

Nesse sentido, de acordo com Sarlet (2007, p. 297), “os direitos fundamentais prestacionais (...) sempre estarão aptos a gerar um mínimo de efeitos jurídicos, sendo, na medida desta aptidão diretamente aplicáveis, aplicando-se-lhes (com muito mais razão) a regra geral, (...), no sentido de que inexistente norma constitucional destituída de eficácia e aplicabilidade”. A forma com que esses direitos são positivados no texto constitucional, de acordo com o referido autor, determinará o *quantum* de eficácia dos direitos fundamentais prestacionais.

Segundo o autor, o mínimo existencial e reserva do



possível como pressuposto e limite ao desenvolvimento de políticas públicas, pois é cediço que os direitos fundamentais prestacionais possuem relevância econômica, porque “diretamente vinculadas à destinação, distribuição (e redistribuição), bem como à criação de bens materiais” (SARLET, 2007, p. 301). Em razão disso, desenvolveu-se, como limite à atuação estatal e, logicamente, como limite à instituição de políticas públicas, o princípio da reserva do possível, uma “espécie de limite fático e jurídico dos direitos fundamentais”, que depende de uma série de fatores, tais como, a efetiva disponibilidade fática do direito prestacional, a disponibilidade jurídica dos recursos materiais e humanos, relacionando-se com a questão orçamentária, competência legislativa e competência administrativa e, finalmente, com a questão da proporcionalidade e razoabilidade da prestação e sua exigibilidade (SARLET, 2007, p. 304).

Além da reserva do possível, como um limite máximo para se imporem políticas públicas, há um outro limite: o mínimo existencial. Trata-se, em verdade, de pressuposto que aponta para o dever estatal de atuação. O mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à sobrevivência e à vida digna de uma pessoa, constituindo o núcleo do princípio da dignidade da pessoa. São condições mínimas que o poder público deve levar em consideração na atuação governamental (SARLET, 2007, p. 298). Os postulados da reserva do possível e do mínimo existencial, por sua vez, coexistem e delimitam as margens fora das quais a política pública torna-se violadora de direitos fundamentais.

Como anotado, a extrafiscalidade é um instrumento jurídico de que se vale o Estado para garantir e dar efetividade aos direitos e garantias constitucionalmente delimitados por meio da maior ou menor exigência de tributos. As políticas públicas, por sua vez, constituem toda atuação do poder público na consecução da finalidade pública.

Desta forma, é evidente que a utilização dos meios

extrafiscais de cobrança tributária é uma forma de implementação de políticas públicas que pode ser de diversas naturezas. Por exemplo, quanto ao grau de intervenção, pode-se vislumbrar uma política pública estrutural, por exemplo, ao interferir em determinadas relações sociais como o fomento da empregabilidade de pessoas portadoras de necessidades sociais, por meio de isenções fiscais.

Quanto à abrangência da política pública de natureza extrafiscal, esta poderia ser universal, segmentada ou fragmentada, como ocorre com aumento de tributos sobre bens exportados como forma de fortalecimento da economia nacional.

Relativamente aos impactos nas relações sociais, pode-se supor uma tributação diferenciada para produtos alimentícios básicos como forma distributiva de política pública. Ou, até mesmo, uma tributação mais forte em termos de comércio de cigarros, como forma de inibir o consumo para fins de saúde pública.

Desse modo, diante da diversidade de valores e bens tutelados pelo Estado brasileiro, as políticas extrafiscais servem para fomentar o desenvolvimento econômico e social, regular a utilização da propriedade privada, a livre iniciativa ou a livre concorrência, a defesa do meio ambiente, o desenvolvimento científico e tecnológico, bem como para o apoio à educação, à cultura e aos desportos, entre outros valores constitucionais.

A aplicação extrafiscal da exação tributária “ao incidir sobre situações, fatos ou estados de fato, indicativas da existência de capacidade econômico-contributiva dos sujeitos passivos, os impostos viabilizam a efetivação de inúmeras políticas públicas voltadas à realização de objetivos sociais e econômicos nas mais diferentes áreas da atuação das pessoas físicas e jurídicas”, promovendo ou reprimindo condutas, “estimulando ou dificultando o desenvolvimento de mercados, ensejando ou inviabilizando atos e negócios jurídicos” (BERTI, p. 44).

Portanto, a extrafiscalidade é corolário do Estado Social

e tem como objetivo criar condições para que o Poder Público preserve valores importantes da sociedade, cuja realização é de fundamental importância. E mais, as políticas públicas extrafiscais, embora mais próximas à atuação prestacional do Estado, não devem descuidar da dinâmica do Direito Tributário e sua conformação, estando, desta maneira, em conformidade do Estado Democrático de Direito.

Da vasta gama de possibilidades de cobrança extrafiscal para a implementação de políticas públicas, passa-se à análise da extrafiscalidade como forma da atuação estatal voltada para a sustentabilidade socioambiental.

#### 4 EXTRAFISCALIDADE COMO FORMA DE IMPLEMENTAR POLÍTICAS PÚBLICAS PARA A SUSTENTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

Globalmente a questão da preservação ambiental se tornou tema recorrente de debates em eventos de repercussão geral e novas concepções foram agregadas à concepção de desenvolvimento<sup>4</sup> e aos direitos humanos, com foco na sustentabilidade<sup>5</sup>. O termo ‘sustentabilidade’ foi incorporado na Agenda 21, do programa das Nações Unidas (ONU - Organização das Nações Unidas), cujo objetivo era a discussão de grandes problemas contemporâneos, dando ênfase à temática ambiental.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> O Relatório Brundtland apresentou ao desenvolvimento a problemática ambiental.

<sup>5</sup> O termo “sustentabilidade” possui dimensões e passa a ser inserido em vários ramos do conhecimento, em seu aspecto econômico, social, ambiental e até cultural. Portanto não se limita a noção de sustentabilidade ambiental.

<sup>6</sup> “A Organização das Nações Unidas – ONU realizou, no Rio de Janeiro, em 1992, a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD). A CNUMAD é mais conhecida como Rio 92, referência à cidade que a abrigou, e também como “Cúpula da Terra” por ter mediado acordos entre os Chefes de Estado presentes. 179 países participantes da Rio 92 acordaram e assinaram a Agenda 21 Global, um programa de ação baseado num documento de 40 capítulos, que constituiu a mais abrangente tentativa já realizada de promover, em escala planetária, um novo padrão de desenvolvimento, denominado “desenvolvimento sustentável”. Disponível em Ministério do Meio Ambiente [www.mma.gov.br](http://www.mma.gov.br). Acesso em 31 nov.

Verifica-se que a sustentabilidade possui estreita relação com os aspectos políticos, econômicos, sociais e ambientais. Portanto, o termo socioambiental é pertinente à sustentabilidade. No âmbito da política fiscal para o desenvolvimento atuará como delimitador da preferência aos aspectos econômicos. E como toda a extensão das políticas públicas recai sobre a necessidade de investimento e recursos, por conseguinte, recairá sobre a atividade tributária com função fiscal ou extrafiscal.

Considerando que a arrecadação tributária tenha índole liberal e individualista, foi lenta a compreensão da função extrafiscal do Direito Tributário. A dificuldade histórica para os avanços legislativos nessa área é compreensível e se mantém forte a tradicional da visão fiscalista arrecadatória, de cunho prioritariamente econômico. Apesar disso, percebe-se com o passar do tempo, a vinculação do poder estatal à instrumentalização dos tributos a objetivos econômicos e sociais, antes mesmo da arrecadação. Esse fenômeno foi impulsionado, em parte, pelo paradigma da socioambientalidade, que abriu um espaço para novos conceitos que são gradativamente inseridos nos ordenamentos jurídicos, inclusive na área tributária, a qual passa a conhecer as novas concepções, possibilitando um avanço e atualidade da matéria frente às inovações trazidas nos ordenamentos jurídicos contemporâneos.

Nessa direção, na década de 80, do século passado, iniciou na Europa um movimento pela ecotributação (TRENNE-POHL, 2011), com uso da função extrafiscal dos tributos pretendendo-se voltar as características, as finalidades e os princípios na instituição e gestão dos tributos para a preservação ambiental e a realização de uma educação ambiental (MONTERO, 2014). Destaca-se a preocupação com as consequências ambientais das atividades econômicas, passando-se a exigir políticas públicas preventivas e repressivas de orientação do comportamento ambientalmente correto - sustentável.

E a busca do ideal de justiça redistributiva indica a necessidade da promoção da dignidade da pessoa humana e a proteção da presente e das futuras gerações afetadas por qualquer medida econômica presente. Nesse viés, todas as medidas que promovam direta ou indiretamente tais finalidades de justiça distributiva são reconhecidas como “essenciais” e, por isso, merecedoras do benefício da seletividade.

Sob esta percepção, a extrafiscalidade socioambiental consiste na utilização de mecanismos tributários voltados à obtenção de resultados sociais e ecológicos sistemicamente sustentáveis, constituindo-se em instrumento de natureza tributária de intervenção do Estado na ordem econômica, com o objetivo de promover (induzir) melhores condutas sociais e ambientais e inibir comportamentos econômicos geradores de externalidades negativas.

Implementa-se a função extrafiscal dos tributos voltada a comportamentos adequados para a preservação ambiental, pautados na coesão do sistema jurídico coerente com valores sociais, que mais do que propiciar a reparação dos danos, por meio da aplicação do princípio do poluidor-pagador, visa à prevenção ambiental. Por consequência, supera-se o modelo de tributo com a função focada somente na arrecadação para conferir às exações um viés social e ecológico (ambiental).

Sob a perspectiva educativa, a função extrafiscal visar transformar consciência social, conjugando a obtenção receita para o financiamento de políticas públicas de defesa ambiental e o incentivo a comportamentos ecologicamente comprometidos pelos agentes econômicos e mediante a responsabilidade pelos resultados, caso sejam danosos ao meio ambiente.

No Brasil o emprego da extrafiscalidade tributária no campo da proteção ao meio ambiente e da realização de uma justiça socioambiental é uma potencialidade, mas, já existem alguns casos representativos de iniciativas estatais no sentido de implementar instrumentos econômicos, a partir de cenários e

resultados “de forma a orientar a implementação da nova sistemática, com base em instrumentos econômicos que levem em consideração critérios de eficiência e qualidade” (UCHÔA; POZZETTI, 2016, p. 10)

A Constituição Federal brasileira de 1988 ocupou-se da defesa do meio ambiente, impondo-a como dever do Estado e da sociedade a um ambiente sadio para a presente e futuras gerações, como direito fundamental.<sup>7</sup> O art. 170 (inc. VI) e o art. 225 da Constituição<sup>8</sup> relativo ao meio ambiente são resultado dos debates ambientalistas promovidos pelas Conferências Internacionais, promovidas pela ONU. Constitucionaliza-se a garantia do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, impondo-se o dever ao Poder Público e à coletividade de defendê-lo e preservá-lo para que as gerações futuras possam desfrutar do meio ambiente protegido.

Para atingir esses propósitos, a extrafiscalidade tributária apresenta-se com excelente potencial e impulsionar as pessoas físicas e jurídicas à adoção de comportamentos ecologicamente corretos. De acordo com Carraza (2003, p. 96), “há extrafiscalidade quando o legislador em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar alguma coisa.” Ao invés da criação de novo tributo, altera-se a função finalística, com foco na recuperação de

---

<sup>7</sup> Art. 5º - LXXXIII – “qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência”

<sup>8</sup> A Constituição de 1988 prevê outros dispositivos extrafiscais, como no art.146, que estabelece competência da Lei Complementar para definição de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, concedendo também a possibilidade de regimes especiais ou simplificados; a seletividade para determinados produtos essenciais pelo IPI. (art. 153, parágrafo 3º, inc. IV); a CIDE Combustíveis – Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico – Petróleo apresenta previsão constitucional de destinação que se remete às questões ambientais. A CIDE é instrumento fundamental da Política Extrafiscal Socioambiental no Brasil.

prejuízos ambientais e no incentivo a adoção de práticas sustentáveis com postura ambientalmente positiva, visando proteger e resguardar o meio ambiente de danos evitáveis. Vários mecanismos podem ser utilizados para articular a extrafiscalidade, como as exonerações tributárias, expressão que congrega várias espécies de benefícios ou incentivos fiscais como imunidade, isenção, redução (ou dedução) de alíquota ou base de cálculo e crédito fiscal.

No Sistema Tributário Nacional destacam-se alguns tributos vinculados ao tema ambiental, como o ICMS ecológico; a redução de incidência do ITR – Imposto Territorial Rural em situações de preservação ambiental; o IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano nos casos de subutilização da propriedade; a redução de alíquota no IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores para veículos com motores menos poluidores; a CIDE Combustíveis - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre combustíveis, com destinação e receita voltada à programas ambientais.

Sobre o ICMS Ecológico – Imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a iniciativa foi do estado do Paraná que passou a adotar critérios ambientais na distribuição da receita estatal aos municípios. Esta possibilidade está prevista no inciso II do artigo 158, da Constituição e até um quarto da fatia de 25% (vinte cinco por cento), pertencente aos Municípios, pode ser distribuído de acordo com as leis a serem criadas pelos Estados. Seguindo este comando, os Estados-membros que adotam o ICMS Ecológico, têm a permissão de distribuir até um quarto dos 25% (vinte e cinco por cento) aos Municípios, de acordo com as políticas de proteção ambiental.

No que se refere ao Imposto sobre Propriedade Rural – ITR, a extrafiscalidade ambiental está presente na dedução da base de cálculo de incidência do imposto das áreas

ambientalmente preservadas, conforme o parágrafo primeiro do artigo 10 da Lei nº 9.393/1996, como as áreas de preservação permanente e de reserva legal; as áreas de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas; os espaços rurais sob regime de servidão florestal ou ambiental e as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançando de regeneração e as terras rurais.

Do mesmo modo, seguindo o intuito de evitar a subutilização, o Estatuto da Cidade (Lei no 10.257/2001) dispôs sobre a possibilidade de progressividade no tempo do IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - por meio da majoração da alíquota e, de outro lado, pode ser concedida isenção do IPTU sobre áreas de interesse ambiental.

Algumas legislações estaduais utilizam o IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - como instrumento de estímulo às condutas ecológicas de menor impacto, a partir da redução de alíquotas na apuração do valor a recolher do tributo considerando o grau de poluição do combustível utilizado em cada veículo. A diferenciação da alíquota efetiva a extrafiscalidade ambiental, para estimular a utilização de fontes de energia de menor impacto ambiental para o ser humano e ao ambiente.

Um outro exemplo é a CIDE Combustíveis ambientalmente orientada, sendo esta a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Está prevista no parágrafo 4º do artigo 177 da Constituição Federal. A CIDE Combustíveis tem a sua receita destinada para financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, com função extrafiscal visando induzir posturas favoráveis ao meio ambiente, como o monitoramento, controle e fiscalização de atividades efetiva ou potencialmente poluidoras; o desenvolvimento de planos de contingência locais e regionais para situações de



emergência; o desenvolvimento de estudos de avaliação e diagnóstico e de ações de educação ambiental em áreas ecologicamente sensíveis ou passíveis de impacto ambiental; o apoio ao desenvolvimento de instrumentos de planejamento e proteção de unidades de conservação costeiras, marinhas e de águas interiores; o fomento a projetos voltados para a preservação, revitalização e recuperação ambiental em áreas degradadas pelas atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados; o fomento a projetos voltados à gestão, preservação e recuperação das florestas e dos recursos genéticos em áreas de influencia de atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados; o fomento a projetos voltados à produção de biocombustíveis, com foco na redução dos poluentes relacionados com a indústria de petróleo, gás natural e seus derivados (Lei nº 11.097, de 2005).

Com essa atuação a União exerce função reguladora e fiscalizadora impondo a contribuição para corrigir externalidades negativas provocadas pelo setor, ao mesmo tempo em que desempenha as funções de incentivo e planejamento, mediante subsídios e investimentos em projetos ambientais e em programas de infraestrutura e transporte. Entretanto, na prática, em que pese o seu potencial para promover a correção de externalidades negativas, mediante a tributação da comercialização de combustíveis, e de externalidades positivas, por meio dos incentivos a projetos ambientais, verifica-se que a CIDE - Combustível cumpre parcialmente o seu objetivo, pois a maior parte do produto de sua arrecadação é empregada em outros fins, como para amortecer o impacto internacional do petróleo e outros, afastando-se do propósito financiamento de projetos ambientais.

De igual modo, é possível aperfeiçoar a função extrafiscal voltada à sustentabilidade ambiental em outros tributos. Entre os impostos de competência da União, o Imposto de Importação se mostra adequado para adotar alíquotas considerando o potencial poluidor de cada produto importado, quanto mais

poluidor o produto importado, maior será a alíquota incidente para apuração dos valores do imposto. Isso é possível também por meio da exigência de certificação dos produtos (ISO 14000), voltada a forma correta de manejo ambiental na sua produção.

O mesmo tratamento é extensivo ao IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados na importação. Ainda em relação ao IPI, na utilização do critério da seletividade do IPI pode-se atribuir o grau de menor essencialidade aos produtos poluidores, elevando as alíquotas dos considerados danosos ao meio ambiente, levando em conta o artigo 225 da Constituição Federal.

Sobre o IPTU - Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, além do referido acima, o comando constitucional do artigo 156, parágrafo 1º, II, estabelece que a previsão de possibilidade de diferenciação de alíquotas, a partir de diretrizes postas no Plano Diretor de cada Município, elaborado em vista do interesse público na conformação dos espaços urbanos para alcance da qualidade de vida na cidade, a fim de alcançar um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

No ISS – Imposto sobre Serviços -, de competência municipal, a extrafiscalidade poderia ocorrer para estimular as práticas sustentáveis na prestação de serviços, com emprego materiais e técnicas menos nocivas ao ambiente, promovendo o desenvolvimento sustentável. Além da possibilidade de conceder incentivos fiscais ao turismo sustentável e a educação ambiental.

A extrafiscalidade socioambiental representa a manifestação contemporânea da política influenciada pela crescente conscientização mundial para as necessidades de conservação e proteção socioambiental, remetidas pelos discursos em defesa da sustentabilidade sistêmica, inspirando práticas mundiais e no Brasil.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao inserir no texto constitucional de 1988 a defesa e a

preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado como dever do Estado e da coletividade, ficou determinado que a exploração dos recursos naturais tem que acontecer sem a sua destruição. E o Estado Democrático de Direito, tal como se apresenta no Brasil exige não apenas uma atitude negativa estatal, mas, ao mesmo tempo, um Estado que providencie meios para prover os direitos constitucionalmente assegurados.

Para dar conta de tamanho encargo e atingir os fins do bem comum, o Estado faz uso de políticas públicas. Entre as políticas públicas o Estado pode implementar formas de usar os tributos na defesa do meio ambiente induzindo comportamentos, seja para regular ou fomentar determinado setor da econômica ou atividade, seja para prover meios para a sustentabilidade socioambiental.

Por certo, a função extrafiscal é uma técnica tributária, cuja finalidade é diversa da incidência tributária de natureza fiscal, que tem por objetivo operacionalizar os direitos e garantias fundamentais postulados na Constituição, por meio de diversas técnicas, tais como benefícios fiscais e isenções ou alíquotas severas com intuito de inibir determinadas atividades ou setores econômicos.

Constatou-se que, embora a tradição arrecadatória tenha acompanhado tradicionalmente a instituição de tributos, é possível atribuir às normas tributárias o caráter social em defesa do meio ambiente. A função extrafiscal induz os comportamentos das pessoas na direção da política econômica, social, ambiental adotadas pelo Estado, levando os agentes econômicos a agirem de modo positivo, desestimulando as condutas danosas ao bem comum.

Embora se saiba que o tema da sustentabilidade socioambiental é complexo, a utilização da extrafiscalidade tributária apresenta-se como técnica que pode instrumentalizar o Estado nas suas ações para o cumprimento do dever de garantir o meio ambiente equilibrado, conforme determina o artigo 225 da

Constituição Federal. Práticas bem sucedidas em outros países e legislações comparadas, que impõem medidas mais pesadas de tributação sobre setores poluidores e, por outro lado, desoneram-se setores produtivos e ambientalmente saudáveis deverão nortear as políticas públicas do Estado brasileiro que pretende tem como meta garantir um ambiente sadio para a presente e futuras gerações.



## 6 REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed, 9. tir. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BARCELLOS, Ana Paula. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. In: SARMENTO, Danie; GALDINO, Flávio (orgs.) *Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e constitucionalismo do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil*. São Paulo: Revista de Direito Constitucional e Internacional, nº 58, jan.-mar., 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos: extrafiscalidade e fiscalidade*. 2. ed., rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2006.
- BOFF, Salette Oro. *Reforma tributária e federalismo: entre o ideal e o possível*. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2005.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*,

- disponível no sítio do planalto, em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm)>.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito Administrativo e Políticas Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed, revista, ampliada e atualizada até à Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SOUZA, Celina. *Políticas públicas: uma revisão da literatura*. Artigo disponível em: < [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1517-45222006000200003&lng=pt&nrm=iso&userID=-2](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222006000200003&lng=pt&nrm=iso&userID=-2)>.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. A Constitucionalização do direito administrativo e as políticas públicas. *Revista Eletrônica do Direito do Estado*, nº 19, set-nov, disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-19-SETEMBRO-2009-REGINA%20NERY.pdf>>
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Interesse Público*. São Paulo: Ministério Público do Trabalho da 2ª Região – Centro de Estudos, 1995.
- GOUVEA, Marcus Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed., revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Sistema Tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva*. 2. ed., rev. e atualizada até a EC 47/05.

- Curitiba: Juruá, 2006.
- LEAL, Rogério Gesta. A efetivação do direito à saúde por uma Jurisdição: limites e possibilidades. *Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, v.6, n.25, jul. 2006.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças Municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.
- MÉLEGA, Luiz. *Uma introdução à ciência das finanças*. 5. ed., atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 16. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5. ed., reescrita e atual. São Paulo: Saraiva, 1980.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 8. ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 492.353 AgR/RS, disponível em: <<http://re-dir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620560>>.
- 
- \_\_\_\_\_. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643, disponível em: < <http://re-dir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516889>>.
- TEIXEIRA, Celso Elenaldo. *O papel das políticas públicas no desenvolvimento local e na formação da realidade*. Artigo disponível em: < [http://www.fit.br/home/link/texto/politicas\\_publicas.pdf](http://www.fit.br/home/link/texto/politicas_publicas.pdf)>.
- TESOURO NACIONAL. Execução Orçamentária dos Estados

(1995-2009), disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/index.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp), acesso em 14 de junho de 2011.

UCHÔA, Anna Walléria Guerra; POZZETTI, Valmir César. *A contribuição dos incentivos fiscais e tributos de competência comum na defesa do meio ambiente*. Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=60ba700c9dd92b67> Acesso em: 10 mar. 2021.