

TRIBUTAÇÃO REGULATÓRIA E EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL

REGULATORY TAXATION AND ENVIRONMENTAL EXTRAFISCALITY

Douglas Dias Vieira de Figueiredo¹

Paulo Adyr Dias do Amaral²

RESUMO: Atualmente o desenvolvimento econômico e a crescente preocupação com a proteção ambiental tem provocado o Estado a se valer de diversas ferramentas para induzir comportamentos dos agentes visando a proteção e preservação ambiental. Dentre as ferramentas mais utilizadas está a tributação regulatória, como uma desinência da face extrafiscal que pode ser assumida pela tributação. No presente estudo serão estudadas as formas de implementar esta forma de tributação sem com isso estabelecer um sistema de sanção à não preservação e proteção ambiental e deturpar os institutos que são próprios do direito tributário. Por fim será demonstrado que a tributação ambientalmente orientada é, então, uma forma de internalizar custos da degradação ambiental aos produtos e serviços ambientalmente nocivos. Dessa forma, o direito tributário seria capaz de estimular a produção e circulação de bens e serviços que sejam ecologicamente favoráveis e, assim, tenham menor custo de mercado.

PALAVRAS-CHAVE: Extrafiscalidade; Tributação Regulatória; Direito Tributário; Tributação Ambientalmente Orientada.

ABSTRACT: Currently economic development and the worry about environmental protection has led the state to take advantage of various tools to induce behaviors of agents aimed at environmental protection and preservation. Among the most commonly used tools is the regulatory taxation as an ending of extrafiscal face that can be assumed by taxation. This text will think about the ways to make this form of taxation without thereby establish a system of penalties for non-conservation and environmental protection and misrepresent institutes from Tax Law. Finally, it will be shown that the environmentally oriented taxation is a way to internalize the costs of environmental degradation environmentally harmful products and services. Thus, the tax law could stimulate production and movement of goods and services that are environmentally favorable and thus have lower market cost.

KEYWORDS: Extrafiscality; Regulatory Taxation, Tax Law, Taxation Environmentally Oriented.

¹ Mestrando em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável pela Escola Superior Dom Helder Câmara. Especialista em Direito Tributário pelo CEAJUFE. Especialista em Direito e Processo Civil pela FADIPA. Professor de Direito Tributário da Faculdade Pitágoras/Betim. Advogado.

² Pós-Doutor em Direito pela *Universidad Nacional de La Matanza* – UNLaM. Bacharel, Mestre e Doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT. Professor Adjunto (Bacharelado e Mestrado) da Escola Superior Dom Helder Câmara (integrante da Rede Internacional de Universidades Jesuítas). Professor dos Cursos de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário das Faculdades Milton Campos e do Centro de Atualização em Direito – CAD. Professor do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Ciências Contábeis da PUC/Minas. Consultor Tributário.

1 INTRODUÇÃO

É nítido que o desenvolvimento econômico e o aumento da qualidade de vida dependem das utilidades advindas do meio ambiente. Assim, a exploração desmedida dos recursos naturais tem provocado prejuízos ambientais. E, por tais motivos, tem sido crescido a preocupação com a proteção do meio ambiente em razão dos riscos impostos à própria humanidade.

A compatibilização entre a preservação do meio ambiente e o desenvolvimento econômico faz-se cada vez mais necessária e imprescindível para garantir o bem-estar e a seguranças da geração presente e das futuras, obedecendo a ordem constitucional.

O artigo 225 da Constituição da República de 1988 dá ao meio ambiente vestes de direito fundamental e consagra o direito de todos a um meio ambiente saudável e equilibrado e o dever do Estado e da coletividade, em conjunto, de criar condições e limitações ao desenvolvimento econômico sustentável.

Cabe, portanto, ao Estado intervir no exercício da atividade econômica, nos termos do artigo 170 da CF. E, para fazer cumprir este dever, tem-se como ferramenta a utilização das normas tributárias, o que vem sendo chamada de “tributação ambiental”.

Na lição de Heleno Taveira Tôres, o objeto de estudo do Direito Tributário Ambiental pode ser definido como:

Ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia ou preservação de bens ambientais. (TÔRRES, 2005, p.101-102).

Para Alfredo Augusto Becker:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressividade transfigurada dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. (BECKER, 2002, p.587).

Deste modo, utilizando-se da tributação ambiental, ou o que chamaremos de tributação ambientalmente orientada, as decisões aleatórias dos gestores econômicos, tornam-

se alvo necessário de planejamento, sob um novo padrão de racionalidade, visando a utilização econômica e racional dos recursos ambientais como maneira de implementar uma atividade produtiva e sustentável.

Sendo assim, o presente trabalho buscou fazer uma breve análise a respeito destes instrumentos utilizados pelo Estado em sua atividade arrecadatória e regulatória, mas que também contribuem para o desenvolvimento sustentável.

A intenção do presente estudo é verificar a possibilidade de adequação dos tributários consignados em nossa constituição a finalidade de orientar o comportamento das pessoas à preservação ambiental e utilização adequada dos recursos naturais.

Para tanto, serão analisadas as espécies tributárias, suas finalidades e os critérios que devem ser respeitados para que a intenção de preservação não acabe por macular a natureza tributária.

2 FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO REGULATÓRIA

Deve-se iniciar o presente estudo com a enunciação de alguns conceitos³:
Fiscalidade, Extrafiscalidade e Tributação Regulatória.

³ Finalmente, na parte introdutória, a questão da interpretação. É um problema muito difícil. E eu confesso que sinto uma inveja muito grande quanto escuto alguém falar com muita segurança sobre o que é isto, o que é aquilo, que serviço é isto, e distingue, como fez o Professor Hamilton, a prestação de serviço do serviço. Alguns dizem que o imposto é sobre o serviço (e não sobre a prestação de serviços) e conseguem tirar consequências práticas desta distinção! Por isso é que eu digo para vocês que eu não consigo – acho que estou com problema de vista: eu não consigo enxergar a fronteira entre os conceitos! Talvez eu tenha piorado a minha crise depois que li o Genaro Carrió, que fala da zona de penumbra. Afinal de contas, quantos pelos eu preciso já não ter na cabeça para ser careca ou quantos eu ainda preciso ter para não ser careca? Que é uma pessoa calva ou careca? Quanto pelos eu preciso ainda ter ou não ter?

Então, meus amigos, é o que eu reputo de mais sério em Direito é exatamente a questão da interpretação – a questão da significação dos conceitos.

E devo lhes dizer que se nós não procurarmos depurar os conceitos e não procurarmos defender o respeito aos conceitos, o Direito perde muito do seu significado, do seu sentido. O Direito repousa em conceitos. Eu li, há pouco tempo, o livro de um professor do Ceará que pergunta: que é teoria? (o livro é sobre teoria do direito processual). Ele diz: “teoria é o conjunto de conceitos que nos serve para conhecer determinado domínio da realidade”. Eu comecei a refletir e disse: “sabe que é mesmo!”. Porque qualquer coisa que nós precisamos estudar, é preciso que tenhamos certos conceitos. Se nós começamos a ler um livro sobre eletricidade e não sabemos a diferença entre voltagem, tensão, amperagem, não adianta nem continuar lendo, pois não vamos entender nada. E nós vemos num livro de Economia a palavra “demanda” – “que é isso, demanda?” – e vê num livro de Direito “demanda”, que é uma ação judicial, e lá na Economia é a procura dos produtos.

Cada área do conhecimento humano tem seus conceitos próprios, seus conceitos peculiares. E essa consciência é importantíssima que se possa estudar Direito. Sem a concepção dos conceitos fundamentais do Direito, não é possível apreender o fenômeno jurídico e ter um certo domínio do fenômeno. Portanto, os conceitos são fundamentais, são importantíssimos.

(MACHADO, Hugo de Brito. *O ISS e as inovações da Lei Complementar n. 116/2003*. Conferência proferida no VIII Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT *In* Revista Internacional de Direito Tributário. Vol. II. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p.139-140)

FISCALIDADE é o exercício da tributação com sua finalidade ordinária: arrecadação⁴.

EXTRAFISCALIDADE é o exercício da tributação, com outra finalidade, além da arrecadatória. Em língua portuguesa, o prefixo “extra” dá exatamente essa noção: “além de”. Essa outra finalidade será sempre a de induzir ou inibir comportamentos.

A alíquota do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) sobre os cigarros alcança, por vezes, o patamar de 300%. Nessa hipótese, o Estado não busca apenas arrecadar recursos, mas também inibir o consumo dessa substância. O IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) poderá ter incidência progressiva no tempo (mais gravoso a cada ano – art. 182 da Constituição da República)⁵. Outrossim, o fim buscado pelo Estado nesse caso não é apenas o de arrecadar, mas induzir o proprietário a dar ao bem imóvel destinação útil, fazendo a propriedade cumprir sua função social.

A finalidade da tributação extrafiscal é a de induzir ou inibir comportamentos.

Há hipóteses, entretanto, em que o Estado utiliza a extrafiscalidade não para induzir ou inibir comportamentos de determinados contribuintes, mas para o fim de direcionar os

⁴ Em matéria tributária, nós verificamos que existe – e não é de agora, não, mas agora isso se incrementa – uma tensão muito grande (vejam aí que “tensão” não tem nada a ver com o conceito de eletricidade, embora tenha uma certa semelhança) na relação de tributação: o contribuinte quer pagar menos e o Fisco quer arrecadar mais, cada vez mais. Hoje de manhã falou-se de reforma tributária, das dificuldades da reforma, Ives utilizou a estória do Nero para dizer que cada uma que vem depois vem pior, e eu posso garantir para vocês que é por isso: toda reforma tributária é feita pelos governantes. Nós, que não somos governantes, não fazemos reforma tributária.

E eu, desde que comecei a ter contato com questões tributárias, até hoje, nunca vi nenhuma reforma – nem uma única – que não fosse para aumentar a carga tributária, que não fosse para aumentar a arrecadação de tributos! O propósito sempre é este: toda vez que fazem reforma tributária é para aumentar a carga tributária! Todas as vezes os poderes públicos anunciam que irão fazer uma reforma tributária para racionalizar o sistema, para tornar o sistema mais justo. E eu sempre quando falo em reforma tributária digo que existem os objetivos anunciados e os verdadeiros. Os anunciados todos conhecem: são os anunciados. Os verdadeiros podem ser resumidos num único: aumentar a arrecadação tributária!

E o pior é que ninguém sabe para onde o dinheiro vai, porque o se tem visto é que o Poder Público não tem dinheiro para nada: não tem dinheiro para saúde, para a educação, as estradas estão todas esburacadas, não tem dinheiro para coisa nenhuma! E eu penso que o dinheiro deva estar saindo por um ralo que pode ser denominado de corrupção! Não é possível que todo o dinheiro do mundo não chega para nada?! O contribuinte sempre premido pela pressão arrecadatória...

(MACHADO, Hugo de Brito. *Op.cit.*, p.140)

⁵ Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

(Grifou-se)

rumos da macroeconomia. Essa é uma espécie de extrafiscalidade, chamada **tributação regulatória**.

A tributação regulatória, por sua vez, é uma das formas de intervenção estatal na economia, ou seja: é uma das formas de regulação econômica.

A ORDEM ECONÔMICA na Constituição da República de 1988 é inaugurada com o art. 170⁶, que, em seu *caput*, estabelece que ela se funda na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. E, após enumerar nove princípios que a norteiam, dispõe, em seu *caput*, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de entidades públicas, salvo nos casos previstos em lei.

Em seguida, os arts. 173, 174 e 177 cuidam da **atuação estatal na economia**. Ensina a doutrina que essa atuação ocorre pelas seguintes formas:

A) pela **exploração direta de atividade econômica** – arts. 173 e 177, que ocorrerá:
- quando necessária – (art. 173⁷) por exigência da *segurança nacional* ou *interesse coletivo* relevante, definidos em lei. Tem como instrumentos: a Empresa Pública, a sociedade de economia mista e outras entidades estatais ou paraestatais, as subsidiárias (art. 37, incisos XIX e XX⁸; art. 173, §§ 1º, 2º e 3º).

⁶ TÍTULO VII

Da Ordem Econômica e Financeira

CAPÍTULO I

DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA

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

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

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

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

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

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

⁷ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

(...)

(Grifou-se)

⁸ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

- pelo monopólio – que ocorre, basicamente, em três áreas: petróleo, gás natural e minério ou minerais nucleares – art. 177¹⁰.

(...)

XIX – somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

XX – depende de autorização legislativa, em cada caso, a criação de subsidiárias das entidades mencionadas no inciso anterior, assim como a participação de qualquer delas em empresa privada;

(...)

⁹ Art. 173 – (...)

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

I – sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

III – licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

IV – a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

V – os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998](#))

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

§ 3º - A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade.

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

§ 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

¹⁰ Art. 177. Constituem monopólio da União:

I – a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II – a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III – a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV – o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V – a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas *b* e *c* do inciso XXIII do **caput** do art. 21 desta Constituição Federal. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006](#))

§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

§ 2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre: ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

I – a garantia do fornecimento dos derivados de petróleo em todo o território nacional; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

II – as condições de contratação; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

III – a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

§ 3º A lei disporá sobre o transporte e a utilização de materiais radioativos no território nacional. ([Renumerado de § 2º para 3º pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995](#))

§ 4º A lei que instituir 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 deverá atender aos seguintes requisitos: ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

I – a alíquota da contribuição poderá ser: ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

B) pela **intervenção no domínio econômico**: art. 174¹¹, em que o Estado atua como agente normativo e regulador da atividade econômica, na forma da lei, exercendo funções de:

- fiscalização → temos aqui o **Estado regulador**;
- incentivo → Estado promotor do desenvolvimento;
- planejamento → Estado planejador. (VELLOSO, 2005, p.234-235).

Como se vê, o tema em questão está centrado no art. 174 da Constituição: intervenção do Estado no domínio econômico, como agente normativo e regulador. Trata-se aqui do **exercício do poder de polícia**, mediante leis e atos administrativos, com o fito de executar a intervenção. Nesse contexto, o Estado fiscaliza e planeja, sendo certo que esse planejamento será indicativo para o setor privado e determinante para o setor público.

Cabe rememorar que o poder de polícia encontra definição no *caput* do art. 78 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 178. 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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

a) diferenciada por produto ou uso; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

II – os recursos arrecadados serão destinados: ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001](#))

¹¹ Art. 174. **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.

§ 2º - A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§ 3º - O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.

§ 4º - As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

(Grifou-se)

E o parágrafo único acrescenta: “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”.

Assim, temos assistido ao nascimento, no DIREITO BRASILEIRO, do chamado DIREITO DA REGULAÇÃO, inserido, pela primeira vez, em nosso texto constitucional¹². Ao menos do ponto de vista didático, ele já é reconhecido como ramo do Direito, porquanto ostenta conceitos e princípios que lhe são próprios.

Um dos instrumentos da REGULAÇÃO ECONÔMICA, indubitavelmente, é o **tributo**.

Há meio século, BECKER teve a exata intuição do problema:

¹² A regulação constitui modalidade de *intervenção do Estado na Economia*. Pelo que se depreende de tal assertiva, ela integra o *ordenamento econômico* do Estado, que, por sua vez, é considerado, juntamente com o *serviço público*, o *poder de polícia*, o *ordenamento social* e o *fomento público*, o próprio conteúdo da função administrativa. Não é uma forma *sui generis* de atividade ou função estatal, mas sim integrada à função preponderantemente exercida pelo Poder Executivo. De outro lado, a regulação não se vale de instrumentos diversos ou distintos: utiliza-se dos mesmos poderes e atividades ordinariamente empregados pela Administração Pública, como nomeadamente, o poder discricionário ou o poder de polícia. Posto desse modo, se ela está compreendida nas manifestações tradicionalmente conhecidas e próprias do Estado, somente se revelaria uma novidade se fossem consideradas a *forma* como são combinados os instrumentos do Direito Administrativo e a *disciplina* diferenciada do seu regime.

A especialização dos estudos conduziu à formulação didática de um ramo do Direito apto a concentrar e a sistematizar todo esse conhecimento a que se convencionou chamar de *Direito de Regulação*, e que, muito embora tenha por objeto a própria regulação, vem sendo conduzido indevidamente a limitar seus estudos ao órgão regulador e ao seu regime jurídico. A individualização da atividade regulatória como um objeto teórico deverá ser iniciada a partir de uma rígida e particular idéia do caráter sistemático e complexo de uma dada atividade, a ser tomada como objeto formal, especialmente qualificada por uma unidade de técnica e de estrutura. No **poder de regular** estão compreendidas substancialmente as três funções típicas do Estado, pela prática:

- (1) de **atos normativos**, como são, por exemplo as designadas Portarias de ns. 109 e 202, cuja aplicação, sabidamente, criou restrições extensas aos contratos e obrigações de distribuição de combustíveis;
- (2) de **atos administrativos** em sentido estrito, a que seriam exemplos as impropriamente chamadas *autorizações* do art. 8º, V, da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997 (chamada comumente de *Lei do Petróleo*), os seus desdobramentos modificativos, como seriam exemplos os dos arts. 54 e 55, bem como as concessões do art. 43 dessa mesma Lei; e daqueles
- (3) **atos que poderiam ser assemelhados à função de julgar**, como os de dirimir litígios entre os agentes econômicos ou entre eles e o consumidor ou usuário de bens e serviços (art. 18 da Lei do Petróleo) e os disciplinares (art. 8º, VII, *fine*, dessa Lei).

Das atividades descritas, o *poder normativo* é o mais importante e característico da regulação e o seu exercício, assim, como a prática dos demais atos referidos; à *Agência Nacional do Petróleo* (mais conhecida pela abreviação *ANP*), confiou-se a tarefa de realizar atividade destinada pela Constituição da República ao órgão regulador (art. 177 da Constituição).

Os atos normativos vêm sendo designados inadequadamente de *Portarias*, que, teoricamente, são atos desprovidos de efeitos externos aos órgãos que os expedem e que não são destinados aos normalmente administrados. As normas jurídicas extraídas desses atos são assim categorizadas porque lhes são próprios os atributos da abstração e da generalidade associados às características da coercibilidade e bilateralidade. Os outros atos administrativos, de natureza concreta e específica, e que não visem à composição de conflitos, a despeito de se revelarem em maior quantidade dentre todos os citados, assumem a função complementar de atuação prática dos atos normativos, geralmente resultantes do típico e simples exercício do poder de polícia ou disciplinar.

(FONTES, André. *Regulação e Petróleo*. In: DIREITO E PODER – NAS INSTITUIÇÕES E NOS VALORES DO PÚBLICO E DO PRIVADO CONTEMPORÂNEOS – ESTUDOS EM HOMENAGEM A NELSON SALDANHA. Heleno Taveira Tôrres (Coordenador). Barueri, SP: Manole, 2005, p.530-1)

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo.

(...)

155. INTERVENCIONISMO DO ESTADO COMO INSTRUMENTO DA LIBERDADE DO INDIVÍDUO

(...)

Um muito maior intervencionismo estatal na ordem social e na economia privada é necessidade inadiável, pois só deste modo se restituirá à pessoa humana a sua dignidade.

(...)

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.

(...)

Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la. (BECKER, 1998, p.587-596).

É indubitável, pois, que o estudo desses dois conceitos (REGULAÇÃO ECONÔMICA e EXTRAFISCALIDADE) é a chave para a busca daquele objetivo tão alardeado (e tão pouco compreendido): DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SUSTENTÁVEL.

3 AS TÉCNICAS DE EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL

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.

Pergunta-se: podem os mecanismos EXTRAFISCAIS induzir o contribuinte a adotar medidas de PRESERVAÇÃO AMBIENTAL? A resposta está a depender de pesquisa.

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.

Poder-se-ia argumentar, por outro lado, que a oneração tributária, pressionando a elevação do preço do produto, levaria o empresário a perder competitividade. E, para evitar esse efeito desastroso, ele acabaria por adotar a conduta que se pretende induzir.

Daí se pode inferir que a *extrafiscalidade por oneração tributária* somente funciona em ambiente de concorrência. Onde houve monopólio ou oligopólio (muito comuns no Brasil) ela será inútil.

Já a *extrafiscalidade por desoneração* tende a ser mais eficaz. A redução dos custos de produção é sempre um objetivo a ser perseguido pelo empresário. E, para ele, tributo é sinônimo de **custo**.

Essa noção inicial é importante para afastar a errônea introdução do princípio do *poluidor-pagador* nos domínios do Direito Tributário. Esse princípio, no Direito Ambiental, é conceituado nos seguintes termos:

Podemos identificar no princípio do poluidor-pagador duas orbitas de alcance: a) busca evitar a ocorrência de danos ambientais (*caráter preventivo*); e b) ocorrido o dano, visa sua reparação (*caráter repressivo*).

Desse modo, num primeiro momento, impõe-se ao poluidor o dever de arcar com as despesas de prevenção dos danos ao meio ambiente que a sua atividade possa ocasionar. Cabe a ele o ônus de utilizar instrumentos necessários à prevenção dos danos. Numa segunda órbita de alcance, esclarece este princípio que, ocorrendo danos ao meio ambiente em razão da atividade desenvolvida, o poluidor será responsável pela sua reparação.

(...)

A definição do princípio foi dada pela Comunidade Econômica Europeia, que preceitua: “as pessoas naturais ou jurídicas, sejam regidas pelo direito público ou pelo direito privado, devem pagar os custos das medidas que sejam necessárias para eliminar a contaminação ou para reduzi-la ao limite fixado pelos padrões ou medidas

equivalentes que assegurem a qualidade de vida, inclusive os fixados pelo Poder Público competente” (ver Diretivas da União Europeia).

Na Constituição Federal de 1988, encontramos o princípio previsto no art. 225, § 3º: § 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, *independentemente da obrigação de reparar os danos causados*” (grifo nosso).

Vale observar que na órbita repressiva do princípio do poluidor-pagador há incidência da *responsabilidade civil*, porquanto o próprio pagamento resultante da poluição não possui caráter de pena, nem de sujeição à infração administrativa, o que, por evidente, não exclui a cumulatividade destas, como prevê a Constituição Federal no referido § 3º do art. 225.

Com isso, é correto afirmar que o princípio do poluidor-pagador determina a incidência e aplicação de alguns aspectos do regime jurídico da responsabilidade civil aos danos ambientais: a) a responsabilidade civil objetiva; b) prioridade da reparação específica do dano ambiental; e c) solidariedade para suportar os danos causados ao meio ambiente. (FIORILLO, 2010, p.88-93).

Isso não significa, de modo nenhum, que o empresário que polua mais deva, por isso mesmo, pagar mais tributos.

De modo nenhum.

Os que fazem tal afirmação estão afastados, em distância astronômica, do *conceito de tributo*.

Tributo não tem caráter sancionador, nem tampouco indenizatório.

O art. 3º do Código Tributário (Lei nº 5.172, de 25-10-1966) estabelece: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (grifou-se).

A doutrina sempre enalteceu o conceito de tributo elaborado pelo Código brasileiro, tido como o mais completo e preciso de todos. E sempre destacou a importância da cláusula QUE NÃO CONSTITUA SANÇÃO DE ATO ILÍCITO (ausente em outras legislações), pois é ela – e somente ela – que permite distinguir o tributo de outra prestação pecuniária compulsória: a multa.

Não fosse tal cláusula, as duas obrigações se confundiriam. Destarte, o Brasil é o único país do planeta onde a confusão entre tributo e multa é imperdoável...

Tributo é gênero, comportando espécies diversas. Para a Escola Dicotômica, tais espécies são os impostos e taxas. Para a Escola Tricotômica, claramente adotada pelo Brasil¹³, as espécies tributárias são impostos, taxas e contribuições. Seja como for, ambas as correntes têm o mesmo ponto de partida – a divisão dos tributos em dois grandes grupos: vinculados, ou não, a uma atuação estatal específica, relativa a contribuinte determinado. Por conseguinte, só há dois motivos que podem levar alguém a pagar tributo:

- a manifestação de capacidade contributiva pelo contribuinte (tributo desvinculado – art. 16/CTN¹⁴);
- a atuação estatal específica – relativa a contribuinte determinado (tributo vinculado).

Nessa ordem de ideias,

- não se paga tributo pela prática de ato ilícito;
- não se paga tributo em razão de conduta reprovada pelo Direito;
- não se paga tributo pela provocação de dano;
- não se paga tributo em razão de (potencial ou efetiva) degradação ambiental.

Se a degradação ambiental é ilícita, provoca dano e o Direito a reprová, tal fato jamais será gerador de tributo algum.

Há três claras razões que impedem a tributação do ilícito: a) o próprio conceito de tributo (art. 3º/CTN) a impede; b) o Estado estaria legitimando a conduta; c) o Estado estaria se associando ao infrator, cobrando dele uma cota.

É hora, pois, de melhor compreender o propalado princípio do poluidor-pagador. O poluidor será, sim, pagador (mas não de tributos). Ou melhor: a poluição não será fato gerador de tributos.

Todavia, as premissas até aqui traçadas não invalidam a ideia de que é necessária a construção de uma tributação ambientalmente orientada – mediante a elaboração de regras tributárias indutoras em matéria ambiental.

¹³ **Art. 5º CTN** – Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

¹⁴ **Art. 16 CTN** – Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Mas daí a aplicar o tal *princípio do poluidor-pagador* em matéria tributária há grande distância. A chamada *internalização*, no tributo, dos custos ambientais, ainda é algo obscuro. Tomemos, como parâmetro, a lição de Roberto FERRAZ:

A TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA

A tributação ambientalmente orientada já recebeu numerosos estudos. Dessa modalidade de intervenção no domínio econômico quer-se destacar, neste momento, o fato de que não pode e não deve ser confundida com sanção de ato ilícito.

Quem desconhece que o tributo não é, por definição, sanção, poderia pensar de outra forma, mas estaria totalmente equivocado. O tributo é instrumento de proteção ao meio ambiente quando serve para *internalizar* custos ambientais que estavam externos à atividade, isto é, quando exprimem o custo da atividade tendente a eliminar os efeitos nocivos ao meio ambiente causados por uma atividade econômica lícita. Assim, a tributação vai poder bem atuar, precisamente naquelas atividades que, não obstante tenham um maior ou menor impacto ambiental, permanecem lícitas em nossa sociedade. Não se trata de tributar mais fortemente certas atividades e, com isso, pretender restringi-las ou inviabilizá-las. (...). (FERRAZ, 2009, p.331).

Em outro de seus trabalhos, publicado, aliás, na *Revista de Direito Ambiental 31/167 e ss.*, a didática de FERRAZ é admirável:

Tributo ambientalmente orientado como instrumento de “internalização” dos custos ambientais das atividades lícitas que sejam nocivas ao meio ambiente, ou perigosas

Os tributos ecologicamente orientados são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada.

Nada mais devem fazer que refletir a realidade dos custos da atividade ecologicamente desorientada.

Na atividade econômica, as decisões são orientadas pelo binômio custo/benefício e, assim, ainda que não seja critério exclusivo, o custo é de extrema relevância nas decisões diárias, não apenas do empresário, mas de todos. Ora, se os custos da degradação ambiental não forem refletidos nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas. A função dos *green taxes* é precisamente essa: “internalizar” (neologismo de origem norte-americana) os custos ambientais, isto é, trazer para o custo de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais.

Assim, por exemplo, se uma fábrica de fertilizantes polui um rio, o “imposto verde” deverá acrescentar um custo ao produto, correspondente ao custo que o Estado terá

para promover a “despoluição” do rio, tornando interno à atividade um custo que antes lhe era externo. Nessa hipótese, a tendência é de substituição da atividade poluente por outra economicamente mais interessante, isto é, por outra que não tenha todo aquele custo embutido. Não se trata, portanto, de punir a empresa, cuja atividade é lícita à luz do ordenamento jurídico (na hipótese aqui imaginada), mas de, admitindo a atividade poluidora, buscar compor o custo sócio-ambiental da atividade com a obtenção de receita precipuamente voltada a corrigir aquela agressão ambiental, ao mesmo tempo em que se induz uma mudança de comportamento não apenas pela determinação do Estado que proíbe mas pela utilização do talento da atividade privada na busca de uma solução mais econômica. O *tributo verde* tem, portanto, papel re-orientador da atividade empresarial e popular, sem que se possa criticá-lo por forçada, artificial. Tais tributos não criam uma variante que distorce a melhor decisão econômica, e a respectiva liberdade, mas, pelo contrário, a fazem brotar com dados reais, pois o custo ambiental é real. Por isso já se afirmou, quase metaforicamente, que esse modelo de reforma tributária traz como novidade a proposta de tributos impostos não pelo Estado mas pela Natureza. Essa é talvez a grande novidade que o sistema tributário nos reserva para este início de milênio, com tributos orientados por nova lógica, em que a simples satisfação do apetite estatal é insuficiente para justificar a imposição tributária. Não se trata apenas de tributar, mas de tributar racionalmente, mostrando a lógica e coerência do sistema com os valores social (e constitucionalmente) eleitos. (FERRAZ, 2009, p.341-3).

Ou seja: na situação descrita, o contribuinte não paga o tributo por poluir (isso seria sanção). Ele paga, no tributo, certo acréscimo, correspondente à *internalização* do custo ambiental.

Resta, no entanto, difícil problema a enfrentar: **em qual espécie tributária essa *internalização* seria possível?** Sabe-se (e isso é básico em Teoria Geral do Direito Tributário) que a principal função da base de cálculo é a confirmação do fato imponible, vale dizer: ela é a perspectiva mensurável do fato. Noutras palavras, a base é o reflexo matemático do fato. Da mesma forma que, ao nos depararmos com um espelho, devemos vislumbrar, necessariamente, uma imagem que reflita a aparência de nossa figura.

A base nada mais que é o reflexo do fato – sua imagem no espelho.

Sendo assim, no tributo desvinculado (imposto – art. 16/CTN), seria admissível a agregação, na base de cálculo, de elemento estranho à mensuração da capacidade contributiva (princípio informador dessa espécie tributária) revelada pelo fato imponible?

Na mesma ordem de ideias, no tributo vinculado (taxa ou contribuição), seria possível a agregação, na base imponible, de elemento estranho ao custo daquela atuação estatal especificamente referida a contribuinte determinado?

No exemplo mencionado por FERRAZ, a *despoluição do rio* é serviço público geral. Não é serviço público específico e divisível, suscetível de utilização individual – hipótese de incidência da taxa (art. 77/CTN). Outrossim, não é exercício de poder de polícia relativamente ao empresário (também hipótese de incidência da taxa – cf. mesmo dispositivo legal). E, por fim, não é atuação estatal referida a contribuinte determinado (princípio da referibilidade – informador da contribuição).

Destarte, a atividade estatal de *despoluição do rio* não é hipótese de incidência de nenhuma espécie tributária... Trata-se de serviço público geral. Seu beneficiário é a sociedade em geral. Seu custo poderia, nessas condições, integrar a base de cálculo de algum tributo?

Se o fizermos, teremos criado uma estranha figura – inédita no Direito Tributário: *base de cálculo* não correspondente ao *fato imponible*. Base que não mensura o fato. Algo como um efeito sem causa... espelho que não reflete..

Tal precedente seria extremamente perigoso. Abriria a possibilidade do seguinte esquema, *ad absurdum*:

- FATO IMPONÍVEL → renda;
- BASE DE CÁLCULO → receita.

Isso seria um ataque brutal à própria lógica do Sistema Tributário.

Se a base se desvincular do fato, será possível ao Estado cobrar qualquer quantia, de qualquer pessoa, por qualquer razão, sem critério algum. Esse é o risco que devemos afastar.

4 CONCLUSÃO

Através da pesquisa, podemos concluir que o meio ambiente deve ser preservado pelo Estado, através de suas políticas públicas de proteção ambiental e pela sociedade, por se tratar de um direito fundamental consagrado no artigo 225 da Constituição Federal, efetivando, assim, o desenvolvimento sustentável.

Assim, constatamos que o direito tributário, através da finalidade extrafiscal dos tributos, tem sido visto como uma alternativa para a regulação econômica, visando a preservação ambiental.

Todavia, conforme se pode demonstrar através deste estudo, que a utilização do princípio do poluidor pagador como forma de majoração de tributos deve ser refutada, pois fere a essência do conceito de tributo positivado em nosso Código Tributário Nacional. Não se pode majorar tributos em razão de atos ilícitos.

A tributação ambientalmente orientada é, então, uma forma de internalizar custos da degradação ambiental aos produtos e serviços ambientalmente nocivos. Dessa forma, o direito tributário seria capaz de estimular a produção e circulação de bens e serviços que sejam ecologicamente favoráveis e, assim, tenham menor custo de mercado.

Contudo, ficou claro que a maioria destes tributos, chamados de indiretos são suportados pelo consumidor não atingindo plenamente a intenção de majorar os custos da atividade econômica degradante.

Pode-se dizer, desta feita, que tanto o Estado como os agentes econômicos são beneficiados pela tributação ambientalmente orientada. O Estado em razão de manter a sua arrecadação e por economizar recursos que seriam empregados na reparação do meio ambiente. Os agentes econômicos, porque em razão dos incentivos fiscais, a carga tributária tende a diminuir quando se tem um comportamento ambiental correto.

Conclui-se que por meio do direcionamento das espécies tributárias existentes à proteção ambiental, o direito Tributário constitui uma das formas mais eficazes de promover a proteção ambiental previsto na Constituição Federal. Entretanto há que se observar os critérios para o tratamento dos tributos não sendo possível, nem mesmo com a intenção de preservação do meio ambiente, a deturpação de conceitos de direito tributário e a desvirtuação de espécies tributárias, sob pena de se negar a própria natureza de tributo.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: LEJUS, 1998.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Base de Cálculo do ICMS. Conferência proferida no XXV Congresso do Instituto Geraldo Ataliba – IGA-IDEPE. São Paulo, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 01 fev. 2014.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 01 fev. 2014.

FERRAZ, Roberto. Instrumentos Econômicos de Proteção ao Meio Ambiente – o art. 36 da Lei 9.985/00. *In: Direito Tributário e Econômico Aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração*. São Paulo: *Quartier Latin*, 2009.

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

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FONTES, André. Regulação e Petróleo. *In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). DIREITO E PODER – NAS INSTITUIÇÕES E NOS VALORES DO PÚBLICO E DO PRIVADO CONTEMPORÂNEOS – ESTUDOS EM HOMENAGEM A NELSON SALDANHA*. Barueri, SP: Manole, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e as inovações da Lei Complementar n. 116/2003. Conferência proferida no VIII Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT *In Revista Internacional de Direito Tributário*. Vol. II. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. A Regulação Econômica e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In VELLOSO, Carlos Mário da Silva et all. (Coords). Princípios Constitucionais Fundamentais. Estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex Editora S.A., 2005.