

APLICABILIDADE DA EXTRAFISCALIDADE, EM TERRITÓRIO NACIONAL, COMO FORMA DE ESTIMULAR CONDUTAS CONSUMERISTAS AMBIENTALMENTE CORRETAS

Eduardo Meyer Mendes¹

RESUMO

A presente pesquisa versa sobre a tributação aplicada com fins ambientais. A partir disso, a questão sobre a qual se deseja refletir é: o sistema tributário pátrio pode auxiliar no controle do consumo ambientalmente incorreto? Para responder a pergunta, a pesquisa foi dividida em três itens. Em um primeiro momento se aborda a extrafiscalidade, delimitando seus contornos conceituais e características. Em um segundo instante se perquire a aplicação da extrafiscalidade no campo ambiental. E, por último, se analisa os casos de aplicação da extrafiscalidade com fins ambientais no território nacional, bem como se ventila possíveis situações em que se poderia utilizar de tal meio, inclusive com rápida incursão no direito comparado. A natureza da pesquisa é teórica, proveniente de consultas bibliográficas, em periódicos, na lei e em precedentes do Supremo Tribunal Federal. O método utilizado foi o compreensivo. A par do que foi investigado, é possível afirmar que a tributação com finalidade extrafiscal é um dos possíveis mecanismos que devem ser utilizados em território brasileiro para a minimização do impacto ambiental advindo do consumismo.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Meio ambiente. Sistema Tributário.

ABSTRACT

This research is about the taxation for environmental purposes. From this, the question to reflect is: Brazilian tax system can aid in the control of environmentally incorrect consumption? To answer this question, the research was divided into three items. At first it approaches the extrafiscality, defining its conceptual contours and features. In a second moment, it is questioned the application of extrafiscality in the environmental field. And lastly, it is analyzed the cases of application of extrafiscality for environmental purposes within the Brazilian territory and how to fan possible situations that could use such means, including a quick foray into comparative law. The research's nature is theoretical, from bibliographic searches in periodicals, law and precedents the Supreme Federal Court. The method employed was the sympathetic. Aware of what was investigated, it is clear that taxation with extrafiscal purpose is one possible mechanism to be used in Brazil to minimize the environmental impact arising from consumerism.

Keywords: Extrafiscality- environmentally- tax system.

1. INTRODUÇÃO

¹ Mestre em Desenvolvimento: desenvolvimento e direitos humanos, pela UNIJUI, Professor de Direito Tributário, Processo Civil, Prática Jurídica e Coordenador do NPjur do curso de Direito da Uri- campus Santo Ângelo.

O tema analisado no presente estudo é a tributação como instrumento de proteção do meio ambiente, para tanto investiga-se a legislação pátria em busca de exemplos de tributos ambientais, especialmente a partir da ideia da extrafiscalidade, bem como de possíveis situações de aplicabilidade da extrafiscalidade com esse mesmo objetivo. Entende-se que o tema proposto é de grande importância e ganha relevo nos dias de hoje pelas constantes discussões acerca da alta carga tributária, da efetividade dos direitos fundamentais de terceira geração ou dimensão e o desenvolvimento sustentável, pontos esses que são cada vez mais frequentes no cotidiano social.

O objetivo central da pesquisa é possibilitar a reflexão, discussão e aplicação de normas desta natureza no direito brasileiro, até mesmo por que a legislação brasileira é escassa no que se refere à matéria. Ademais, não é exagero ponderar que a proteção e equilíbrio do meio ambiente é, simplesmente, o desafio do século, pois, trata-se de uma verdadeira questão de sobrevivência.

2. EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

É certo afirmar que o sistema tributário de uma nação deve ser um dos instrumentos à disposição do Estado para a consecução dos seus fins que, por sua vez, deve atender aos interesses da coletividade, visando ao seu bem-estar.

No que diz respeito à relevância do sistema, e a seu potencial efeito intervencionista, Ives Gandra da Silva Martins, já no ano 1998, afirmava que:

Por todo o exposto até o presente, deflui claramente a relevância do direito tributário como instrumento hábil para permitir a reorientação dos costumes e o combate efetivo àquelas atividades indesejáveis e corrosivas da convivência social. Sendo de todos os ramos jurídicos aquele que mais permite a participação direta do Estado na evolução econômica natural, sua capacidade econômica reguladora é de intensidade aferível na medida em que crie ou desestimele à exploração das referidas atividades no aspecto mais sensível aos que a estimulam, ou seja, no seu benefício pecuniário. (1993, p. 396-397).

Dentro deste quadro, o tributo pode encarnar outra finalidade que não simplesmente a de arrecadar fundos para o erário público, justamente quando esse passa a ter o objetivo preponderante de regulação de condutas e atividades ligadas principalmente ao campo social e econômico, conhecida, portanto, pelo fim extrafiscal ou regulatório.

Na busca dos contornos conceituais do termo extrafiscalidade, convenientes são as palavras de Marciano Buffon, o qual afirma “(...) *ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os recursos respectivos, o Estado estimula ou desestimular comportamentos, visando a atingir os mesmos fins que tradicionalmente buscava atingir tributando. Esse fenômeno é denominado de extrafiscalidade*” (2009, p. 218).

Para Ribas (2005, p. 688), o Poder público tem em suas mãos, além de outros meios, a tributação como meio regulador, justamente com o fim de alcançar os objetivos esperados do próprio Estado.

A extrafiscalidade, segundo José Marcos Domingues de Oliveira (1999, p. 37-38), se consubstancia em fins outros que não o da captação de riquezas destinadas aos cofres públicos, sendo um instrumento indispensável no exercício do poder estatal. O mesmo autor, ao tratar dos fundamentos dos tributos com fins regulatórios, dispõe que:

E há também sólidos fundamentos democráticos para tanto, pois, se a Economia é a “ciência da escassez”, onde os agentes devem ter liberdade de optar pela conduta que a seu ver melhor otimize os recursos escassos na satisfação de suas necessidades infinitas, então, através da extrafiscalidade, o Estado lhes enseja a escolha de continuar ou encerrar ou adaptar suas atividades, pagando mais ou menos impostos (1999, p. 39-40).

Como exemplo da função extrafiscal, vige no Brasil o Decreto-Lei 7.567/2011 que aumentou o imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidente na produção de alguns veículos fabricados com componentes e matéria-prima estrangeira, visando, em suma, à proteção da indústria nacional.

Assim, a finalidade extrafiscal se evidencia em determinado tributo quando neste são alteradas as alíquotas, a base de cálculo ou, por meio de concessão de isenções ou incentivos fiscais, tais como deduções, compensações, dentre outros, objetiva-se determinada conduta de fazer ou não fazer algo almejado pelo ente tributante. Entretanto, vale a lembrança, que a tributação deve ser feita sempre em simetria com objetivos lícitos que realmente atendam ao bem social.

Sobre a temática, Fernando Lemme Weiss dispõe que:

Ao contrário da fiscalidade comum, que almeja tributar para custear os benefícios com os valores arrecadados, o manuseio extrafiscal dos tributos tem a finalidade de induzir ou desestimular condutas privadas, para que se voltem aos objetivos legal ou constitucionalmente previstos. Frequentemente a tributação pautada em critério extrafiscal constitui um atalho, meio mais direto de atingir a finalidade constitucional do que cobrar e em seguida gastar (2003, p. 60).

Interessante trazer à tona as palavras de Carlos E. Peralta Montenegro (2008, p. 132) que afirma que os tributos com finalidade extrafiscal têm objetivo ordenatório com o fim de induzir condutas por parte dos contribuintes, ansiadas pela sociedade. Ao contrário do que ocorre com as exações de ordem fiscal, para a tributação extrafiscal, a menor arrecadação pode ser encarada como um sinônimo de eficiência no desiderato perseguido pela extrafiscalidade.

Nesse sentido, se valendo da ideia antes apresentada, nas situações de emprego da extrafiscalidade para fins ambientais, pode-se dizer que quanto menor a arrecadação daquele tributo com o fim indicado, tanto maior o êxito da meta perseguida, haja vista que será menor a atividade poluidora e nociva ao equilíbrio ambiental.

No que concerne à extrafiscalidade aplicada em defesa do meio ambiente, Fernando Magalhães Modé (2006, p. 72-73) refere que tal ocorre quando os tributos ambientais têm por objetivo privilegiar atitudes que, do ponto de vista do Estado, sejam ecologicamente pretendidos ou que, no mínimo, tenham um reduzido impacto sobre a natureza.

Ainda, tendo em vista que o instituto em análise não é aplicado tão somente no território nacional, valer-se-á da doutrina estrangeira, *in verbis*:

(...) una categoría de tributos que se distinguen por su naturaleza no fiscal; son figuras que no buscan allegar recursos monetários a las Administraciones Públicas de manera genérica para hacer frente a los gastos públicos (como los de más tributos) y si otras finalidades o financeiras: hacer frente a los costes sociales derivados de determinados consumos, defender el medio ambiente, desalentar actividades concretas que se consideran lesivas para el interés público (...). (ORTEGA, Rafael Calvo, 2007, p. 143, citado por Leandro Paulsen, 2009, p. 15-16).

A extrafiscalidade tributária não está inserida de forma literal na Carta Magna, porém, vários dispositivos constitucionais lhe dão vida, como o artigo 225, o inciso VI do artigo 170,

bem como os artigos 151, I; 153 § 4º; 156, § 2º, I; 182 §4º. Ademais, o fundamento legal para a utilização de tributos regulatórios sócio-ambientais, encontra-se justamente na Constituição.

Paulsen (2009, p. 16) lembra que a mesma situação ocorre na Espanha, lugar em que, mesmo que não haja previsão constitucional expressa, também se aplica o instituo em questão, como inclusive já decidiu o Tribunal Constitucional daquele país. Os autores espanhóis, Pedro Manuel Herrera Molina e Domingo Carbajo Vasco, se referem aos tributos com finalidade extrafiscal ao afirmar que:

Pues bien, aquellos impuestos extrafiscales dirigidos a desincentivar conductas indeseables responden precisamente a la citada idea de equivalência o causalidade. (...). Por ello – desde el punto de vista jurídico - las tasas constituyen el cauce natural para o desarrollo de ciertos tributos extrafiscales (2005, p. 170).

A extrafiscalidade não é algo novo no mundo jurídico, tanto em território nacional quanto em território internacional, haja vista que tal medida há muito já era utilizada, em especial, nos impostos de importação, mesmo que os seus delineamentos conceituais fossem diferentes.

Ademais, a extrafiscalidade, como ensina Carraza, decorre do próprio Estado Democrático de Direito. Seguindo a linha de pensamento, o mesmo autor afirma que:

[...] ao utilizar o mecanismo da extrarfiscalidade para estimular comportamentos (comissivos ou omissivos) dos contribuintes, o Estado quase sempre obtém vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los aos gastos públicos. Realmente, com a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação, a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências de estabilidade e progressos sociais (2004, p. 642).

Há autores que preferem a utilização de outra terminologia, em vez de extrafiscalidade, como é o caso de Schoueri (2011, p. 32-33), que se vale do termo *função indutora*, mas que, todavia, tem a mesma conotação da palavra anterior, haja vista que também nessa concepção o tributo não visa primordialmente à arrecadação, como ocorre na função fiscal, mas à regulação de condutas.

A tributação extrafiscal, por óbvio, também deve estar em sintonia com a Carta Magna, pois se o seu elemento justificador é a busca do bem comum, por meio dos direitos fundamentais, seria totalmente contraditório que a sua aplicabilidade destoasse dos limites constitucionais.

Ainda, Maria Ángeles Guervós Mañllo lembra que os tributos extrafiscais devem estar em simetria com os seus propósitos para justificar tal medida:

(...) para merecer tal calificativo debe ‘asumirensus elementos estructurales tales objetivos extrafiscales’, siendo que es preciso que ‘el tributo entero, y no solo el elemento objetivo Del hecho imponible em su aspecto material, este estrutura do coherentemente atendiendo al objetivo extrafiscal’ (p. 103, 2000 citado por PAULSEN, p. 16-17, 2009).

Cabe destacar que a extrafiscalidade não é exatamente um regime especial, pois, segundo Ribas (2005, p. 690), trata-se de um emprego de uma equação jurídico-tributária, dentro dos próprios tributos, impulsionada pela busca de interesses políticos, sociais e econômicos, por meio de estímulos e desestímulos de condutas desejáveis. Dispõe a autora antes citada “*Não é o tributo que é extrafiscal; concretiza-se a extrafiscalidade com uma série de medidas que influenciam o comportamento humano, visando a determinados fins*” (2005, p. 691).

Assim sendo, o que se deseja deixar claro é que a extrafiscalidade pode se revestir em um objetivo de determinado(s) tributos pré-existentes, sendo que o que lhe caracteriza é sua finalidade indutora de atividades compatíveis com a materialização dos direitos fundamentais.

A função regulatória de um tributo não é privilégio exclusivo de uma de suas espécies, ou seja, pode ser utilizada em todas elas. É importante reconhecer, todavia que nas contribuições de melhoria e nos empréstimos compulsórios seja mais difícil a sua aplicação, em especial no último caso, em razão das raras exceções existentes ao longo da história tributária brasileira.

Igualmente, é verdade reconhecer que os impostos são o campo mais fértil para a prática extrafiscal, sendo que, embora não haja um rol taxativo dos impostos passíveis da finalidade regulatória, pode-se destacar que o imposto de importação, de exportação, de produtos industrializados e sobre as operações financeiras têm nítido contorno extrafiscal.

Os impostos com vocação extrafiscal, em sua grande maioria, são exceção aos princípios constitucionais tributários, em especial o da legalidade² e o da anterioridade³, justamente em razão do fato de serem regulatórios, pois é necessária a adoção de medidas de urgência em seus campos de atuação, como ocorre, por exemplo, com a elevação da alíquota do imposto de importação, dos produtos de origem estrangeira. Essa adoção tem por objetivo aumentar o seu valor no mercado interno e, conseqüentemente, retirar a sua atratividade econômica, com vista à proteção da indústria brasileira.

Sobre o tema ventilado, Hugo de Brito Machado (2010, p. 49) adverte que a supressão das garantias do contribuinte, por meio da mitigação dos princípios constitucionais tributários, não pode ocorrer de forma imotivada, ou seja, mesmo nos casos autorizados pela Constituição, a respectiva restrição deve ter uma finalidade expressa que justifique a medida e que esteja em simetria com os próprios ditames constitucionais. O mesmo autor, entretanto, enfatiza que “*O Supremo Tribunal Federal, todavia, já admitiu que a motivação de um Decreto que aumenta alíquotas de imposto extrafiscal não esteja expressa nele próprio, bastando que conste do processo administrativo interno que ensejou sua edição*” (2010, p. 49-50).

Ainda, ponto que desafia reflexão, é se todos os impostos poderiam ser munidos de caráter extrafiscal. Acredita-se que sim, que todos eles em menor ou maior grau, podem se revestir do manto regulatório. Em relação, por exemplo, ao IPTU e ao ITR, a própria Constituição traz tal legitimidade, quando autoriza que as alíquotas do primeiro deles sejam progressivas no tempo para os imóveis urbanos que não estejam cumprindo com a sua função social⁴. E no caso do ITR, a Lei Maior determina que esse imposto terá alíquotas diferenciadas de forma a desestimular as propriedades improdutivas por meio de sua majoração.⁵

A corroborar a afirmação supracitada, Cleucio Santos Nunes (2005, p. 93-95) entende que a interpretação que se deve dar às normas constitucionais e à legislação nacional como um todo, aqui obviamente se incluindo o sistema tributário, deve ser sistemática, tendo em mente

² O princípio segundo o qual é vedada a exigência ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça. Art. 150, I, da Constituição Federal de 1988.

³ O princípio da anterioridade tem duas facetas, o da anterioridade anual, que é a vedação à cobrança de tributos no mesmo exercício da lei que os houver instituído ou aumentado, e o da anterioridade nonagesimal, que proíbe a efetiva cobrança de tributo antes de decorrido noventa dias da Lei que os criou e aumentou. Art. 150, III “b” e “c”, respectivamente.

⁴ CF. Art. 182 (...) § 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: (...) II- imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo

⁵ CF. Art. 153, I, § 4º.

a finalidade do Poder Público de tributar. Ora, se a ideia do sistema tributário é a proteção dos direitos fundamentais, por que não usar de todos os seus instrumentos para atingir a sua finalidade? Assim, não há razão plausível para se tolher a possibilidade da utilização de um tributo com fim extrafiscal quando em consonância com o ordenamento jurídico.

Aliás, Nabais (2005, p. 422-423) argumenta que mesmo os tributos sob o invólucro da fiscalidade também têm uma dose de extrafiscalidade, uma vez que, nesses casos, ainda que em menor grau, vai haver reflexos no campo social e econômico, o que o autor denomina de extrafiscalidade em sentido impróprio.

Outrossim, uma das possibilidades de utilização da extrafiscalidade é por meio da concessão de isenções e benefícios fiscais. Nesses casos, como assevera Buffon (2009, p. 221-224), a razoabilidade e a proporcionalidade devem estar presentes, e o fim almejado deve ser a concretização dos direitos fundamentais, até mesmo para se evitar distorções nocivas ao bem estar comum, como, por exemplo, o incentivo à concorrência desleal de empresas atuantes em ramos de atividades idênticas ou similares. Seguindo a mesma tese, Ribas acredita que:

A concessão de benefícios fiscais como instrumento de políticas econômico-sociais, ou seja, com fins extrafiscais, é legitimada constitucionalmente, mas não pode se dar de forma abusiva e servir ao favorecimento de interesses econômicos ou ideológicos de grupos de pressão que exerçam influência ou pertençam às classes dirigentes, sob pena de comprometerem a justiça social (2005, p. 691).

Muito embora o direito constitucional tributário tenha uma vocação para a tributação arrecadatória, é possível afirmar que cada vez mais os tributos pátrios vêm ganhando contornos e funções extrafiscais, em vários ramos e setores, inclusive no campo ambiental, onde a finalidade citada serve como instrumento de regulação de condutas equilibradas com a natureza.

Pelo até aqui delineado, é possível perceber a ligação existente entre a finalidade extrafiscal de um tributo com a busca da proteção ambiental, em especial na sociedade de consumo. Sobre o tema, afirmam Lobato e Almeida:

[...] o emprego dos tributos com fins extrafiscais ou regulatórios constitui um importante instrumento para a proteção e preservação do meio ambiente. Pode-se dizer que a presença de normas viabilizadoras de um equilíbrio ecológico encontra nas normas constitucionais de natureza extrafiscal a possibilidade de consolidarem o desenvolvimento sustentável (2005, p. 632).

Pelo exposto, é possível traçar o seguinte raciocínio: o fundamento do Poder de tributar é o atendimento do bem comum, principalmente pela concretização dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal; o direito a um meio ambiente equilibrado está expressamente previsto na Constituição; a extrafiscalidade tributária é um instrumento de modulação de condutas comissivas e omissivas. Assim, por meio da Extrafiscalidade, é possível buscarem-se atitudes ambientalmente corretas, o que, ao mesmo tempo, legitima a atividade tributária e alcança um dos direitos mais caros.

3. BREVE REFLEXÃO SOBRE A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL

A par do disposto no item anterior e levando em consideração que a sociedade de consumo na qual vivemos traz sérios riscos à qualidade de vida humana, a reflexão necessária é: como exatamente utilizar a ferramenta regulatória para diminuir a devastação ambiental ocasionada pela cultura do consumo? É o que se buscará responder, ao menos, refletir sobre possíveis soluções.

A atual sociedade está imersa na cultura do consumo, com práticas de aquisição totalmente exageradas e nocivas ao meio ambiente, com reflexos degradantes que, por sua vez, somado a outros fatores, põe em risco o equilíbrio da natureza e, portanto, da própria vida no planeta.

É prudente que se busquem alternativas nos vários ramos da ciência para a minimização de tal choque, dentre os quais na seara tributária que, pela sua complexidade e consequências nos campos social e econômico, é um instrumento hábil a tal finalidade, em especial a partir da ideia da extrafiscalidade com o fim de modulação de condutas ambientalmente corretas.

Sobre a questão, deve se ponderar, que a tributação é uma inegável forma de intervenção do Estado nos campos citados no parágrafo anterior, sendo que é pertinente a utilização do mecanismo tributário como forma de administração da biodiversidade. Nesse contexto, Modé afirma:

A intervenção do Estado no domínio econômico é necessária uma vez que o ideal proposto pelo liberalismo econômico não se mostrou possível. A intervenção do Estado, tão necessária para o desenvolvimento econômico, também se mostra indelegável no gerenciamento de recursos naturais, garantindo equidade entre os

interesses individuais e coletivos, assim como das presentes e futuras gerações (2006, p. 122).

Sobre o crescente número de situações de tributos cuja finalidade seja a preservação da natureza, imperioso é este registro de Lobato e Almeida:

Estatísticas da OCDE apontam que em 1989 existiam cerca de 81 imposições tributárias incidindo direta ou indiretamente na proteção do meio ambiente. Esse número, em meados de dos anos 90, no Canadá, na Dinamarca, Finlândia e Noruega, países que decididamente investiram no emprego de tais instrumentos, representavam 95 tributos ambientais. Nesse período, agregando-se as exações já existentes na Áustria, Holanda, no Reino Unido, na Suécia, Suíça e no Japão, chega-se a 176 espécies tributárias ambientais (2005, p. 633).

Importante lembrar que o Brasil tem uma escorchante carga tributária, sendo que com raríssimas exceções, ano após ano, bate recordes de arrecadação. Ora, se o país arrecada tanto, e se o fundamento do poder de tributar é o bem estar da sociedade, por que os direitos fundamentais em especial os de terceira geração, financiados por meio dos tributos, permanecem sendo constante e gritantemente violados pelo Poder Público?

A resposta à questão é sem dúvida extremamente complexa, em especial no que diz respeito à temática ambiental, todavia, algumas considerações podem ser elencadas, pois infelizmente a máquina pública é lenta e demasiadamente burocrática, bem como considerável parcela do dinheiro público é indevidamente surrupiada por corruptos irresponsáveis. Assim, pode-se afirmar que a arrecadação tributária por si não basta para atender aos fins constitucionais, em especial a proteção ambiental.

Nessa linha de raciocínio, acredita-se que a criação de novos tributos, em solo brasileiro, não deve ser o foco no auxílio da resolução do problema, pelo contrário, serviriam tão somente para deixar ainda mais extenso e complexo o sistema tributário.

Assim, a extrafiscalidade como mecanismo de proteção ambiental na sociedade de consumo ganha fôlego. Portanto, passar-se a ao estudo da sua utilização no território nacional, visando a análise e debate sobre o tema e, especialmente, uma via para a problemática apontada.

4.POSSÍVEIS SITUAÇÕES DE APLICABILIDADE DA EXTRAFISCALIDADE, EM TERRITÓRIO NACIONAL, COMO FORMA DE ESTIMULAR CONDUTAS CONSUMERISTAS AMBIENTALMENTE CORRETAS

Como visto, a tributação é um poderoso instrumento nas mãos do Poder Público para o alcance de suas finalidades, dentre as quais a busca pelo direito/dever ao meio ambiente equilibrado, que, como se sabe, trata-se de um direito fundamental, classificado pela doutrina como de terceira geração.

Assim, levando em consideração que o que justifica a cobrança de tributos por parte de um governo é a busca da concretização do bem comum e que, sem dúvida, a proteção do meio ambiente traz incalculáveis benefícios à sociedade, nada mais correto que a utilização desse ramo do direito com o intuito da minimização dos impactos causados pelo consumismo.

A extrafiscalidade, quando aplicada no campo ambiental, mostra uma verdadeira intervenção do Estado, com vista à satisfação dos interesses da coletividade e do bem estar da mesma. É incontestável, pois que um meio ambiente equilibrado é uma condição mínima para tais desideratos.

Acerca do debate, Oliveira já escreveu que:

Sem dúvida, entre os meios de prevenção e combate à poluição, o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para estimular condutas não-poluidoras (tributação extrafiscal) (...) assim, o Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante: tributa-se menos – a título de prêmio – quem não polui (...) (1999, p. 38-39).

Assim sendo, não apenas louvável, mas obrigatória a utilização dos tributos imbuídos na extrafiscalidade como instrumentos de auxílio na consecução da proteção ao meio ambiente. Oliveira destaca que *“Na tributação ambiental a preocupação com o incremento da arrecadação cede lugar à ideia de uma recomendação qualitativa da carga tributária (...)”* (1999, p. 69).

O meio ambiente é um terreno extremamente fértil para a aplicação da tributação extrafiscal. Corroborando os argumentos já explanados, Nunes (2005, p. 146) também defende

que é totalmente pertinente a utilização da extrafiscalidade dos tributos já existentes na busca das finalidades de preservação e proteção ambiental.

Schoueri (2011, p. 346-347) apresenta exemplos de alguns casos práticos da aplicação da extrafiscalidade no Brasil em prol do meio ambiente (ou como prefere o autor: *normas indutoras*), como a Lei nº 5.106/66 e o Decreto nº 79.046/76, que trazem incentivos à conservação do solo, de águas, do florestamento e do reflorestamento. O mesmo autor antes referido lembra que “*A ideia do tributo como instrumento de controle ambiental remonta ao economista Pigou, que defendia a internacionalização dos custos ambientais mediante uma tributação razoável*” (2011, p. 346).

Abaixo seguem algumas possibilidades de aplicação da extrafiscalidade no direito brasileiro, objetivando o incentivo de um consumo ambientalmente menos nocivo.

A aplicação do IPI com menor incidência, ou alíquota zero, sobre os produtos fabricados de forma ecologicamente correta, como, por exemplo, caminhões com catalisadores mais eficientes, veículos elétricos ou movidos a gás e combustíveis alternativos e menos poluentes, ou, para produtos que utilizem matérias-primas recicladas, podendo abranger também o ICMS.

Sobre a redução de IPI para os veículos que utilizem outro combustível que não a gasolina, vale a lembrança do Decreto Federal nº 755, de 19 de fevereiro de 1993, que previa em seu texto a redução do imposto para os veículos movidos a álcool (etanol), em razão de esse ser menos poluente que a gasolina. O citado decreto foi revogado pelo Decreto 2.092, de dezembro de 1996. Oportuno ponderar que, de fato, hodiernamente o revogado decreto perderia parte de sua finalidade, haja vista que grande parcela dos veículos atualmente fabricados são biocombustível, porém, é válida a lembrança, até mesmo para se demonstrar tanto a pertinência da tributação com vista à proteção ambiental, bem como, mesmo que de forma tímida, que a preocupação com a temática não é tão recente.

Levando-se em consideração que ambos os impostos citados tratam de tributos denominados indiretos, oportuna aqui a corroboração de Oliveira (2005, p. 108-109 e 115) acerca dos argumentos defendidos no presente estudo quando afirma que se tem nos referidos impostos, que incidam sobre a produção, um terreno fértil para a utilização do instrumento da tributação ambiental, mediante a graduação e redução de alíquotas, bem como de isenções, em razão da natureza da mercadoria transformada e/ou comercializada. Estimula-se, assim, não

apenas a fabricação e a circulação de produtos ecologicamente corretos, mas também a compra de tais produtos pelo consumidor final em razão do seu menor preço de mercado decorrente da ausência ou diminuta tributação em relação aos demais produtos do gênero que não possuam essas mesmas características.

No contexto apresentado, imagine-se o seguinte cenário: dois bonecos de brinquedo com especificações semelhantes, sendo que o primeiro deles utiliza a matéria-prima habitual, sem qualquer preocupação com o impacto ambiental advindo de sua produção, e o segundo, produzido a partir de matérias-primas limpas, deveria ter uma tributação menor, a partir da ideia da utilização do tributo com a finalidade extrafiscal. O segundo produto, pois poderia ter uma alíquota de IPI consideravelmente menor que o primeiro, o que, dentro da lógica do mercado que turbinha a sociedade de consumo, faria com que o consumidor final provavelmente se inclinasse pela aquisição deste segundo produto. Atingir-se-ia, assim, a finalidade de minimização dos choques ambientais advindos de sua industrialização.

Ainda há de se ressaltar que o IPI seja talvez o imposto com a aplicação mais nítida no que concerne à extrafiscalidade com fins de proteção ambiental, haja vista que, como lembra Nunes (2005, p. 161-165), a produção de bens duráveis para o consumo é a que mais contamina o meio ambiente. Não é demais lembrar como o faz Milaré (2011, p. 561) que o Brasil conta com a Lei 6.938, do ano de 1981, que traz em seu corpo a previsão de incentivos à implementação de equipamentos e tecnologias destinadas a redução da poluição. Sendo assim, mais uma vez se verifica a total legitimidade legislativa e ética para a utilização da extrafiscalidade voltada ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Também no campo de incidência do ICMS, pode-se citar a possibilidade de concessão de isenção ou redução de alíquotas dos produtos agrícolas plantados sem a utilização de agrotóxicos. Ainda, como lembra Fiorillo (2005, p.115-117), ressalta-se a prática adotada por alguns Estados da Federação no que diz respeito à repartição da receita do respectivo tributo com os municípios⁶, criando critérios a fim de privilegiar, nos respectivos repasses, os municípios que possuam unidades de conservação ambiental, mananciais de abastecimento, coleta seletiva de lixo, saneamento ambiental, controle de queimadas, dentre outros. Além do

⁶ Art. 158. C.F. Pertencem aos municípios (...) IV- vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios. (...) II- até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual, ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Estado do Paraná, os Estados do Rio Grande do Sul, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, São Paulo, Amapá e Rondônia também preveem possibilidades semelhantes.

Sobre os exemplos de utilização do tributo em análise em território brasileiro, conforme Nunes (2005, p. 172), podem-se citar algumas previsões legislativas do Estado do Rio de Janeiro, como a Lei 2.055, de 25 de janeiro do ano de 1993, que prevê a redução da alíquota normal em três pontos percentuais, para as operações cujos produtos busquem a defesa da natureza, também a Lei 2.273, de 27 de junho de 1994 que, muito embora tenha tido os seus efeitos suspensos pela ausência de convênios, prevê a possibilidade de concessão pelo Poder Executivo de prazos especiais para o recolhimento do ICMS pelas agroindústrias e indústrias que se valham de técnicas pioneiras em defesa do meio ambiente.

Outra forma em que se pode utilizar o ICMS para fins ambientais é na sua redução para o biocombustível e, de outro lado, a elevação desse mesmo tributo para os combustíveis mais nocivos ao meio ambiente a fim de que fosse atrativa ao consumidor final a escolha pelo etanol, por exemplo, ao invés da gasolina, pois, como é cediço, atualmente ocorre justamente o contrário.

Sobre o tema, Xico Graziano (2012) lembra que, conforme dados da Agência de Proteção Ambiental norte-americana⁷, o etanol derivado da cana-de-açúcar pode reduzir em até 91% o efeito estufa do planeta Terra, em comparação com a queima de gasolina.

E também pode-se utilizar tanto o ICMS como o próprio IPI, com menor ou nenhuma incidência, sobre as madeiras com certificação ambiental, ou seja, que foram extraídas nos modelos de sustentabilidade, seja enquanto matéria-prima, seja quando transformadas.

A extrafiscalidade tributária ambiental, também pode ser utilizada por meio do imposto de renda, mesmo que, muito embora possa haver alguma espécie de crítica nesse sentido, pois para alguns tal imposto é nitidamente fiscal, o que, entende-se, não deve prosperar. Como já mencionado nas páginas anteriores, não existe uma lista taxativa de quais são os impostos com finalidade extrafiscal, bem como todo o sistema tributário deve ser interpretado a partir de seu objetivo maior, que é o bem estar da coletividade.

Seguindo o raciocínio supracitado e tendo em vista que o imposto de renda admite a dedução de algumas despesas específicas para o ajuste do valor a ser pago pelo contribuinte,

⁷ EPA em inglês.

pode-se utilizar da extrafiscalidade a fim de se permitir a dedutibilidade na base IRPJ das despesas oriundas de tratamento de lixo industrial, e material tóxico, da aquisição de produtos e máquinas para a diminuição do impacto ambiental, como filtros e catalisadores eficientes e também da compra de produtos biodegradáveis. Nesse passo, se estará incentivando a correta deliberação e destino dos referidos resíduos, bem como a aquisição de maquinário e tecnologias que ajudem na filtragem da emissão de gases poluentes.

Cabe destacar que, no que se refere ao IR, o Brasil, por meio da lei 5.106 de 02 de setembro de 1966, previa a possibilidade de concessão de incentivos fiscais no citado tributo, em prol dos contribuintes que utilizassem valores no florestamento e reflorestamento de matas, porém, tal lei foi parcialmente alterada pela sucessão de alguns decretos, dentre os quais o Decreto- lei 1.376, de 12 de dezembro de 1974, e o Decreto 93. 607/86, tornando-o mais burocrático e restrito, sendo que, dentre outros, condicionou a concessão de benefícios à anterior aprovação de projeto de viabilidade e aspectos ambientais.

Em que pese tal benefício não ter sua viabilidade facilitada e de não ser do conhecimento geral da população, inclusive dos empresários, não se pode negar a importância de tal legislação, porém o melhor seria aperfeiçoá-la, com a finalidade de lhe empresar maior operacionalidade e abrangência, atingindo-se os verdadeiros objetivos da tutela tributária com fins ambientais.

No ponto em debate, Nunes (2005, 186-187) lembra que países como os Estados Unidos se utilizam da dedução do tributo em casos semelhantes aos acima elencados, bem como impõem uma espécie de adicional ao imposto de renda para práticas nocivas ao meio ambiente⁸. No mesmo país, também existe a possibilidade da dedução no imposto de renda nos casos de doações de terrenos e matas para fins de proteção ecológica.

No campo da incidência de impostos sobre a propriedade, tem-se o imposto predial e territorial urbano e o imposto territorial rural que permitem a progressividade com efeito negativo, ou seja, a baixa de alíquotas para propriedades que se inclinam para a preservação ecológica, seja na área urbana, seja na rural.

Acerca do ITR, pode-se pontuar a prática utilizada pelo legislador no artigo 10 da Lei 9.393/96 com os acréscimos da Lei 11.428/2006, que estabelece, em suma que, para a apuração

⁸ Muito embora os EUA definitivamente não sejam o melhor exemplo de proteção ao meio ambiente, no tópico em debate, a prática adotada naquele país é digna de nota.

do imposto em questão, deve ser excluída do cálculo a área correspondente à floresta plantada, bem como não se deve tributar as áreas de preservação permanente, de interesse ecológico, cobertas por florestas nativas, primárias, ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

O tributo em estudo, de igual forma, pode ser utilizado para combater o uso irracional da propriedade e para o controle de queimadas. Assim, deve ser agravado severamente o ITR sobre as propriedades rurais objeto de práticas nocivas ao meio ambiente cujos proprietários não observem condutas cautelosas no controle e erradicação dos incêndios. De outro lado, deve se beneficiar, com incentivos fiscais, os proprietários das áreas rurais que adotem comportamentos adequados e novas tecnologias no uso racional da terra e no controle de queimadas.

No que se refere aos impostos pesquisados, não se pode olvidar que o próprio texto constitucional determina que se persiga o cumprimento da função social da propriedade e o bem-estar dos seus cidadãos. Certo é afirmar que determinado imóvel que sirva de moradia, mas que, todavia, degrade o meio ambiente, certamente não estará cumprindo efetivamente a sua função social e assim deverá se sujeitar a alíquotas mais pesadas.

Um claro exemplo de aplicação da extrafiscalidade do IPTU ocorre na cidade de Santa Rosa, Estado do Rio Grande do Sul, onde, no respectivo Código Tributário Municipal, há previsão de isenção total ou parcial, dependendo do caso, do imposto citado para os imóveis localizados no perímetro urbano que estejam cobertos por mata nativa, florestada, reflorestada ou em processo de regeneração, ainda que apenas em uma parcela do terreno.⁹ Na mesma linha, a cidade do Rio de Janeiro concede isenção do imposto em tela para os terrenos e prédios de reservas florestais, de interesse ecológico e de quaisquer áreas acima de 10.000 m² coberta por florestas.

O IPVA cuja competência é dos Estados e do Distrito Federal, também se presta para fins extrafiscais ambientais. Para citar um exemplo, pode-se utilizar dos ensinamentos de Nunes (2005, p. 172) que lembra da existência da Lei 948, de 26 de dezembro do ano 1985, do Estado

⁹ Lei Complementar 34/2006 (CTM de Santa Rosa). Art. 106. Ficam isentos dos tributos municipais os contribuintes que atendam a uma das seguintes condições: § 1º Em se tratando de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana: (...) VI- proprietário de terreno, localizado no perímetro urbano, que esteja total ou parcialmente coberto por mata nativa, florestada, reflorestada ou em processo de regeneração, nas seguintes condições: (...).

do Rio de Janeiro, que prevê a incidência da alíquota de 3% para os veículos movidos a gasolina e de 2% para os veículos movidos a etanol.

Apenas para se traçar uma rápida comparação, o Estado do Rio Grande do Sul não prevê a mesma possibilidade na legislação competente, qual seja o Decreto nº 32.144, de 30 de dezembro de 1985 (Regulamento do IPVA). A questão acerca da pertinência sobre a legalidade da diferenciação de alíquotas em razão da natureza do combustível foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se analisará abaixo.

Sobre argumentos que envolvem o tema, o STF, em decisão monocrática¹⁰ do então Ministro Nelson Jobim, confirmada em sede de agravo¹¹, se manifestou pela legalidade do diferencial de alíquotas em razão da natureza do combustível. Abaixo segue trecho da ementa proferida:

Ficaram os Estados, portanto, legitimados a ditar as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24 e em seu § 3º, da Carta, com vigência até o advento da lei complementar da União (§ 4º), ainda não editada. (...) Diversidade de alíquotas em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia, nem configura tributo progressivo. (RE 414259, Relator(a): Min. NELSON JOBIM, julgado em 04/03/2004, publicado em DJ 25/3/2004 PP-00107).

Assim, os argumentos defendidos pelo recorrente de que o diferencial de alíquotas de IPVA em razão do tipo de combustível é ilegal ante a ausência de autorização constitucional para a implementação da progressividade¹² neste tributo não prosperam, haja vista que, mesmo que se trabalhe com a tese de que efetivamente a Constituição Federal não a prevê de forma expressa, trata-se na verdade de técnica de seletividade, como exposto acima na decisão proferida por Nelson Jobim.

¹⁰ RE 414259, Relator: Min. Nelson Jobim, 2ª Turma, DJ 25/3/2004.

¹¹ Agravo Regimental no RE nº 414.259-7- MG: Relator Ministro Eros Grau. 2ª Turma. 24 de junho de 2008.

¹² Trata-se de técnica de variação de alíquotas em razão da base de cálculo ou da função social, comumente utilizada no sistema tributário brasileiro no IR, IPTU e ITR.

Sobre o assunto, Nieves (2012, p. 125-127) defende o argumento de que assim como no ICMS e IPI, no IPVA é obrigatória a aplicação da seletividade com vistas a proteção ambiental, em razão, dentre outros, da aplicação do já citado artigo 170 da Constituição Federal.

Cabe ressaltar que o IPVA, além de ter o seu valor reduzido em razão do combustível utilizado, bem que poderia ser diferenciado em razão da matéria-prima usada para a sua produção, em um verdadeiro pacote de impostos verdes. Sendo assim, um veículo que na sua fabricação se valesse de insumos ambientalmente corretos em sua produção e até mesmo comercialização, poderia, perfeitamente, além de ser beneficiado com uma tributação menor em sua industrialização (IPI) e venda (ICMS), também o poderia no IPVA.

Urge destacar que, como lembra Cláudio Vieira França (2012, p. 35-37), o que ocorre nos dias de hoje é justamente o contrário, pois, em muitos casos, as matérias-primas para produtos “ecológicos” geralmente são mais refinadas e, portanto, dentro da lógica do mercado, chegam com preço mais elevado para o consumidor final em relação aos produtos similares que não são sustentáveis. Segundo o mesmo autor, a forma mais eficiente de induzir o consumo racional é tocar a parte mais sensível do consumidor, que é o bolso.

Ainda em relação ao IPVA, pertinente a lembrança de Nieves (2012, p. 126) que traz o exemplo da Lei Amazonense, mais precisamente no artigo 15 da Lei 3.135/2007, que instituiu tratamento favorecido aos proprietários de veículos que optem pela adoção de mecanismos tecnológicos que, comprovadamente, reduzam a emissão de gases poluentes, bem como àqueles que tenham substituído o combustível tradicional por biodiesel ou gás, que, efetivamente, reduzam a emissão desses mesmos gases em um percentual mínimo previsto em lei.

No ISS, também se pode utilizar da linha de raciocínio já adotada ao, por exemplo, se desonerar serviços ecologicamente corretos, como os serviços ligados ao ecoturismo, e educação ambiental, dentre outros, pois as formas de conscientização da população são extremamente importantes. Quando bem aplicadas, servem ao controle preventivo que é mais eficiente, haja vista que evita a ocorrência do dano.

Assim, uma vez mais, pode-se vislumbrar o entrelaçamento dos temas, pois se beneficiando por meio do sistema tributário extrafiscal os produtos ecologicamente corretos, o que certamente atingiria o bolso dos consumidores, se estará alcançando o objetivo maior, que é a proteção do meio ambiente, pois a tendência é que, com a baixa da tributação e consequente

redução do preço, o consumidor final opte por tal produto, diminuindo a respectiva colisão ambiental.

Ponto passível de discussão é a possibilidade e a legitimidade da criação de um novo imposto, de natureza ambiental. Primeiro, há que se asseverar que a Constituição Federal distribui entre os entes públicos a competência para a instituição de impostos, sendo que o único desses entes que pode criar um novo imposto, além daqueles já previstos no texto constitucional, é a União, conforme dispõe o artigo 154, I.¹³ Entretanto, para que isso ocorra, deverá respeitar três requisitos mínimos, quais sejam: a) deve ser criado por lei complementar; b) não pode ser cumulativo;¹⁴ e c) deve ter base de cálculo diferente da prevista para os impostos já vigentes. Assim, verifica-se a possibilidade jurídica da União, mediante a observância cumulativa dos três requisitos supracitados, criar um imposto verde.

Ocorre que, como já dito acima, não parece prudente a criação de um novo tributo, mesmo que com desiderato tão nobre, haja vista que já se tem no país uma carga tributária pesada e complexa. Os impostos, como lembra França (2012, p. 33), são um tributo dito desvinculado¹⁵, ou seja, no ordenamento jurídico pátrio não é possível a vinculação direta da arrecadação das receitas advindas do pagamento dos impostos com os projetos ambientais. Ainda, mesmo que fosse criado tal imposto, correr-se-ia um sério risco de haver um desvio de finalidade, como mostra a história do país.

A impressão que é passada aos cidadãos é que não há dinheiro que baste à máquina pública e que, mesmo que arrecade mais do que já vem arrecadando, e os números são expressivos, não haveria um beneficiamento maior em favor da população.

Sobre o tema em debate, Nunes (2005, p. 145) entende que a criação de um imposto verde seria demasiadamente caro, considerada a carga tributária vigente, bem como o fato de que elevaria os gastos das empresas para sua apuração e recolhimento e também a repercussão no mercado interno e externo, já que a praxe é o repasse do valor dos produtos na venda do produto pelo contribuinte de direito aos contribuintes de fato, que são os consumidores finais.

¹³ CTN. 154. A União poderá instituir: I- mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

¹⁴ A não-cumulatividade visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica (PAULSEN, 2009, p. 313).

¹⁵ CTN. Art. 16. imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

Ademais, interessante ressaltar a existência de outras legislações vigentes que tratam do tema em estudo, como a já citada Lei 12.305/2010, que regulamenta a questão atinente aos resíduos sólidos, a qual prevê uma série de linhas de créditos para gerenciamento e prevenção de resíduos sólidos no processo produtivo que, por sua vez, foi complementada pelo Decreto 7.404/2010 que testifica a possibilidade de incentivos tributários por parte do Poder Público da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para as empresas que adotarem políticas corretas relacionadas aos referidos resíduos.

Assim sendo, atualmente é perfeitamente possível no Brasil que uma indústria ou entidade que se dedique à reutilização, tratamento e reciclagem dos resíduos sólidos produzidos, possa se beneficiar de incentivos tributários.

Nesse passo, é jurídica e socialmente legítima a menor ou inexistente incidência de IPI, em âmbito federal, de ICMS em âmbito estadual e de ISS em âmbito municipal, apenas para citar alguns exemplos, às indústrias que adotarem e se dedicarem às supracitadas práticas, o que, certamente, serviria para incentivar que empresas fossem criadas com tal finalidade, e que as já existentes passassem também a seguir o mesmo caminho. Afinal de conta, sabe-se que um dos problemas advindos da sociedade de consumo é a produção de toneladas e mais toneladas de resíduos sólidos.

Não se pode esquecer, como já advertido, que a extrafiscalidade não se restringe apenas aos impostos, embora seja mais comum nessa espécie tributária. Nesse viés, é possível se verificar situações no campo das taxas e das contribuições especiais, como se verá adiante.

No Brasil, foi criada a chamada Taxa de Fiscalização Ambiental – TFA, instituída pela Lei 9.960, de 2000, de competência da União, que, entretanto, foi alvo de mais de uma insurgência no plano judicial, sendo que o Supremo Tribunal Federal se manifestou sobre a matéria em mais de um julgado.

No campo das contribuições especiais, pode-se destacar o CIDE- combustíveis, sendo que uma de suas destinações financeiras se presta ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, ou seja, parcela dos valores arrecadados com o referido tributo serve para promover a defesa do meio ambiente.

As críticas que são feitas ao tributo ora analisado, como assevera Nieves (2012, p. 142-144), no que se refere à questão ambiental, são as de que: primeiro, não é lícito tributar de igual forma produtos com diferentes graduações de gases poluentes, ou seja, o diesel e a gasolina têm

um maior potencial ofensivo do que o etanol, não sendo crível que ambos sejam tributados com o mesmo rigor, como atualmente ocorre; segundo, o legislador não estipulou de forma específica o percentual da receita que deve ser destinada ao financiamento dos projetos ecológicos.

Outra possibilidade é utilizar as isenções tributárias para os fins ambientais. Poder-se-ia desonerar, então, por completo alguns produtos ambientalmente corretos do pagamento de impostos, desde a aquisição da matéria-prima utilizada até o consumidor final.

Oportuno mencionar que o Centro de Estudos em Sustentabilidade da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas apresentou no ano de 2008, pela internet, um catálogo, com a finalidade de disponibilizar informações acerca das características técnicas, sustentabilidade de alguns produtos e serviços, inclusive com a criação de uma lista de mais ou menos 1.000 itens tidos como sustentáveis pela referida instituição.

Por todo o explanado no tópico em análise, verifica-se ser possível a utilização da tributação extrafiscal pelo Estado, regulando as condutas dos cidadãos, dentro da cultura do consumo, a fim de se minimizar o seu negativo impacto ambiental, não apenas pelos exemplos vigentes, mas também por meio de algumas sugestões de aplicabilidade, que nada mais são do que um convite à reflexão e prática.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo exposto e pelas leituras realizadas acerca do tema, verifica-se que, o sistema tributário é um importante mecanismo a serviço da proteção do meio ambiente, tendo em vista que o tributo tem um poder de interferência direta nas condutas (ações e omissões) dos cidadãos-contribuintes, especialmente a partir de sua faceta extrafiscal.

Percebe-se que a extrafiscalidade vem angariando cada vez mais o seu espaço na ciência jurídica tributária, diante do reconhecimento de sua importância teórica e prática, mormente em terrenos tão salubres como o meio ambiente. Há sem dúvida uma simbiose entre o conceito e objetivos da extrafiscalidade e a questão ambiental.

Da análise da tributação ambiental no Direito brasileiro pode-se extrair alguns importantes exemplos, como o previsto em alguns Estados da Federação que em suas legislações sobre o IPVA, preveem percentuais de incidência menores para os veículos que utilizam combustíveis com pequeno ou nenhum potencial poluidor. Ainda, a exclusão da base

de cálculo do ITR das áreas de preservação e proteção ambiental, apenas para citar dois exemplos vigentes em nosso ordenamento.

Ocorre que, a legislação brasileira ainda é muito escassa no que tange a matéria, especialmente se levarmos em consideração a simbiose antes referida, bem como, a importância da manutenção do equilíbrio e proteção ambiental. Assim sendo, na pesquisa em análise, buscou-se a reflexão sobre algumas possíveis situações em que se poderia aplicar a extrafiscalidade ambiental em nosso direito, como no caso de redução da incidência de impostos sobre o consumo de produtos que diminuam ou eliminem o impacto ambiental, como painéis solares, filtros de ar, e demais tecnologias já existentes, para serem empregados com fins domésticos, comerciais e industriais. Nesta mesma linha, poder-se-ia utilizar da dedução do imposto de renda da pessoa física e jurídica, que fizessem uso de tais tecnologias, como ocorre em países como EUA, Canadá, Bélgica, dentre outros.

Por fim, pode-se visualizar que, muito embora ainda sejam tímidas as ações de proteção ao meio ambiente por meio do instrumento tributário, elas existem, cabendo aos cientistas jurídicos, conhecê-las, estudá-las, para que possam ser aplicadas efetivamente, a fim de auxiliar no patrocínio e na busca de uma vida mais equilibrada e atenta aos verdadeiros anseios da humanidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural- ITR**. Lei n.º 9.39, de 19 de dezembro de 2006.
- _____. **Política Nacional dos Resíduos Sólidos**. Lei n.º 12.305. Promulgada em 02 de agosto de 2010. Disponível em: < www.planalto.gov.br > Acesso em: 28.10.2010, 14:50h.
- _____. Decreto Lei n.º 7.567, de 15 de setembro de 2011.
- _____. Lei n.º 6.938, de 31 de agosto de 1991.
- _____. Decreto n.º 2.092, de 10 de Dezembro de 1996.
- _____. Decreto n.º 755, de 19 de Fevereiro de 1993.
- _____. Lei n.º 5.106, de 02 de setembro de 1966.
- _____. Decreto-Lei n.º 1.376, de 12 de Dezembro de 1974

_____. Decreto nº 93.607, de 21 de Novembro de 1986.

_____. Lei Complementar n.º 116 de 31 de julho de 2003.

_____. Lei nº 9.960 de 29 de janeiro de 2000.

_____. Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000.

_____. Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001.

_____. Resolução da Comana 0001, datada do ano de 1986.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

DISTRITO FEDERAL. Lei nº 3.460, de 14 de outubro de 2004.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Celso Antonio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 10ª. São Paulo: Saraiva, 2009.

FRANÇA, Cláudio Vieira. **Tributação Ambiental à Luz do Sistema Tributário Nacional**. Revista de Estudos Tributários. São Paulo: Síntese, nº. 84, mar./abr. 2012.

FURASTÉ, Pedro Augusto. **Normas Técnicas para o Trabalho Científico**. 15ª ed. Porto Alegre: Brasul, 2010.

GRAZIANO, Xico. **Vexame Ambiental**. Estadão, São Paulo, 12 jun. 2012. Disponível em:

<www.estadao.com.br/noticias/impreso> Acesso em: 13 julh. 2012.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. **Tributação Ambiental: Uma contribuição ao desenvolvimento sustentável**. In: Direito Tributário Ambiental. Heleno Taveira Tôrres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. 2ª ed. São Paulo: LTr, 1998.

_____, Ives Gandra da Silva. **A Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA**. In: Direito Tributário Ambiental. Heleno Taveira Tôrres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005.

MEDEIROS, Josemar Xavier de. **Aspectos Econômico-Ecológicos da Produção e Utilização do Carvão Vegetal na Siderurgia Brasileira**. In: Desenvolvimento e natureza: estudos para uma sociedade sustentável. Clóvis Cavalcanti (org.). 4ª ed. São Paulo: Cortez, 2003.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: A função do tributo na proteção do meio ambiente.** 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2006.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera; VASCO, Domingo Carbajo. **Marco Conceptual, Constitucional y Comunitario de La Fiscalidad Ecológica.** In: Direito Tributário Ambiental. Heleno Taveira Tôres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005.

MONTENEGRO, Carlos E. Peralta. **O fundamento e a finalidade da extrafiscalidade dos tributos ambientais.** Mota Maurício (coord.). *Fundamentos teóricos do direito ambiental.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

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

NIEVES, Fábio. **Tributação Ambiental: A proteção do meio ambiente natural.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

NUNES, Cleucio Santos. **Direito Tributário e Meio ambiente.** São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade aberta e Afetação da Receita.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____, José Marcos Domingues de. **Proteção Ambiental e Sistema Tributário – Brasil e Japão: Problemas em Comum?** In: Tributação e Meio Ambiente. 1ª ed. James Marins (coord.). Curitiba: Juruá, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Defesa Ambiental: Utilização de instrumentos tributários.** In: Direito Tributário Ambiental. Heleno Taveira Tôres (coord.). São Paulo: Malheiros, 2005.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 948, de 26 de dezembro do ano 1985.

_____. Lei nº 2.055, de 25 de janeiro do ano de 1993.

_____. Lei nº 2.273, de 27 de junho de 1994.

RIO GRANDE DO SUL. **Regulamento do IPVA.** Decreto n.º 32.144, de 30 de dezembro de 1985.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

WEISS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária: As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

VASQUES, Sérgio; MARTINS, Guilherme Waldemar d' Oliveira. **A evolução da tributação ambiental em Portugal.** RFDT 28/251, jul-ago/2007.