

A Extrafiscalidade como instrumento tributário favorecedor da função ambiental do tributo

The Extrafiscality measures as a taxes instrument enabling enviromental taxes utilization

Patrícia Rossi Marcos¹

Resumo

O trabalho aborda a tributação extrafiscal como um instrumento para o desenvolvimento sustentável. Várias são as razões para essa tributação ser aplicada pelo Estado. No presente trabalho examina-se alguns conceitos básicos do direito tributário, como também, comenta-se a viabilidade da utilização de uma tributação com fins pedagógicos. Portanto, capaz de submeter a reflexão condutas geradoras da sonegação fiscal e conduzir ações em prol de objetivos socioambientais. Essa intervenção possui diferença entre a tributação fiscal e parafiscal que possuem o objetivo de produzir recursos financeiros.

Palavras-chave: Extrafiscalidade; Meio Ambiente; Sustentabilidade.

ABSTRACT

This work deals the extrafiscality taxation as an instrument for the sustainability development. There are several reasons for this taxation will be apply to the State. Some basic concepts of tributes are examining in this text to implement a pedagogic taxes utilization. This intervention has a difference between the fiscality and parafiscality tributes as an objective to produce financial resources.

Keywords: Extrafiscality; Enviromental; Sustainablility.

¹ Mestranda em Direito Ambiental pela ESDHC de Belo Horizonte/MG, pós-graduada em Direito de Empresa pela UGF/RJ e Pós-graduada em Direito Urbanístico pela PUC/MG, Advogada.

1. Introdução

Diante da crise ambiental percebe-se, de uma forma global, a sociedade em constante avanço no intuito de minorá-la. No Século XX transparece a percepção do ser humano sobre a natureza como algo bem mais vulnerável. Esta ocupa uma posição superior à concepção conservacionista.

O processo percorrido para a conquista material do meio ambiente natural e de seus recursos naturais como forma de hegemonia econômica, a preocupação com a garantia de satisfação das necessidades dos seres humanos e a cadeia de resíduos sólidos produzidos enfrentam um novo paradigma para a equidade social.

As condutas dos seres humanos, as atividades do setor empresarial e a política e gestão do governo afetam as relações econômicas, ambientais e sociais. Saber conservar, preservar e entender o meio ambiente como um direito coletivo é um grande desafio diante da perspectiva da sustentabilidade econômica, social e ambiental. Afinal, as ações e condutas dos seres humanos refletem sobre sua própria vida.

A função socioambiental presente na Lei nº 10.406/02, art. 1228, § 1º, configura um princípio geral da atividade econômica. Assim, saber fazer com que a sociedade, Estado e instituições exerçam suas responsabilidades em prol do desenvolvimento econômico e da defesa e proteção do meio ambiente é forma de efetivar esse princípio.

Diante das ágeis transformações da sociedade moldadas pelo desenvolvimento científico e tecnológico fica aqui neste trabalho o desafio de imbuir um pensamento reflexivo ao ser humano no sentido de fazer com que este desenvolva a sua consciência em prol da mudança do seu comportamento para com o meio ambiente.

O primeiro capítulo do texto demonstra a efetividade de se reativar a tributação extrafiscal por meio da atuação das Políticas Públicas. Com a análise de um acórdão do STJ em que se julga a responsabilidade fiscal da arrecadação do ICMS, percebe-se a sua finalidade interventiva e regulatória para as ações empresariais, industriais e mercantis em prol da arrecadação de receita para os Estados. No entanto, essa função é pouco incentivadora de condutas voltadas para bem-comum ou preservação do meio ambiente. Dessa forma, menciona a necessidade do Sistema Tributário Brasileiro utilizar-se de todas as suas finalidades.

O segundo capítulo sugere a forma de tributação da Extrafiscalidade, como o instrumento adequado a produção da sustentabilidade econômica, social e ambiental. Em seguida, apresenta as diferenças existentes entre o poder de polícia sancionatório e a

Extrafiscalidade. Para passar a demonstrar sua função incentivadora de condutas pedagógicas em prol da preservação do meio ambiente.

O terceiro capítulo aborda o reconhecimento do ser humano de que o meio ambiente é essencial a vida. E, a partir desse valor prioritário consegue-se transformar antigas concepções e criar novas condutas capazes de produzir a sustentabilidade.

E, por fim, considera que a sustentabilidade visa transformar a realidade socioambiental dos países em desenvolvimento de maneira a construir novas condutas preventivas para o meio ambiente nos países desenvolvidos. Portanto, espera que as Políticas Públicas sigam exemplos internacionais e nacionais de gestão ambiental e planejamentos públicos no intuito de implementar a Extrafiscalidade em nossa sociedade.

A sustentabilidade implica em um desenvolvimento social, econômico, tecnológico, urbano, científico e de preservação ambiental. Talvez, se conceituada como um valor definidor de um critério em uma época em que o modo costumeiro de proceder e pensar do ser humano encontre o seu bem-estar a partir da realidade humana contraposta ao mundo de conservação e preservação da natureza, produza projetos e saia do campo intelectual.

O Estado para se dizer sustentável precisa repensar sua postura no planejamento e gestão de governo. Talvez ao viabilizar o desenvolvimento sustentável o governo através de sua gestão demonstra indícios de desgovernança. Este texto aborda e questiona o direito tributário como meio de induzir reformas sociais, econômicas e determinar, incentivar e influenciar um processo consciente e capaz de produzir, de forma equilibrada e sadia, a coexistência do meio natural e o social.

2. Comentários sobre o cotidiano fiscal do ICMS e a influência da intervenção estatal para a economia e o meio ambiente

O intervencionismo estatal na economia² demonstra que os tributos também têm característica de influenciá-la em promoção do desenvolvimento econômico sustentável. É preciso em suas palavras ao afirmar: “Nenhuma das reivindicações pleiteadas hoje sob o

² Art. 174 CR Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

título de direitos sociais poderá alcançar seu objetivo sem uma intervenção do Estado na economia.” (BECKER, 2010, p. 635)

A gestão do governo por meio dos seus planos orçamentários e diretores produzem ordem e planejamento no intuito do desenvolvimento sustentável. Esta metodologia do governo torna-se frágil quando auxiliada apenas pela política regulatória fiscal e parafiscal.

Trabalhar a utilização dos instrumentos tributários com finalidades extrafiscais é uma medida econômica, nas palavras de Paulo Adyr Dias do Amaral (2013, p.12) “[...] não para induzir ou inibir comportamentos de determinados contribuintes, mas para o fim de direcionar os rumos da macroeconomia. Essa é uma espécie de extrafiscalidade, chamada **tributação regulatória.**” Nesse sentido, direciona as atitudes do ser humano perante o ambiente em que vive.

Becker (2010, p. 636) indica o instrumento a ser utilizado pelo Estado quando este pretende influenciar as condutas da sociedade:

Ora, o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia. A utilização do instrumental jurídico-tributário com esta finalidade *fez* surgir, nos últimos anos, uma nova Ciência: a política fiscal. (BECKER, 2010, p. 636)

Paulo Adyr Dias do Amaral (2013, p.12) explica: “A tributação regulatória, por sua vez, é uma das formas de intervenção estatal na economia, ou seja: é uma das formas de regulação econômica.” Dessa forma, o instrumento jurídico tributário da Extrafiscalidade deve se primar por sua qualidade de direcionar condutas ambientais socialmente corretas, impedir ou desestimular as incorretas e amparar a Política Econômica, principalmente, quando influenciada pelo princípio da função socioambiental. Becker (2010, p. 637) afirma:

Por isso é importante observar que a tributação extrafiscal tanto pode ser utilizada como instrumento de *reforma social*, quanto instrumento para alcançar objetivo exatamente oposto: *impedir a reforma social* e conservar, ou melhor, salvar o regime capitalista liberal. (BECKER, 2010, p. 637)

Portanto, pode ser utilizada para estimular condutas não poluidoras e desestimular as poluidoras por meio de isenções, progressividades, alternâncias e proporcionalidades das alíquotas. Então, influencia uma política tributária indutora e modeladora de condutas, é capaz de gerar isenções e faz com que o governo assumira uma nova postura tributária perante a sociedade.

Como visto, a EXTRAFISCALIDADE consiste na utilização da tributação com finalidades EXTRA (“além de”) FISCAIS (“arrecadatórias”), quais sejam: indução ou inibição de comportamentos. E isso ocorre pela adoção de dois mecanismos distintos, cuja eficácia ainda está para ser testada: oneração e desoneração tributária. (AMARAL, 2013, p20)

O meio ambiente haja vista as gerações futuras está em processo de urgência conservação e preservação. Essa concepção deve existir em serviço não só da desdogmatização da economia, mas, também, da sustentabilidade. O exercício efetivo de uma Política Pública Ambiental e sua implantação de forma integrada e compartilhada para com a Política Pública Urbana cria impacto na construção de um Estado Sustentável. Quando aborda o Direito Tributário como “agente revolucionário” menciona: “Toda reforma social é efetuada mediante duas tarefas fundamentais: *destruição* da antiga ordem econômica social e *reconstrução* da nova.” (BECKER, 2010, p. 639)

Diante da prática de condutas preventivas voltadas para evitar a degradação ambiental, gerar novas formas de produção, extração e reaproveitamento dos recursos naturais e da imprescindível necessidade de transformação da cadeia dos resíduos sólidos, espera-se que o ser humano, governo e empresas de forma reflexiva transformem sua postura perante o meio ambiente e passem a valorá-lo por si, e, não apenas a utilizá-lo em razão de uma coletividade.

Em busca desse caminho é importante reativar no sistema tributário brasileiro, a tributação extrafiscal. Com essa estratégia consegue-se moldar as condutas sociais, empresariais e do governo agressivas ao meio ambiente e produtoras de poluição e ameaça do meio ambiente natural, social e artificial. Através da eficácia inibitória ou incentivadora as ações de uma forma geral devem ser revistas e absolvidas por toda a sociedade de forma pedagógica. Demajorovic quando trata da sociedade de risco afirma:

Os riscos estão diretamente relacionados com a modernidade reflexiva e os ainda imprevisíveis efeitos da globalização. Isso implica a necessidade da multiplicação de práticas sociais pautadas pela ampliação do direito a informação e educação ambiental numa perspectiva integradora. Trata-se de potencializar iniciativas a partir da suposição de que maior acesso à informação e transparência na gestão dos problemas ambientais urbanos podem levar a uma reorganização de poder e autoridade. (DEMAJOROVIC, 2003, p.12)

Ao dar um tom ambiental á tributação ter-se-á como auxiliar o combate ao desequilíbrio e degradação ecológica. Portanto, diante da persistência dos métodos exploratórios e tecnológicos tradicionais, na esperança de que outros sejam desenvolvidos, no combate e reversão das capacidades instaladas de poluição, degradação e desequilíbrio ambiental, espera-se que o governo efetive planos capazes de aplicar a extrafiscalidade seja

na forma de incentivos, isenções ou imunidades. Mas de maneira a introduzir, cobrar a obrigação e o dever de proteger o meio ambiente de maneira sustentável.

Afinal, o direito tributário é um instrumento a serviço de uma política estatal. Então, a finalidade extrafiscal do tributo no intuito de conduzir e induzir condutas humanas com um fim socioambiental pedagógico poder ser um instrumento em busca da concretização da sustentabilidade?

Abaixo segue um acórdão que demonstra a cotidiana problemática do ICMS, imposto criado no intuito de gerar aproveitamentos de créditos e transferências de recursos financeiros com o fim de movimentar investimentos sociais.

ACÓRDÃO TJ/MG. Número: 1.0024.09.664914-0/001 – Des. (a) Relator: Mauro Soares de Freitas – Data Julgamento: 21/06/2012 – Data Publicação: 29/06/2012.

EMENTA: EMBARGOS Á EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS PELO FISCO. DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE POSTERIOR Á AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. OPERAÇÃO COMERCIAL COMPROVADA. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. PRECEDENTE DO STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FIXAÇÃO.

O STJ órgão a quem a Constituição Federal incumbiu o dever de dar a correta interpretação das normas infraconstitucionais, ao julgar demandas análogas a que se apresenta, consolidou entendimento de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente, declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no art 136 CTN) sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir da sua publicação.

A referida orientação foi confirmada, no julgamento do REsp 1.148.444/MG (recurso submetido á sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 – Presidência /STJ – Dje de 27.4.2010), pelo então Relator Ministro Luiz Fux, senão vejamos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃOCUMULATIVIDADE) NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

O comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes da Turma de Direito Público: EDcl nos EDcl no Resp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 043/06.2001; REsp 112.313/SP, Relator

Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/sp, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24/03/1998, DJ 06/04/1998).

Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nesta esteira, restou comprovado nos autos, que a autora adquiriu mercadoria de contribuintes regularmente inscritos nos cadastros de contribuintes da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, pagou pelas mercadorias e escriturou as operações em seus livros fiscais, cumprindo todos os requisitos fiscais e comerciais, sendo que tal constatação, sequer foi impugnada pelo estado, que se ateve, unicamente, em afirmar que, para que o contribuinte faça jus à compensação, deve comprovar o pagamento do imposto (fls. 1997 e ss., dos autos em apenso) entendimento este já superado nos Tribunais Superiores.

A guisa de tais considerações, NO REEXAME NECESSÁRIO, CONFIRMO Á SENTENÇA, pelos seus próprios fundamentos, e DOU PROVIMENTO AO PRIMEIRO RECURSO VOLUNTÁRIO, para majorar o valor fixado a título de honorários advocatícios, para o importe de 1% (um por cento) sobre o valor da causa, PREJUDICADO O SEGUNDO RECURSO VOLUNTÁRIO.

DES. BARROS LEVENHAGEN (REVISOR) – De acordo com o (a) Relator (a). DES. VERSIANI PENNA – De acordo com o (a) Relator (a).

SÚMULA: “CONFIRMARAM A SENTENÇA, NO REEXAME NECESSÁRIO E DERAM PROVIMENTO AO PRIMEIRO RECURSO VOLUNTÁRIO, PREJUDICADO O SEGUNDO RECURSO VOLUNTÁRIO.”

O presente acórdão julga uma conduta comum entre as empresas compradoras de mercadoria, o fornecedor e a Receita Federal. Quando da transação comercial, a empresa compradora consulta a habilitação de seu fornecedor no SINTEGRA - Sistema de Acesso a Cadastros Estaduais, verificando a idoneidade de seu fornecedor. Então, realiza operações comerciais e em razão destas recebe, quando da entrega das mercadorias as notas fiscais demonstrativas do recolhimento do ICMS pelo fornecedor. E, também, há o recolhimento de um percentual referente ao ICMS quando da entrada de mercadoria em qualquer Estado, assim a empresa registra o recolhimento e a escritura nos pertinentes livros de registro.

No presente processo, a empresa compradora é acusada de adquirir notas fiscais da empresa fornecedora com a intenção de cumular benefícios fiscais devido a oferta de concessão de crédito de ICMS pelos Estados, são chamadas “notas fiscais frias”. No entanto, demonstra a sua boa-fé, quando junta aos autos a prova do recolhimento do imposto e da aquisição das mercadorias.

Consta no acórdão o seguinte fato: o legal aproveitamento de crédito ICMS efetuado por comerciante de boa-fé que adquire mercadoria cuja nota fiscal emitida pela empresa fornecedora, posteriormente, seja declarada inidônea, ocorrerá, desde que o

mesmo, comprove que a operação de compra e venda efetivamente se realizou. Assim, tendo em vista de que o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação, o crédito de ICMS deve ser válido e reconhecido como hábil a utilização pela empresa compradora, na intenção de que esta não figure como empresa sonegadora.

No que toca ao recolhimento do imposto devido ao fisco em razão da emissão das notas fiscais referentes às transações comerciais, seja pela empresa compradora ou fornecedora, a matéria é incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes. A guerra fiscal é assim denominada porque os Estados, em razão de seu desenvolvimento, oferecem diferentes descontos de ICMS às empresas que se instalam em seu território. As empresas concorrentes instaladas em outros Estados podem pagar com relação ao imposto ICMS alíquotas diferentes. O que gera competitividade na oferta do preço do produto ao consumidor.

Segundo o STJ, conforme consta no acórdão supra:

“[...] 1. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide a espécie, o artigo 136 do CTN, segundo o qual “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.” (MINISTRO LUIZ FUX, 2010,fls. 3)

Nesse sentido, pode-se afirmar que a responsabilidade fiscal por infrações na legislação tributária existe mesmo que não seja examinada a intenção ou vontade da empresa compradora e fornecedora durante a transação comercial. Portanto, consignado que os atos de declaração de inidoneidade pelo não recolhimento do imposto devido foram publicados após a realização das operações de compra, venda e entrega de mercadoria. Ainda que ocorra a retenção das mesmas quando do não pagamento de imposto, é necessária a demonstração da boa-fé das empresas participantes da transação comercial para haver o aproveitamento do crédito tributário conferido pelo Estado.

Fica clara a intenção da política tributária: conceder o benefício fiscal, este caracterizado pela minoração da alíquota do imposto ICMS, ofertado às empresas para que estas instalem suas sedes e fixem permanência nos Estados emergentes. Percebe-se, na prática, de uma forma geral, a sonegação fiscal em relação ao tributo. Nesses termos, diante da prova de que o fato é comum, percebe-se que o não cumprimento das responsabilidades fiscais por ambas as partes ou apenas por uma delas, demonstra que o sistema de nota fiscal documental adotado é falho.

A partir da nota fiscal eletrônica consegue-se a simplificação da arrecadação do imposto supra, porque há uma maior agilidade na demonstração da idoneidade das empresas e facilidade de compreensão pelo consumidor da tributação devida. Quando efetivada a transação comercial, ter-se-á garantia do recolhimento do tributo devido que estará comprovado na nota fiscal eletrônica enviada ao comprador. A empresa compradora ao receber a nota fiscal eletrônica comprobatória da compra e recolhimento do tributo pode evitar constrangimentos e desgastes para o recebimento da mercadoria, como por exemplo, a apreensão desta pela Receita Federal, se confirmar o devido recolhimento. Caso contrário deve efetuar-lo. Porém, o exame da aptidão, autoridade, capacidade, competência e habilitação da empresa para seu funcionamento, existência e manutenção serão definidos, caso a caso, pelo fisco e pela justiça.

Por ser o imposto que mais arrecada no Brasil, o ICMS equivale a cerca de 7% do PIB do país. Portanto, configurado como fonte de arrecadação de receita tributária para Estados e gerador de tributação indireta para o consumidor, os descontos nas alíquotas propostos para o ICMS deixam de ser atrativos para o setor industrial e empresarial. E passam a ser considerados ilegais, em razão da falta de aprovação unânime do governo. Muitas são as promessas para a manutenção desse sistema arrecadatório, como por exemplo, a criação de fundos de compensação ou de desenvolvimento regional para os Estados menos favorecidos.³

Paulo Adyr Dias do Amaral (2013, p 20) afirma:

“A Extrafiscalidade por oneração, ao menos no que tange à tributação indireta, tende a ser inútil. Não nos parece que a incidência mais gravosa do IPI ou ICMS possa ter algum efeito indutor de comportamento. Tais tributos, pelo mecanismo técnico da não-cumulatividade, são repassados, sucessivamente, ao elo seguinte da cadeia de circulação econômica, até chegar ao consumidor final. É este último (e não o empresário) que os suportará.” (AMARAL, 2013, p 20)

A Constituição Federal contém o sistema tributário nacional, local em que se encontram as regras para a criação das espécies tributárias. Através da utilização do poder de polícia regulatório, o Estado utiliza-se do sistema de criação de leis com objetivos de fiscalização pública. Para tanto, o Estado como agente fiscal, de planejamento, regulador e incentivador da atividade econômica utiliza-se do Sistema Tributário com objetivos arrecadatórios e regulatórios.

Na intenção de angariar recursos estatais para fomentar as necessidades públicas criam-se tributos com fins fiscais. E, para efetuar o fomento das atividades necessárias para

³ Folha de São Paulo, Caderno Mercado, 03/05/2013.

a satisfação da coletividade e realização de seus fins concedem-se incentivos como a diminuição de alíquotas dos impostos. O direito tributário tem por objeto disciplinar as relações fático-econômicas indicativas de capacidade contributiva. Ruy Barbosa Nogueira demonstra essa disciplina entre fisco e contribuinte:

Como vimos, para atingir sua finalidade de promover o bem comum, o Estado exerce funções para cujo custeio precisa de recursos financeiros ou receitas. As receitas do Estado provêm de atividades econômico-privadas dos entes públicos, de monopólios, de empréstimos e, principalmente da imposição tributária (fiscal, parafisca e extrafiscal). O direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer “derivar” para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas “receitas derivadas” ou tributos divididos em impostos, taxas e contribuições. (NOGUEIRA, 1995, p. 29).

O Sistema Tributário através da finalidade fiscal normatiza arrecadações e, também, tenta criar incentivos em prol da promoção da economia. O ICMS é um desses impostos com finalidades interventivas, ou seja, regulador de condutas empresariais e mercantis em prol da arrecadação de créditos para os Estados. Portanto, atualmente, a função regulatória do ICMS é pouco incentivadora de condutas voltadas para o bem-comum. Este, portanto, é o imposto gerador de maior renda tributária no Sistema Tributário Brasileiro e aquele que representa o maior índice de sonegação fiscal.

O Sistema Tributário Brasileiro deve utilizar todas as suas finalidades, de forma que o poder de polícia⁴ seja aplicado com fins regulatórios, normativos, incentivadores e condutores de ações em prol de novas políticas públicas como a ambiental. “Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou “puramente fiscal”, é sobrepujada pelas funções “extrafiscais”. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz” (BALEEIRO, 2010, p. 227).

Afinal, ao relacionar as atividades econômicas do Estado com o sistema de arrecadação de tributos, percebe-se no Direito Tributário uma de suas principais funções: limitar a capacidade do Estado de Tributar.

⁴ Art. 78 CTN “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos.”
PU “Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”

3. A Extrafiscalidade como instrumento incentivador da sustentabilidade

Em busca de uma extensa onda de conscientização em torno do aproveitamento da natureza, percebe a responsabilidade para que seja executada de forma sustentável. Para tanto, deve basear em padrões de interesse de desenvolvimento regional. Nesse sentido, Ignacy Sachs (2009) descreve alguns critérios definidores da sustentabilidade como o social, cultural, ecológico, ambiental, territorial, econômico e político capazes de orientar a gestão pública. Assim, menciona como critério ecológico a preservação do potencial da natureza na sua produção de recursos renováveis e o limite do uso dos recursos não-renováveis. Como critério territorial cita a melhoria do ambiente urbano, a superação das disparidades inter-regionais, estratégias de desenvolvimento ambientalmente seguras para áreas ecologicamente frágeis (conservação da biodiversidade pelo ecodesenvolvimento). O critério econômico induz o desenvolvimento intersetorial equilibrado, segurança alimentar e capacidade de modernização contínua dos instrumentos de produção; razoável nível de autonomia na pesquisa científica e tecnológica.

A economia passa a ser orientada pela necessidade e dever de estar em harmonia com a natureza. A partir desse ideal nasce a sustentabilidade, que passa a princípio constitucional.

[...] trata-se do princípio constitucional que determina, com eficácia direta e imediata, a responsabilidade do Estado e da Sociedade pela concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, socialmente inclusivo, durável e equânime, ambientalmente limpo, inovador, ético e eficiente, no intuito de assegurar, preferencialmente de modo preventivo, durável e equânime, ambientalmente limpo, inovador, ético e eficiente, no intuito de assegurar, preferencialmente de modo preventivo e precavido, no presente e no futuro, o direito ao bem-estar. (FREITAS, 2012, p.41)

O desenvolvimento que busca ser sustentável induz na sociedade um novo paradigma. E, como a finalidade de preservar o meio ambiente busca soluções duradouras, considerar o modo como a intervenção estatal afeta a vida das gerações presentes e futuras, impõe admitir uma nova forma de pensar e agir. E, a partir do momento que novos valores passam a influenciar novas atitudes e condutas que buscam o bem-estar social, passa-se a questionar a forma de exigência dessas obrigações perante a sociedade.

[...] Conservação e aproveitamento racional da natureza podem e devem andar juntos. O grande desafio é: *como conservar escolhendo-se estratégias corretas de desenvolvimento em vez de simplesmente multiplicarem-se reservas supostamente invioláveis? Como planejar a sustentabilidade múltipla da Terra e dos recursos renováveis? Como desenhar uma estratégia diversificada de ocupação da Terra, na qual as reservas restritas e as reservas da biosfera tenham seu lugar nas normas estabelecidas para o território a ser utilizado para usos produtivos?* (SACHS, 2009, p. 32)

Portanto, o desenvolvimento econômico sustentável envolve três pilares a relevância social, a prudência ecológica e a viabilidade econômica.

De qualquer forma, a questão da responsabilidade ecológica deve ser repensada com a ajuda de mecanismos que não pouparão a intervenção pública: pensamos em diversos sistemas de prevenção (os estudos de impacto, nomeadamente), em formas de responsabilidade objetiva por riscos criados (que implica, para além da regulamentação individual de prejuízos subjetivos, a imposição de normas objectivas para a reparação de prejuízos não diretamente causados por uma falta), bem como na aplicação do princípio « poluidor pagador » (que se traduz pela actuação de diversos instrumentos fiscais e parafiscais de « internalização das externalidades ») [...] (OST, 1995, p.165)

Normalmente, nos grupos sociais a aceitação de novas práticas, exigências e valores impostos pela política não são compreendidos de forma pacífica e ideológica, verifica-se que a intervenção estatal indireta em prol da educação social é a mais acertada. Nesse sentido, sugere como instrumento modulador do critério jurídico gerador de reflexos econômicos-sociais-ambientais capaz de fomentar o desenvolvimento econômico sustentável, a Extrafiscalidade. Os tributos provocam diferentes reações econômicas e psicológicas aos contribuintes e são ferramentas do Estado para a concretização das diretrizes econômicas. “O tributo deve alcançar o fato econômico.” (BALEEIRO, 2010, p.198)

A norma tributária possui dentre os critérios de agir a fiscalidade. Este instrumento possui finalidade de arrecadar créditos para abastecer os cofres públicos. Com relação a parafiscalidade, esta é instrumento fiscal que se destina ao custeio de atividades paralelas à da administração pública direta. Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.177) define bem a parafiscalidade:

Na doutrina brasileira são chamados de “contribuições parafiscais” e são exemplos de arrecadações de institutos de intervenção e direção da economia, como do Instituto do Açúcar; do Alcool; de entidades de categorias profissionais, como os sindicatos, a Ordem dos Advogados etc. (NOGUEIRA, 1995, p. 177)

A extrafiscalidade é um instrumento tributário com fim regulador e interventivo na medida que influencia condutas sociais almejadas e conduz atividades econômicas, políticas, urbanísticas e ambientais na intenção de estimulá-las ou desestimulá-las.

Esta intervenção, no controle da economia, é realizada pelo Estado sobretudo por meio de seu *poder impositivo*. É, pois, no campo da Receita, que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. O imposto deixa de ser conceituado como *exclusivamente* destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado.

É, também, *conforme o caso e o poder tributante*, utilizado como instrumento de intervenção e regulamentação de atividades, o fenômeno que hoje se agiganta com a natureza extrafiscal do imposto.

Mas este conceito moderno de finanças públicas que tem no imposto seu mais eficaz instrumento de atuação poderá e deverá ser aplicado indistintamente por todas as categorias de Governo da Federação e em relação a quaisquer impostos? (NOGUEIRA, 1995, p.184-185)

“A Extrafiscalidade é vista como um incentivo ao uso de instrumentos tributários visando a atingir finalidades não arrecadatórias. É um implemento na concessão de incentivos, simplesmente objetivando recomendar ao cidadão uma ação ou omissão, tratando a todos com isonomia.” (BARBOSA; MANSANO, 2011, p.178).

Esta cria uma tributação de regulamentação e intervenção nas atividades sociais e econômicas a depender do poder de tributar. E, pode incentivar condutas positivas e desestimular as nocivas ao bem comum ou ao meio ambiente. “O poder de regular encontra-se referido em muitos tratados sobre tributos, exatamente porque o tributo é também um instrumento, um meio de regular.” (NOGUEIRA, 1995, p. 182)

Seu fundamento é sim a norma jurídica, ou melhor, a lei, porém dependerá da realização do fato jurídico. “Por meio do tributo o poder público poderá fomentar uma atividade, como poderá restringí-la ou até impedir uma atividade ilícita.” (NOGUEIRA, 1995, p. 182).

Sem esquecer de que esta tributação oferece ao contribuinte liberdade de escolha na prática do fato gerador tributário, desde que este esteja normatizado. Nogueira demonstra:

O fato é que as exonerações tributárias de cunho extrafiscal, por meio de incentivos – sejam elas chamadas isenções, reduções, favores, estímulos ou devolução do imposto pago – são expedientes que, acompanhados de outras medidas, só se completam quando adotados pelo poder nacional ou estejam dentro do contexto deste. (NOGUEIRA, 1995, p. 187)

Como uma forma de tributação ou um instrumento regulador da ordem tributária capaz de orientar finalidades sociais, econômicas e ambientais, como também, estimula de condutas capazes de transformar e modernizar estruturas econômicas e sociais. “Essas funções do tributo deverão estar em harmonia, em paralelo, com o poder de regular, pois não deverá, por exemplo, um tributo prejudicar uma atividade lícita.” (NOGUEIRA, 1995, p. 182)

Pode-se tributar de forma premiada a tomada de decisão do contribuinte, ou seja, quem menos degrada o meio ambiente e produz condutas ecologicamente corretas,

receberá menor graduação da carga tributária, ou seja, benefícios fiscais como a aplicação de alíquotas menores ou regulamentação de isenções e imunidades.

A extrafiscalidade diferencia do poder de polícia regulador. Porque este possui a característica de sancionar condutas proibidas pela norma jurídica e comprovadamente praticadas, portanto intervém no meio social. Para tanto, pode impor para a concretização de sua finalidade sancionatória multas exorbitantes.

O poder de polícia estatal é o grande responsável pela aplicação da extrafiscalidade. Afinal, através dele o Estado pode atuar preventivamente como repressivamente sobre as condutas dos indivíduos na consecução de objetivos sociais. Portanto, é capaz de moldar e viabilizar condutas com finalidade de proteção ambiental. O CTN no art. 78 prescreve: “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática do ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente `a segurança, `a ordem, aos costumes, `a disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividade econômicas dependentes de concessão do Poder Público, a tranquilidade pública ou ao respeito `a propriedade e aos direitos individuais e coletivos.” (BRASIL, 1965)

Questiona se sua utilização pode ocorrer através da aplicação de um poder de polícia regulador, como o agravamento do tributo ou através da aplicação de multas. Como o intuito é pedagógico, recomenda-se a aplicação da técnica tributária incentivadora ou premial para direcionar, induzir ou inibir as condutas dos poluidores e degradadores do meio ambiente. Afinal, desonerar a tributação em troca de condutas socioambientais é meio de gerar atitudes e ações ao encontro da prevenção e conservação do meio ambiente e abrir caminhos para o desenvolvimento sustentável.

Os consumidores serão beneficiados indiretamente com a desoneração dos custos pelo alívio de alíquotas, pela não incidência do tributo ou por sua imunidade. Portanto, a extrafiscalidade nada tem haver com a tributação punitiva, ou seja, forma ou meio sancionador estatal utilizado para impedir a prática das condutas proibidas pela lei. “[...] Noutras palavras, somente fatos *ilícitos* podem integrar a composição da hipótese de incidência da regra jurídica *tributária*. (BECKER, 2010, p. 653)

Dessa forma, a tributação ambiental fundada no princípio do poluidor-pagador, deixa de ser incentivadora e torna-se compensatória. Ou seja, o Estado impõe custos fiscais e condiciona a gradação da carga tributária, pela prestação de serviços públicos ambientais e em razão da intensidade da poluição causada, melhor dizendo, penaliza a conduta ilícita, aplica a multa e cobra taxa quando da prestação de serviço público.

A progressividade tributária também é usada como técnica de indução de condutas pelo Estado, com a finalidade de dar andamento à execução de interesses públicos. Assim, no intuito de garantir a preservação ambiental e o desenvolvimento econômico, em prol das presentes e futuras gerações, este trabalho questiona a identificação da característica especial da progressividade das alíquotas como uma medida extrafiscal, porque no sistema tributário aquela aparece com o fim de graduar a carga tributária e arrecadar receita.

Dessa forma, há para a sua incidência um limite de tolerância estabelecido pela lei para a execução do fato jurídico, que realizado produzirá a incidência do tributo. “[...] a obrigação de direito tributário nasce com a realização do fato gerador e a atividade administrativa de lançamento é *vinculada e obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional.” (NOGUEIRA, 1995, p. 152)

Esta ferramenta tributária possui a intenção de regular repressivamente ou sancionatória as condutas produtoras de fatos jurídicos tributáveis. Esta finalidade, não está presente na tributação extrafiscal, tendo em vista que esta deve estar previsto como regra jurídica tributária, portanto, se a conduta que o ente estatal visa impedir ou desestimular é não é proibida pela ordem jurídica a Extrafiscalidade tende a agir de forma indireta.

Alfredo Augusto Becker demonstra que o direito tributário pode servir para a concretização do bem comum. “Por exemplo: o Estado, para impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a percorrer: a) ou regra jurídica que declare *ilícito* aquele fato social; b) ou tributo extrafiscal “proibitivo”. (BECKER, 2010, p.634)

Então, através do impacto dos tributos ocorre a reestruturação do comportamento do indivíduo, de forma a induzir ou restringir comportamentos voltados à preservação do meio ambiente. As condutas protetivas e preventivas do meio ambiente favorecedoras da coexistência social e econômica devem primar pela direção incentivadora. Assim, observa que as mudanças preventivas e premiaias precisam de uma construção política jurídica:

Por isto, antes de se criar uma regra jurídica (ex: estabelecendo um ilícito) que poderá provocar grande 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. (BECKER, 2010, p.633)

O ICMS ecológico é um sistema de repartição de receitas tributárias que representa uma tentativa do governo em implantar uma política de tributação ambiental voltada para a preservação de ecossistemas. A ideia da ecotributação surge inspirada na tributação extrafiscal, ou seja, institui-se através do imposto estatal ICMS um incentivo

fiscal orientador de finalidades ambientais. Esse incentivo identifica-se pelo repasse de determinado valor da arrecadação do imposto ICMS ao Município pelo Estado.

Esse subsídio surgiu como forma de compensar os Municípios pela restrição do uso do solo para fins econômicos, em locais como unidades de conservação ou preservação. Porém, hoje, é uma ajuda financeira que o Município possui para desenvolver uma política ambiental eficiente em prol de um meio ambiente sustentável.

Jr Miller quando aborda a inclusão dos custos externos nos preços de mercado para fixar o custo total da produção, menciona:

[...] Poucas empresas reduzirão por vontade própria seu lucro em curto prazo em um esforço para se tornar mais responsável em relação ao meio ambiente. Os governos podem usar várias estratégias para encorajar ou forçar os produtores a trabalhar em direção à fixação de preço com custo total, incluindo redução progressiva dos subsídios a atividades prejudiciais ao meio ambiente, cobrança de impostos sobre mercadorias e serviços nocivos ao meio ambiente, aprovação de leis para regulamentar a poluição e esgotamento dos recursos, e utilização de permissões negociáveis para redução da poluição e uso dos recursos. (Jr. MILLER, 2007, p.479)

No entanto, a finalidade do repasse de percentagem do recolhimento do ICMS ao Município difere da finalidade Extrafiscal. Mesmo criada para promover proteção ambiental, essa é uma técnica arrecadatória e de repasse de receita. A afetação de uma receita para fins ambientais como objetivo de reduzir o custo total da produção não se enquadra na espécie incentivadora da Extrafiscalidade.

4. A sustentabilidade na valoração do meio ambiente como meio de conduzir e implementar políticas públicas ambientais

O cuidado com o meio ambiente precisa ser desenvolvido e estimulado entre os seres humanos de maneira que a coexistência entre indivíduo e natureza seja mais que um local de sobrevivência ou superior a tudo e todos. O trato deve não ser apenas ecológico e preservacionista, mais uma relação de mãe para filho. Deve o meio ambiente participar de uma relação com o ser humano em que haja equilíbrio, ética, amor e proteção. Abordar a indiferença e o consumismo nesse momento é de grande importância e valia.

O reconhecimento de que a continuidade da vida humana depende da manutenção do meio ambiente sadio impulsionou o processo de conscientização da humanidade sobre a necessidade de criação e implementação de medidas voltadas à proteção ambiental, dentre as quais se encontra o Direito Ambiental. (ACHKAR; LEITE; MOREIRA, 2005, p.2)

O Século XXI passa a ser considerado o século do meio ambiente. O ser humano, como o seu principal agressor, percebe o dever de sua ação preservacionista, portanto, executa sua obrigação principal, desenvolver ações sustentáveis tendo em vista o meio ambiente natural, social e econômico. Diante do desenvolvimento sustentável surge a ideia de interdependência entre o ser humano e o meio ambiente na qual se prioriza o respeito, a consideração e a valorização das normas e dos princípios.

Para tanto, é importante conduzir a exploração dos recursos naturais e ambientais de forma regrada e não apenas preventiva. Utilizar e extrair esses recursos de maneira excessiva, poluente e degradante gera necessidade de regar, controlar e transformar as cadeias de resíduos sólidos, de produção e extração de recursos naturais. “A experiência internacional deve ser apreendida como elemento norteador para o processo decisório brasileiro em política ambiental.” (BURSZTYN, 1993, p. 45)

Ao perceber o sentido do valor do meio ambiente consegue-se enfrentar o novo paradigma da sustentabilidade. As muitas vezes utópicas ideias de transformar e planejar as cidades, legalizar reservas e parques ecológicos, áreas de conservação de uso sustentável e criar e estruturar lugares socialmente inclusivos e de acesso a todos como as áreas verdes e de lazer estão aptas a tornar-se realidade. Realizar e efetivar uma Política Pública Ambiental integrada e compartilhada com outras Políticas Públicas motivadoras de condutas conscientes e produtoras de sustentabilidade envolve a participação popular.

Portanto, cabe ao Estado estimular essa participação em razão da sensibilidade do ser humano não estar evoluída ao ponto de produzir benefícios em favor do outro. Pedro Leitão observa que:

“A ecologia representa o dado novo para o tema do desenvolvimento e, através dela, principalmente através do pouco elaborado e polêmico conceito de desenvolvimento sustentável, é possível aferir o significado e o valor do seu aporte ao tema desenvolvimento.” (LEITÃO, 1993, p. 158)

Organizar um momento de crise ambiental visa, também, criar novas normas, efetivar as existentes e estimular mudanças na consciência humana na intenção de desenvolver uma melhor condição social, econômica e ambiental.

5. Considerações Finais

A sustentabilidade visa transformar a realidade socioambiental dos países em desenvolvimento e pretende transformar as condutas agressoras ao meio ambiente dos

países desenvolvidos. Deixar-se influenciar por exemplos internacionais de gestão ambiental e planejamentos públicos. A correlação entre os direitos encontrar-se-á o equilíbrio para a aplicação de políticas públicas voltadas a sua conservação e preservação.

O cuidado com o meio ambiente precisa ser desenvolvido entre os seres humanos de maneira que o seu trato deve não ser apenas ecológico e preservacionista, mais uma relação de mãe para filho. Deve o meio ambiente participar de uma relação com o ser humano em que haja equilíbrio, ética, amor e preservação.

Estimular condutas ambientais em prol da preservação da natureza e desenvolvimento urbano sustentável é de grande importância nesse momento do século a evolução da tributação. Evitar a internacionalização dos custos da preservação ambiental em prol das classes sociais é reavaliar a tributação indireta.

Com efeito é imprescindível o desenvolvimento de políticas públicas ambientais de forma que haja a integração e convergência com outras Políticas Públicas, com a sociedade e do setor empreendedor e industrial. Este texto afirma que normatizar incentivos tributários com o intuito de modular condutas com objetivos sociais pedagógicos, econômicos e ambientais propiciará a efetivação da função socioambiental. Portanto, ainda se espera uma nova fase para o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

5. Referência bibliográfica:

ACHKAR, El Azor; LEITE, José Rubens Morato; MOREIRA, Danielle de Andrade. **Sociedade de risco, danos ambientais extrapatrimoniais e jurisprudência brasileira**, XV Congresso Nacional do CONPEDI – Congresso Brasileiro da Pós-Graduação em Direito, Manaus, 2005.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. **Finanças Públicas e Sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução á Ciência das Finanças**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Haroldo Camargo. MANSANO, Josyane. **Papel da Extrafiscalidade como Política Pública, Mudança de Mentalidade Quanto a Utilização dos Recursos Ambientais e Distribuição de Custos e Benefícios**. MS: Videre, Dourados, ano 3, n. 5, jan/jun. 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional. (1965) Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 18 fev. 2014.

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 18 fev. 2014.

CARNEIRO, Mariana. **Estados em conflito: Reforma do ICMS ganha corpo no Congresso, mas não resolve os problemas crônicos do imposto**. Folha de São Paulo, São Paulo, 03, maio de 2013. Mercado, B4.

DEMAJOROVIC, Jacques. **Sociedade de Risco e Responsabilidade Socioambiental: perspectivas para a educação corporativa**. São Paulo: Editora Senac, 2003.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: Direito ao Futuro**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

JR. MILLER, G. Tyler. **Ciência Ambiental**. Tradução da 11ª edição norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2007.

LEITÃO, Pedro. **Ambiental desenvolvimentismo: Ideário nacional brasileiro dos anos 90?** In: BURSTYN, Marcel (Org). Para Pensar o Desenvolvimento Sustentável. 1ª ed. São Paulo: Brasiliense, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OST, François. **A natureza á margem da lei**. Trad. Joana Chaves. Lisboa: Instituto Piaget, 1995.

SACHS, Ignacy. **Caminhos para o Desenvolvimento Sustentável**. Org: Paula Yone Stroh, Rio de Janeiro: Garamond, 2009.