



Tributos e ambiente: a extrafiscalidade como indutora de práticas sustentáveis

Taxes and the environment: The extrafiscality as instrument to induce sustainable practices

João Claudio Faria Machado – Mestrando em Ciências Aeroespaciais na Universidade da Força Aérea (UNIFA). Mestre em Direitos Difusos, Coletivos e Sociais pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo/Lorena. E-mail: joaocfmachado@gmail.com

Resumo

O princípio fundamental da dignidade humana, os direitos sociais e o direito ao ambiente ecologicamente equilibrado formam o Estado Socioambiental, onde estes elementos ensejam políticas públicas a fim de executá-los. Considerando a capacidade da carga tributária em induzir comportamentos através de estímulos ou desestímulos, e a possibilidade de colaborar na efetivação dos objetivos do Estado, este artigo pretende responder se o conceito da extrafiscalidade, com vistas a indução de práticas ambientais sustentáveis, pode ser utilizado em todo tributo. Ademais, este artigo tem como objetivo analisar a extrafiscalidade tributária como instrumento de indução de comportamentos. Como meio de investigação, foi adotado o método dedutivo e a pesquisa documental. No mais, a pesquisa possui natureza básica e objetivo exploratório. Como resultado, a pesquisa concluiu ser perfeitamente possível e viável que o Poder Público utilize a função extrafiscal em todos os tributos, inclusive naqueles cuja função precípua seja a arrecadação.

Palavras-chave

Duplo dividendo. Estado socioambiental. Sustentabilidade. Tributos.

Abstract

The fundamental principle of human dignity, social rights and the right to an ecologically balanced environment form the Social-environmental State, where these elements give rise to public policies in order to execute them. Considering the ability of the tax burden to induce behaviors through incentives or disincentives, and the possibility of collaborating in the realization of the State's objectives, this article intends to answer whether the concept of extrafiscality, with a view to inducing sustainable environmental practices, can be used in every tribute. Furthermore, this article aims to analyze tax extrafiscality as an instrument for inducing behavior. As a means of investigation, the deductive method and documental research were adopted. Furthermore, the research has a basic nature and an exploratory objective. As a result, the research concluded that it is perfectly possible and feasible for the Government to use the extrafiscal function in all taxes, including those whose primary function is collection.

Keywords

Double dividend. Socio-environmental status. Sustainability. Taxes.

INTRODUÇÃO

O oferecimento de condições propícias para o desenvolvimento individual constitui-se como finalidade precípua do Estado, perfazendo, assim, razão principiológica da congregação de indivíduos sob a égide de uma instituição representativa a eles sobreposta, a fim de que, da união de esforços, o bem geral possa ser alcançado.

Dentre outros direitos que devem ser prescrutados, expoente os direitos fundamentais que consolidam a ideia de um Estado Socioambiental e que, por sua vez, fundamentam o Estado brasileiro. O direito ao ambiente ecologicamente equilibrado, no caso, possui a peculiar responsabilidade compartilhada de defesa e preservação entre poder público e coletividade, quais devem exercê-la não como faculdade, mas, sim, como dever, a fim de garantir condições ambientais similares ou melhores que as atuais para as futuras gerações.

A preservação e proteção do ambiente exigem não apenas um arcabouço legal que inste a preservação e proteção sob o viés da responsabilidade reparadora e sancionadora àqueles que vierem a lesá-lo, mas, sobretudo, que se crie uma mudança de paradigma com a efetiva interferência planejada nas condutas e tendências dos usuários diretos e indiretos dos recursos ambientais. Nessa perspectiva, o manejo de tributos conforme um plano de ação que possua como finalidade a preservação, defesa e a promoção do ambiente é extremamente útil como instrumento de indução.

Nesta seara, a utilização dos tributos em vista do ambiente poderá decorrer de uma hipótese de incidência em que o aspecto ambiental é o fator explícito, classificado como tributo ambiental. Noutra forma, sem que a hipótese de incidência seja efetivamente ambiental, é possível a consubstanciação do tributo quando possua efeito ambiental, ou seja, a manipulação do tributo no intuito da efetivação de um objetivo ambiental.

Considerando, portanto, a capacidade da carga tributária em induzir comportamentos humanos através de estímulos ou desestímulos, e a possibilidade, assim, de colaborar na efetivação dos objetivos do Estado em relação ao ambiente através de tributos ambientais ou mesmo da aplicação da função extrafiscal, o artigo pretende responder se o conceito da extrafiscalidade puder ser utilizado em todo tributo. Para tanto, estabelece como objetivo, portanto, analisar a extrafiscalidade tributária como instrumento de indução de comportamentos (verificando a base constitucional a ensejá-la) e seu cabimento conforme a legislação tributária nacional.

Como meio de investigação, foi adotado o método dedutivo e a pesquisa documental. No mais, a pesquisa possui natureza básica e objetivo exploratório.

1 O ESTADO SOCIOAMBIENTAL BRASILEIRO

Logo no preâmbulo da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) é fornecida a tônica de regência dos demais dispositivos ao se instituir um Estado Democrático de Direito, destinado a assegurar o exercício de direitos sociais e individuais, o bem-estar e o desenvolvimento como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos. Embora não constitua norma de aplicação mediata ou imediata, o preâmbulo pode ser considerado como fundamento das disposições constitucionais e ser, conforme Moraes (2003, p. 57), “observado como elemento de interpretação e integração dos diversos artigos que lhe seguem”.

No artigo inaugural, como fundamento da República Federativa do Brasil, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político são instituídos e servem como fundamento e, por assim ser, ponto de referência, para as demais disposições constitucionais.

Com relação à dignidade da pessoa humana, importante elemento para o que se pretende demonstrar neste artigo, Sarlet (2011) com muita capacidade define didaticamente um conceito por si só aberto:

Assim sendo, temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida (SARLET, 2011, p. 56).

A dignidade da pessoa, portanto, pode ser entendida como um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a qualquer pessoa (e contra todos) um mínimo necessário para uma vida saudável, considerando, ainda, que o mínimo não é estático, isto é, a dignidade da pessoa engloba necessidades vezes acrescidas ou modificadas ao longo do próprio desenvolvimento da sociedade.

Não obstante, o conceito de dignidade possui uma grande variedade de entendimentos e definições, um tanto subjetiva - visto seu caráter variável com relação ao tempo e lugar -, elementos que claramente são parte constante de sua efetividade podem ser, por bem, encontrados na própria Constituição Federal. No artigo 6º, sob a égide do Capítulo III, que trata dos direitos sociais, prescreve a Constituição o direito à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho,

à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados (BRASIL, 1988).

O direito fundamental à dignidade da pessoa, portanto, previsto no artigo 1º da Constituição, diretamente se relaciona com os também fundamentais direitos sociais, previstos no artigo 6º, como uma função necessária: não é possível admitir uma existência digna sem a efetiva disponibilidade ou o oferecimento de condições de acesso a determinados direitos. O fundamento da dignidade humana guarda íntima relação com os direitos sociais, na medida em que são como adensamentos normativos específicos contidos no conceito de dignidade, muito embora neles não se exaure (BRASIL, 1988).

Da redação do artigo 225 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que prescreve o direito fundamental ao ambiente ecologicamente equilibrado, essencial à sadia qualidade de vida, imposto ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, destaca-se o fato de ser dever e não faculdade a defesa e preservação (MILARÉ, 2011) e, também, a instituição de uma responsabilidade compartilhada entre Poder Público e coletividade, em reconhecimento de sua ligação com a própria garantia da vida.

Desta forma, conclui-se que, além da íntima relação com os direitos sociais, o fundamento da dignidade da pessoa também se relaciona com o direito ao ambiente ecologicamente equilibrado - direito também fundamental, seja em razão da própria relevância do ambiente para a vida humana como também pelo seu caráter transcendental (propriamente previsto na redação Constitucional) - que perpassa a si ao se relacionar com outros direitos fundamentais.

Neste liame, não apenas as questões de ordem social fazem parte da dignidade da pessoa como também o ambiente, o qual, além de ser elemento da dignidade, relaciona-se para garantir a efetividade de determinados direitos sociais.

Considerando a sistemática constitucional, onde a dignidade da pessoa humana é princípio fundamental, portanto diretriz orientadora das demais disposições, que por sua vez se reflete nos direitos sociais (como uma concretização de parte de seu conceito) e no direito ao ambiente ecologicamente equilibrado, perfazendo assim, as bases de um Estado Socioambiental, verifica-se que a finalidade do Estado está em justamente prover meios de efetivá-los (FIORILLO, 2013). Neste sentido, Sarlet e Fensterseifer (2011) tratam da dimensão ecológica e do estado socioambiental de direito:

Com base na abordagem da proteção ambiental a partir da *Teoria dos Direitos Fundamentais*, identifica-se uma *dimensão ecológica* a conformar (juntamente com as dimensões social, histórico-cultural etc.) o conteúdo normativo do princípio da dignidade da pessoa humana, bem como da

correlata garantia do que passou a se designar de um mínimo existencial. A degradação ambiental e todos os demais riscos ecológicos (como, por exemplo, a contaminação química e o aquecimento global) que operam no âmbito das relações sociais (agora socioambientais!) contemporâneas comprometem significativamente o bem-estar individual e coletivo. De tal sorte, objetiva-se enfrentar alguns aspectos vinculados a tais questões, inserindo a proteção do ambiente na teia normativa construída a partir dos direitos (e deveres) fundamentais, do princípio da dignidade (da pessoa) humana, assim como dos demais princípios estruturantes do que se pode designar de um Estado Socioambiental de Direito (SARLET; FENSTERSEIFER, 2011, p. 90).

A tônica que forma, como compreendido por Sarlet e Fensterseifer (2011), de “convergência necessária da tutela dos direitos sociais e dos direitos ambientais num mesmo projeto jurídico-político para o desenvolvimento humano em padrões sustentáveis” (SARLET; FENSTERSEIFER, 2011, p. 91), encontra reflexo na própria prescrição Constitucional.

A ordem econômica, prescrita no artigo 170 da Constituição (BRASIL, 1988), fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observado o princípio da defesa do meio ambiente. De forma clara, remete à ideia de desenvolvimento sustentável ao preceituar seus elementos básicos: ordem social, econômica e ambiental, ou seja, o desenvolvimento econômico em bases sociais e ambientais. Em termos mais detalhados, Veiga (2010) explana:

A sustentabilidade no tempo das civilizações humanas vai depender da sua capacidade de se submeter aos preceitos de prudência ecológica e de fazer um bom uso da natureza. É por isso que falamos em *desenvolvimento sustentável*. A rigor, a adjetivação deveria ser desdobrada em socialmente *includente*, ambientalmente *sustentável*, e economicamente *sustentado* no tempo (VEIGA, 2010, p. 10, grifos do autor).

Neste sentido, Milaré (2011) trata do dever de se atentar para questões sociais e econômicas ante um viés econômico, no sentido de o desenvolvimento econômico representar efetivamente um desenvolvimento social e ambiental:

De fato, o capítulo do Meio Ambiente está inserido na Ordem Social. Ora, o social constitui a grande meta de toda ação do Poder Público e da sociedade. A ordem econômica, que tem suas características e valores específicos, subordina-se à ordem social. Com efeito, o crescimento ou desenvolvimento socioeconômico deve portar-se como um instrumento, um meio eficaz para subsidiar o objetivo social maior. Neste caso, as atividades econômicas não poderão, de forma alguma, gerar problemas que afetem a qualidade ambiental e impeçam o pleno atingimento dos escopos sociais (MILARÉ, 2011, p. 186).

Demonstra-se, assim, que o objetivo maior a ser alcançado e proporcionado pelo Poder Público aos seus administrados é o bem-estar, armado em bases sociais e ambientais, as quais em aplicação do melhor entendimento do princípio do desenvolvimento sustentável, sendo, em linhas gerais, as características formadas do Estado Socioambiental.

2 OS TRIBUTOS COMO INDUTORES DA SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL

Consoante o princípio do desenvolvimento sustentável, a sustentabilidade ambiental caracteriza-se por três elementos, conforme Paulo Machado (2010, p. 71): “o tempo, a duração de efeitos e a consideração do estado do meio ambiente em relação ao presente e ao futuro”. Em outros termos, mas no mesmo sentido, a sustentabilidade pode ser entendida como a capacidade de sustentação natural, em que o uso dos recursos ambientais, sejam renováveis como não renováveis, não deverá ser maior que a capacidade de regeneração e renovação, que do contrário, em longo prazo, poderá comprometer a existência. Nesse sentido, Nalini (2010):

A concepção de um mundo sustentável deflui de uma ideia singela: a concepção mais racional de *economia doméstica*. Assim como em cada lar é regra de ouro não gastar mais do que se ganha, assim também, para o *Grande Lar Terra*, não se pode exaurir sem reposição e sem pensar no amanhã. O mundo já deu insistentes sinais de que está em seus limites. O que viria após a exaustão dos recursos naturais? (NALINI, 2010, p. 126).

A sustentabilidade ambiental, portanto, diz respeito ao uso dos recursos naturais, não necessariamente estando ligado ao desenvolvimento, qual perfaz o conceito de desenvolvimento sustentável, mas apenas na transformação de ações usuais hodiernamente em práticas mais equilibradas ambientalmente.

A atual forma de consumo e de produção, sem dúvidas, possuem papel central na questão, estando o consumo diretamente relacionado ao padrão de produção. Em vista disso, abre-se importante campo para análise de efetivação da sustentabilidade através do uso dos tributos como indutores de condutas.

Como a execução de políticas públicas e o próprio funcionamento da máquina pública dependem da utilização de recursos pecuniários, os tributos são os meios pelos quais a administração abastece seus cofres. Contudo, apesar da razão em se alocar diretamente recursos para a preservação, defesa e promoção do ambiente, não é esta a única forma pela qual é possível atingir os fins pretendidos.

A utilização de tributos em prol do ambiente poderá vir pela criação de hipóteses de incidência baseadas em circunstâncias ambientais, modalidade conhecida como tributo ambiental, ou, sem haver esta hipótese de incidência, com a utilização do tributo com fins ambientais, ou seja, com sua manipulação em prol do ambiente. Neste sentido Barichello e Araújo (2007) definem as possibilidades dos tributos, quais são:

[...] primeiramente, incentivo aos produtores e aos consumidores finais, resultando em uma readequação de seus processos, comportamentos e hábitos com vistas a uma utilização mais eficiente e equilibrada dos insumos naturais e dos produtos deles oriundos. Em segundo lugar, os tributos podem originar as receitas necessárias aos investimentos públicos em projetos de melhoria da qualidade ambiental, permitindo, ainda, a desoneração progressiva dos encargos incidentes sobre o trabalho e sobre o capital. E, em terceiro lugar, podem constituir mecanismos eficientes para o controle da proliferação de fontes não estacionárias ou difusas de poluição (BARICHELLO; ARAUJO, 2007, p. 115)

Os tributos, como vistos, podem servir como indutores de comportamentos, que, no caso ambiental, orientam para aqueles de alguma forma mais bem posicionados por provocarem menos impactos ao meio. Nesse sentido, Pinto e Menezes (2012) informam que:

O emprego do tributo como instrumento para tornar efetivo o direito fundamental ao meio ambiente tem por fundamento constitucional o fato de ser o meio ambiente ecologicamente equilibrado um direito fundamental difuso e, ao mesmo tempo, um bem difuso cuja defesa e proteção é atribuída ao Poder Público e também à coletividade. Dentro da obrigação constitucional que tem o Poder Público de preservar e defender o meio ambiente, portanto, o tributo pode ser inserido como instrumento a tal fim (PINTO; MENEZES, 2012, p. 206).

São caracterizados como tributos ambientais, portanto, aqueles cuja alíquota varia de acordo com o interesse ambiental na indução de comportamento. Pode ser aplicado para estimular o uso de um determinado produto menos poluente em comparação a outro com finalidades similares, como uma lâmpada incandescente e outra de *led*. Do mesmo modo, a aplicação em carros mais eficientes. A análise do custo ambiental, contudo, convém pontuar, demanda uma profunda e longa análise, não apenas do custo ambiental do momento ou do uso, como o custo ambiental de todo o processo de extração de matéria-prima e confecção do produto. Ao caso, tributos baseados nos princípios ambientais do usuário-pagador e do poluidor-pagador são exemplos de uma perspectiva além da arrecadatória.

De fato, a pretensão mais além da arrecadatória permite a assunção de pretensões transversais, com a geração de benefícios não apenas ambientais, mas também sociais, econômicos e tecnológicos. Trata-se, dessa forma, da adoção do denominado “mecanismo do duplo dividendo”, comentado por Lobato e Almeida (2005):

Na União Europeia e nos Estados Unidos, estudos apontam que o Produto Interno Bruto (PIB) pode ser aumentado pela aplicação das receitas oriundas da tributação ambiental, na diminuição da tributação sobre os ganhos de capital ou na redução das contribuições do seguro social pago pelos empregados. Trata-se do chamado mecanismos do duplo dividendo (*double dividend*), que busca, através da tributação ambiental, a produção de outros comportamentos desejáveis (LOBATO; ALMEIDA, 2005, p. 632).

O duplo dividendo, portanto, advém como consequência do benefício ambiental trazido pela indução provocada pelo tributo ambiental. Como exemplo, se o preço de veículos movidos a energia renovável estiverem numa faixa que permita concorrer efetivamente contra os movidos por combustíveis fósseis não renováveis, através da diminuição da carga tributária e/ou com a elevação da carga dos veículos menos interessantes, o aumento da frota daqueles veículos será induzido em substituição aos fósseis. Pode-se mencionar que os benefícios transversais decorreriam da diminuição da emissão de poluentes: melhoria da condição ambiental das cidades (principalmente grandes centros urbanos), menor número de internações provocadas pela poluição, além de, inclusive, fomentar o desenvolvimento tecnológico.

Evidencia-se que os tributos ambientais não necessariamente necessitam acarretar uma menor arrecadação fiscal aos cofres públicos. A forma do uso é livre desde que alcance o fim ambiental pretendido, ou seja, pode aumentar a carga daquilo que se pretenda ser menos interessante e assim torna o ambientalmente mais atraente, ou reduzir a carga do que se pretenda tornar interessante, ou, ainda, compensar o aumento da carga de um pela diminuição do outro. Com relação a essa finalidade extrafiscal, Pinto e Menezes (2012) comentam:

Tributação ambiental significa o emprego do tributo como instrumento na defesa e preservação do meio ambiente. Em verdade, o tributo é instrumento do Estado para consecução de fins fiscais, mas também pode ter finalidade extrafiscal, mormente porque o Estado brasileiro tem postura intervencionista. No caso da proteção ao meio ambiente, a Constituição Federal de 1988 é expressa no sentido de imputar ao Poder Público o dever de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado. Dentro dessa função constitucional conferida ao Estado, haverá, então, o emprego dos mais diversos instrumentos de intervenção na seara privada para se conduzir comportamentos ambientalmente desejados e se desestimular comportamentos ambientalmente indesejados (PINTO; MENEZES, 2012, p. 206).

A sistemática constitucional insta o Estado a prescrutar seus objetivos básicos, quais são formados pelos direitos fundamentais e suas ramificações decorrentes de sua própria concretização. Deve, assim, fazer uso dos meios que lhe estão à disposição.

Por possuírem a capacidade de induzir o comportamento, por trabalhar diretamente com a capacidade aquisitiva, os tributos devem levar em conta a formulação de políticas públicas. Sua aplicação independe da sua função primária, arrecadadora, mais evidente no texto constitucional.

2.1 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO ECONÔMICO DE INDUÇÃO

A Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, mais conhecida como Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, prescreve a definição de tributo, como “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” (BRASIL, 1966, não paginado).

Conforme analisado por Schoueri (2012), o conceito de tributo pelo CTN pode ser dividido como: (a) toda prestação pecuniária, que acaba por constituir uma obrigação tributária; (b) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; (c) sendo uma prestação compulsória, ou seja, não é expresso por um ato de vontade, mas de forma involuntária e não facultativa, como cumprimento de determinação legal; (d) instituído por lei; e (e) não sendo uma sanção por ato ilícito (SCHOUERI, 2012).

A compulsoriedade do tributo praticamente torna o viver em sociedade em ser contribuinte, visto que os indivíduos, além das hipóteses de incidência sobre a renda, acabam por ser contribuintes indiretos ao consumir bens e serviços que possuem tributos inclusos no preço. Para a configuração do ser contribuinte, ou seja, sujeito passivo, conforme Carvalho (2007, p. 333), “pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação”, pouco importa a capacidade civil do indivíduo, enquadrando mesmo os incapazes definidos pelo direito civil. As medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades não obsta também o enquadramento como sujeito passivo, o que vale também para as pessoas jurídicas, independentemente de estarem regularmente constituídas.

A definição do tributo e os sujeitos passivos da obrigação tributária são de suma importância para a compreensão da finalidade de tal prestação, esclarecido

por Hugo Machado (2010, p. 57) como para “suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado”. Primariamente, portanto, os tributos possuem a finalidade de abastecer os cofres públicos de recursos financeiros, meios que fazem a máquina pública funcionar. Entretanto, outras funções possuem os tributos, que não apenas esta. Nesta seara, classifica-se os tributos quanto à função fiscal, extrafiscal e parafiscal.

A função fiscal, segundo Amaro (2012), é aquela em que o objetivo é puro e tão somente a arrecadação de recursos financeiros para o ente público, isto é, “abastecer de recursos os cofres públicos” (AMARO, 2012, p. 98). De certo modo contrário a essa função, a extrafiscal é caracterizada por sua função intervencionista ou regulatória, conforme Amaro, “de estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc.” (AMARO, 2012, p. 98), de modo que deixa em segundo plano o *quantum* arrecadado. Doutro modo, a parafiscalidade tem como objetivo principal a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, a princípio, não integram funções próprias do Estado, mas que este desenvolve através de entidades específicas, ou seja, como mencionado por Alexandre (2013, p. 7), “a diferença reside no fato de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade de recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos”.

Os impostos federais, imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários (IOF) e o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) são tributos que claramente possuem função extrafiscal (MACHADO, H., 2010).

Com exceção do ITR, os demais impostos citados poderão ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os aumentou. Quanto ao dever de esperar noventa dias para cobrar o tributo, contados da data em que houver sido publicada a lei que o aumentou, não será aplicado para o imposto de importação, exportação e IOF, devendo ser obedecido por todos os demais.

A extrafiscalidade de forma bastante clara se faz notar nos impostos federais analisados (II, IE, IPI, IOF, ITR), sobretudo em razão da peculiaridade de alguns poderem ser cobrados no mesmo exercício financeiro ou antes que decorridos noventa dias após sua publicação, conforme previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b” e “c”, respectivamente, da Constituição Federal, além da própria justificativa (finalidade) plausível, que por si só demonstra o caráter intervencionista da função que se faz relevante para o cumprimento de políticas públicas.

O fato é que a justificativa, mesmo que implícita, da majoração ou minoração da carga do tributo incidente é que perfaz a função do tributo ser ou não extrafiscal. Neste sentido, quando trata da progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico, Becker (2010) afirma que:

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 a 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 (BECKER, 2010, p. 629-630).

No mesmo sentido da possibilidade de coexistência da finalidade fiscal e extrafiscal, em que um se sobressai ao outro como decorrência da finalidade desejada, Paulo de Barros Carvalho (2019) assim preceitua:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro (CARVALHO, 2019, p. 301).

No sentido da possibilidade de coexistência das funções, Schoueri (2012) aduz que:

Há quem classifique os tributos a partir da extrafiscalidade, havendo os arrecadatórios e os regulatórios.

A classificação merece crítica porque todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Por isso mesmo, normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo (SCHOUERI, 2012, p.196).

A extrafiscalidade, portanto, é uma função possível de estar presente em todos os tributos, em perfeita sintonia de alternância ou concomitância com a função fiscal, posto não serem conflitantes e nem excludentes. Enquanto uma função se sobressai, outra poderá atuar de maneira sutil, em segundo plano, ou até mesmo possível a convergência no mesmo sentido.

A utilização da carga tributária como instrumento de uma política pré-definida, com objetivos e finalidades claras e determinadas, perfeitamente estudado e previsto, se demonstra como importante meio de contribuição para a

eficácia do pretendido. Nesse sentido, quando trata da extrafiscalidade, Carvalho (2019) nos informa que:

[...] vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, as quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso (CARVALHO, 2019, p. 300).

A extrafiscalidade possui, então, uma instrumentalidade de indução de comportamento capaz de tornar mais ou menos atrativa determinada conduta ou coisa através da majoração ou minoração da carga tributária. Neste sentido, Lidia Maria Lopes Rodrigues Ribas (2005) ensina:

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. O legislador, levando em conta esses fins, caracteriza os critérios definidores do tributo, mexendo no sistema de alíquotas, base de cálculo, outorgando isenções e outros benefícios (RIBAS, 2005, p. 691).

A importância do instrumento reside no poder de indução de comportamentos através de técnicas, de desestímulo, por meio da oneração, e incentivo, pela desoneração (YOSHIDA, 2005). O uso da extrafiscalidade torna possível, segundo Yoshida, “influenciar o comportamento não desejado” (YOSHIDA, 2005, p. 539), fazendo com que se torne menos atrativo em comparação à outra coisa, ou, mesmo, que haja desinteresse no próprio objeto.

Vislumbra-se a utilização da extrafiscalidade como instrumento capaz de induzir um comportamento de cunho ambiental, tanto como para induzir um comportamento, no caso de cunho ambiental, como a intenção pode ser de que se deixe de comprar um determinado produto com impacto ambiental maior para se comprar outro de menor impacto. Noutra mão, pode haver o estímulo de um comportamento determinado.

A utilização da extrafiscalidade concomitantemente à função fiscal do tributo é possível para todas as pessoas jurídicas de direito público interno, de acordo com suas competências para instituir tributos, as quais devem ser utilizadas em conjunto com os demais exercícios da competência da administração pública, numa concepção sistêmica da gestão. A capacidade da carga tributária em induzir comportamentos deve ser considerada na busca pela efetivação de interesses públicos, como fator contributivo (e não exclusivo), na persecução do pretendido.

CONCLUSÃO

A utilização da extrafiscalidade como instrumento a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito público interno consubstancia-se de potencial capacidade de induzir comportamentos, seja ao estimulá-los, com a minoração da carga, ou desestimulá-los, com a majoração.

Evidentemente que o sucesso de tal aplicação não é independente, pois ele está relacionado a todo um contexto de fundamentação e determinação de objetivos a serem planejados e que deverão consubstanciar um estudo de viabilidade, para que, deste modo, a manipulação de tributos possa provocar reais interferências no sentido de efetivar o pretendido.

A utilização dos tributos de tal forma está aberta em um enorme leque de possibilidades, posto não necessitar haver mudanças nas normas além daquelas necessárias para a variação das alíquotas. Ademais, assim é passível de aplicações por todos os Entes da Federação, em seus respectivos tributos competentes.

Limitando-nos à seara ambiental, as possibilidades de influir para que haja aumento dos comportamentos que ensejam uma maior proteção, defesa e/ou promoção ambiental, e as que vão em sentido contrário sejam desestimuladas, tudo por meio da manipulação da carga tributária incidente sobre um bem ou serviço, se mostra importante para a efetivação do direito fundamental a um ambiente ecologicamente equilibrado e de outros direitos atingidos por sua transversalidade.

A indução de comportamentos poderá ocorrer, assim, pela forma positiva, através de estímulos para que se faça uso de determinado serviço ou bem, ou de forma negativa, desestimulando. As ações não possuem a forma pura, ou seja, o estímulo a determinado bem poderá acarretar a diminuição do consumo/uso de outro similar menos interessante (que se busca desencorajar), como também o desestímulo ensejará por via oposta incentivar o similar mais interessante. Contudo, não se deve perder de vista a possibilidade do desestímulo buscar efetivamente cessar o uso de determinada coisa.

Desta forma, verifica-se que o conceito da extrafiscalidade pode ser utilizado em todo tributo, como uma função, independente do caráter que possuir, ou seja, se arrecadatório ou parafiscal. Verifica-se, também, que o objetivo de analisar a extrafiscalidade tributária como instrumento de indução de comportamentos foi demonstrado com base na norma legal vigente e na doutrina nacional.

Por fim, conclui-se como perfeitamente possível e viável que o Poder Público insira a função extrafiscal nos tributos que possuem como função precípua a arrecadação, visto que não são funções excludentes e sim passíveis

de existência concomitante, com o fim de alcançar os interesses, objetivos e finalidades fundamentais previstas da Constituição Federal, dentre eles o direito ao ambiente ecologicamente equilibrado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARICHELLO, S. E.; ARAUJO, L. E. B. Tributação ambiental: o tributo extrafiscal como forma de proteção do meio ambiente. **Revista Scientia Iuris**, Londrina, v. 11, p. 113-131, 1997. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/260135625_Tributacao_ambiental_o_tributo_extrafiscal_como_forma_de_protecao_do_meio_ambiente. Acesso em: 20 ago. 2022.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 jul. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2022.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2019.

FIORILLO, C. A. P. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 14. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

LOBATO, A. O. C.; ALMEIDA, G. C. B. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRES, H. T. (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 624-640.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, P. A. L. **Direito ambiental brasileiro**. 20. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MILARÉ, É. **Direito do ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário**. 7. ed. rev. atual. reform. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MORAES, A. **Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NALINI, J. R. **Ética ambiental**. 3. ed. Campinas: Millennium, 2010.

PINTO, K. A. V. S.; MENEZES, M. Z. S. Tributo como instrumento para assegurar o direito fundamental. *In*: YOSHIDA, C. Y. M.; RAMPAZZO, L. (org.). **O direito e a dignidade humana: aspectos éticos e socioambientais**. Campinas: Alínea, 2012. p. 191-223.

RIBAS, L. M. L. R. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. *In*: TÔRRES, H. T. (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 675-723.

SARLET, I. W. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SARLET, I. W.; FENSTERSEIFER, T. **Direito constitucional ambiental: estudos sobre a constituição, os direitos fundamentais e a proteção do ambiente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VEIGA, J. E. **Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2010.

YOSHIDA, C. Y. M. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. *In*: TÔRRES, H. T. (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 527-564.

Texto submetido à Revista em 10.01.2022

Aceito para publicação em 08.09.2022