

Lucimara Aparecida Silva Antunes de Oliveira

Mestranda em Direito nas Relações Econômicas e Sociais (FDMC).

Ana Maria Lima Maciel Marques Gontijo

Mestranda em Direito nas Relações Econômicas e Sociais (FDMC).

RESUMO

Por este trabalho, faz-se um estudo da extrafiscalidade dos impostos para proteção ambiental amparada no princípio do poluidor pagador. Em pesquisa bibliográfica e análise legislativa, pelo método hipotético-dedutivo, realizou-se uma análise do Meio Ambiente como Direito Fundamental e sua proteção ou reparação por meio de tributação extrafiscal com destinação vinculada. Conclui-se que, a despeito da importância do bem tutelado, a exação deve obedecer aos estritos limites constitucionais, bem como o produto da receita dos impostos não pode ser afetada, devendo o legislador proceder às alterações necessárias para tal finalidade e que a criação de impostos com fins ambientais não atingiria seus fins, servindo apenas para maior arrecadação.

Palavras-chave: extrafiscalidade; proteção ambiental; poluidor pagador; desenvolvimento sustentável; afetação de impostos.

INTRODUÇÃO

A proteção ambiental é de inegável importância, dado que o direito ao meio ambiente equilibrado é um dos direitos fundamentais de terceira geração ou dimensão, disposto no Art. 225 da Constituição da República. Dentre os mecanismos de proteção, encontra-se a tributação em sua função extrafiscal, pela qual é o indivíduo induzido a realizar dado comportamento passível de tributação para alcance de um objetivo maior, no caso, a proteção ambiental.

Um dos importantes princípios do Direito Ambiental é o do poluidor pagador segundo o qual aquele potencial causador de degradação ambiental deve custear a prevenção e reparação ao meio ambiente. A indagação que se busca responder no presente trabalho é se pode o Estado onerar através da exação o potencial degradador ambiental para aplicação dos recursos na recuperação do meio ambiente?

Para resolução do problema, parte-se do pressuposto da utilização da função extrafiscal dos impostos para proteção ambiental segundo o princípio do poluidor pagador face à proibição de afetação dos impostos de ordem constitucional.

O debate proposto se mostra relevante, considerando que há um nobre fundamento para a oneração dos impostos para proteção ambiental, mas, a utilização da função extrafiscal dos impostos não tem o condão de não se submeter às regras e princípios do Direito Tributário oriundo da Constituição e das Leis.

O presente trabalho possui como objetivo geral verificar se a utilização da função extrafiscal dos impostos para proteção ambiental com base no princípio do poluidor pagador é compatível com o ordenamento jurídico vigente. Possui como objetivos específicos traçar um caminho para resolução do problema, fazendo-se uma breve análise sobre extrafiscalidade dos tributos, passando-se para análise das normas indutoras em matéria ambiental e, por fim analisar a tributação com base no princípio do poluidor pagador.

O método utilizado será o hipotético-dedutivo, com o estudo da extrafiscalidade e da proteção ambiental pela instituição de impostos em pesquisa doutrinária e jurisprudencial, partindo-se do princípio da não afetação dos impostos como impeditivo da tributação com base no princípio do poluidor pagador.

O trabalho é desenvolvido em três partes. Na primeira, disserta-se sobre o que vem a ser a função extrafiscal dos tributos, sendo subdividido em duas partes para melhor identificação de normas extrafiscais e das formas pelas quais a extrafiscalidade é utilizada na intervenção Estatal.

Na segunda parte, analisam-se as normas indutoras para proteção ambiental. Para melhor compreensão do tema, faz-se uma breve análise sobre o desenvolvimento sustentável e o princípio do poluidor pagador.

Por fim, o presente ensaio trata da tributação baseada no princípio do poluidor pagador, dissertando-se brevemente sobre o princípio da não afetação dos impostos e sobre impostos extrafiscais para proteção ambiental.

FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

No presente capítulo, cumpre-nos analisar em que consiste a Extrafiscalidade dos tributos, bem como as finalidades a serem alcançadas pela intervenção no domínio econômico através da tributação.

A arrecadação por meio de tributos para realização das funções do Estado denota a função fiscal, que é inerente à exação. Segundo Schoueri, “o tributo, na função arrecadadora, tem uma relação mediata com as funções fiscais, tendo em vista que é o meio mais relevante para a obtenção de recursos financeiros pelo Estado (2018, p.38)”. No mesmo sentido, Carvalho (2013, p.161) ensina que se está diante da fiscalidade

sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou

econômicos – interferiram no direcionamento da atividade impositiva.

A função fiscal, entretanto, é insuficiente para que o Estado realize seus objetivos. A par da arrecadação, o Estado pode induzir ou coibir comportamentos sujeitos à tributação com o fim de realizar seus fins, “pode-se apontar no tributo uma relação imediata com aquelas funções, quando se tem em conta sua função indutora de comportamentos (SCHOUERI, 2018, p.38)” – trata-se da função extrafiscal dos tributos. Por meio da tributação direcionada a induzir ou coibir certo comportamento do contribuinte, o Estado exerce intervenção na ordem econômica e social. Nas palavras de Martha Toribio Leão,

A atuação do Estado aqui é por indução: ele intervém sobre o domínio econômico, desenvolvendo ações como regulador da atividade, através manipulação de instrumentos de intervenção – dentre eles, a tributação (2015, p.41).

A extrafiscalidade é aplicada por meio de normas indutoras que “atuam como estímulo ou desestímulo na tentativa de interferir no comportamento dos contribuintes, acenando com uma vantagem econômica em favor da pessoa sujeita à imposição (LEÃO, apud CORREA, 1964, p.48-49)”. Pode-se dizer que extrafiscalidade é o uso da norma tributária para, além de sua finalidade arrecadatória, a finalidade de induzir comportamentos desejados que, no presente escrito, é a proteção ambiental.

IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS EXTRAFISCAIS

A Constituição da República é considerada social e dirigente. Seus objetivos fundamentais expressos no seu Ar. 3^o demonstram que toda Constituição está direcionada a realizar os fins ali enumerados. A arrecadação é essencial para alcance desses objetivos, mas, por vezes, lança-se mão de normas tributárias que vão além da arrecadação, buscam também a realização dos objetivos da República de forma imediata. Enquanto o valor arrecadado exerce a função de custeio das despesas públicas, a tributação de cunho extrafiscal busca implementá-las de pronto.

As normas extrafiscais não são facilmente identificadas. Isso porque normas criadas somente para arrecadação podem se mostrar extrafiscais e estas podem não causar o efeito para o qual foram criadas, frustrando o fim extrafiscal perseguido. Nas palavras de LEÃO,

¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

normas tributárias indutoras são aquelas cuja função precípua seja a utilização do tributo como mecanismo de intervenção sobre o domínio econômico, cabendo-lhes servir de instrumento para a concretização da ordem social e econômica preconizada pela Constituição de 1988” (2015, p.50).

Percebe-se que há predominância da função extrafiscal ou fiscal e não uma função única. Para a autora a identificação da norma indutora dá-se por três critérios:

Primeiro, o tributo deve perseguir com clareza uma finalidade não arrecadatória, que deve ser deduzida do texto da lei reguladora. [...]. Segundo a estrutura do tributo deve ser impregnada dos aspectos extrafiscais, de tal forma que não se caracterizem como um acessório, mas sim que marquem seus elementos essenciais com tal intensidade que, sem essas notas extrafiscais, o imposto perderia sua lógica interna e estaria notadamente desfigurado. [...] E, terceiro, o tributo deve fomentar as condutas e operações de acordo com a finalidade extrafiscal perseguida, sendo para tanto necessário que se incorporem mecanismos que reduzam carga tributária quando os contribuintes realizarem os atos que promovam a finalidade extrafiscal e vice e versa, ou seja, que a carga tributária aumente quando o contribuinte mostrar uma atitude contrária a ela (LEÃO, 2015, p.50-51).

Percebe-se que as normas tributárias possuem a finalidade de arrecadação de fundos para custeio da máquina Estatal - função fiscal dos tributos - são criadas para o sustento do Estado, bem como para distribuição de recursos, buscando a concretização dos objetivos da República Federativa do Brasil. A leitura funcionalista do direito tributário leva ao reconhecimento da função extrafiscal da tributação, em que se verifica a função que não se limita à mera arrecadação, para abarcar intervenção Estatal para induzir ou coibir comportamentos geradores de tributos com o fim de realizar os objetivos constitucionais promovendo o bem comum.

A terminologia extrafiscalidade se mostra intuitiva para se concluir que a função extrafiscal pressupõe a fiscalidade, ou seja, é necessário que a norma tributária tenha base constitucional e traga todos os elementos necessários para sua aplicação. Assim, Extrafiscalidade é o conjunto de funções das normas tributárias que não sejam a transferência de recursos do particular para o Estado e custeio do Estado e distribuição de renda.

Não se pode falar em normas puramente fiscais ou puramente extrafiscais, uma vez que para que a norma cumpra a função de extrafiscalidade, é necessário que exista a fiscalidade.

FORMAS DE INTERVENÇÃO ESTATAL POR MEIO DE NORMAS INDUTORAS

A Extrafiscalidade pode se apresentar por meio de onerações ou desonerações do contribuinte, para que este realize o comportamento almejado pela criação da norma indutora.

Como desoneração, percebe-se que a extrafiscalidade é utilizada por meio de imunidades, isenções ou outros incentivos fiscais. Como oneração do contribuinte, vê-se a existência dos tributos indutores criados para a intervenção no domínio econômico, são os tributos reguladores. Ressaltamos que os tributos reguladores também podem ser desonerados para fins extrafiscais. São considerados pela doutrina como naturalmente indutores, por exemplo, a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico), o II (Imposto sobre Importação), o IE (Imposto sobre exportação), o IPI (Imposto sobre produtos industrializados), o IOF (Imposto sobre operações de crédito, Câmbio, seguro ou sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários).

As imunidades são limitações ao poder de tributar, elencadas na própria Constituição. Para proteção e implementação dos valores eleitos, há casos de proibição de tributação, excluindo-se a competência tributária. Para Shoueri (2018, p.403),

A primeira ideia que se tem com relação às imunidades é a de que o constituinte houve por bem proteger (tornar imunes) certas pessoas ou circunstâncias. É intuitivo que a imunidade se identifica com um valor tão caro ao contribuinte, que houve por bem impedir que o Estado, por meio de impostos, viesse a tolher o exercício de certa liberdade.

As isenções e demais incentivos fiscais são de ordem infraconstitucional e não excluem a competência para instituição do tributo. Aquelas são, nos termos do Art. 175 do CTN (Código Tributário Nacional), hipóteses de exclusão do crédito tributário. Os incentivos fiscais são desonerações tributárias com fins extrafiscais com redução de alíquotas, bases de cálculo ou outra vantagem tributária.

Mostra-se evidente também a extrafiscalidade por meio da seletividade. Nesse caso, a tributação é inversamente proporcional à essencialidade do produto. A finalidade é garantir o acesso aos bens e serviços essenciais para promoção da dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. A seletividade se encontra expressa na Constituição (Art.153 § 3º, I) dispendo que o IPI será seletivo e que o ICMS poderá ser seletivo (Art. 155, II, §2º, III), ambos em razão da seletividade do produto. Sobre essencialidade, Luís Eduardo Shoueri (2018, p.396) ensina que “texto constitucional não esclarece o que se deve considerar essencial”. Para o autor, faz-se “a relação com a garantia do mínimo existencial”.

A seletividade funciona como meio de indução para dissuadir o consumidor de certos produtos que, além de não serem essenciais, são considerados prejudiciais à saúde por exemplo. Pela seletividade, pode haver desoneração ou oneração de tributos, com fins extrafiscais.

Em matéria ambiental, há ainda outro elemento a ser considerado. Produtos com potencial degradante podem ter tributos diferenciados, de modo a desestimular seu consumo. Há o interesse de preservação do bem meio ambiente. Por vezes, a tributação diferenciada em matéria ambiental pauta-se no princípio do poluidor pagador, ligando a potencial ou efetiva degradação ambiental à oneração tributária para compensar ou custear eventual lesão ao meio ambiente. Entretanto, há tributos cujos recursos arrecadados não podem ter destinação específica, surgindo-se a indagação sobre sua utilização extrafiscal para proteção do meio ambiente.

NORMAS INDUTORAS PARA PROTEÇÃO AMBIENTAL

Para analisar-se o uso de normas indutoras para proteção ambiental, cumpre destacar o conceito Constitucional e Legal do que é o meio ambiente objeto de proteção. O Art. 225 da Constituição dispõe que “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. A Lei 6.938/81 que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e formulação e aplicação traz, em seu Art. 3º, inciso I o seu conceito, dispondo que para os fins da referida Lei o meio ambiente é “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”. O meio ambiente é o “bem de uso comum do povo, é um bem jurídico autônomo, difuso, indisponível e insuscetível de apropriação (OLIVEIRA, 2017, p.41)”.

Dentre os princípios da Ordem Econômica e Social, em seu Art. 170, inciso VI está “a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”. Considerando que a proteção ambiental é um dos princípios da Ordem Econômica e Social, fundamento para intervenção Estatal, cumpre-nos destacar as palavras de Eduardo Shoucri para quem

Se a Constituição Federal, a partir do artigo 170, versa sobre a Ordem Econômica e disciplina a intervenção do Estado, então todos os dispositivos constitucionais que versam sobre aquela intervenção deverão de ser observados, igualmente, pelas normas tributárias (2018, p. 73).

Percebe-se aqui a previsão da tributação como ferramenta importante de proteção ambiental.

Além dos incentivos e desonerações fiscais para proteção do meio ambiente, percebe-se, conforme ensina a Professora Martha Toribio Leão, há uma

verdadeira “ecologização” do Direito Tributário, marcada na atualidade por uma política ambiental que clama pela oneração das atividades que poluem ou trazem prejuízos ambientais – e não mais pela mera premiação daqueles que contribuem para a sua proteção (2015, p.172).

A tributação ambientalmente orientada tem como bases o princípio do desenvolvimento sustentável e, quando da utilização da oneração tributária para proteção ao meio ambiente, o princípio do poluidor pagador.

PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O Direito ao meio ambiente é tema bastante caro na Constituição de 1988, eis que constitui direito fundamental, disposto em seu Art. 225². Verifica-se a preocupação do Constituinte pela tutela do meio ambiente, com utilização racional dos recursos naturais para o desenvolvimento sustentável, considerando que são finitos. O crescimento econômico é de vital importância, entretanto, deve se dar de forma a preservar os recursos naturais para a posteridade. Sobre o desenvolvimento sustentável, vale-nos a lição de Fiorillo:

Dessa forma, o princípio do desenvolvimento sustentável tem por conteúdo a manutenção das bases vitais da produção e reprodução do homem e de sua, garantindo igualmente uma relação satisfatória entre os homens e destes com o seu ambiente, para que as futuras gerações também tenham oportunidade de desfrutar os mesmos recursos que temos hoje à nossa disposição. (2013, p.58).

Fabiano Melo, ao tratar sobre o desenvolvimento sustentável ensina que

Ele é previsto em diversos princípios da Declaração do Rio (1992), que proclama que os seres humanos constituem o centro das preocupações com o desenvolvimento sustentável (Princípio 1) e que, para alcançá-lo, a proteção ambiental deve ser considerada parte integrante do desenvolvimento e não pode ser dissociada dele (Princípio 4). Reconhece que o desenvolvimento deve considerar o uso equitativo dos

² Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. - Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: a consagração constitucional de um típico direito de terceira geração (STF- RE 134297/SP)

recursos naturais, em atenção às necessidades tanto da presente quanto das futuras gerações (Princípio 3) (2017, p.143).

Não se pode falar em desenvolvimento sustentável sem apreciação dos reflexos tributários nos bens produzidos. Uma tributação ambientalmente orientada tende a ser mais onerosa para bens efetiva ou potencialmente degradadores do ecossistema. A finalidade de proteção do bem de uso comum do povo, constitucionalmente elencado como direito fundamental, constitui genuína extrafiscalidade tributária. Pelo princípio do poluidor pagador, como se verá, o degradador ambiental será responsável pelos impactos causados, o que pode se dar, além da responsabilidade cível e criminal, pela via tributária.

PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR

Pelo princípio do poluidor pagador, todo aquele que causar degradação ambiental ou exercer atividade potencialmente lesiva, deve custear a reparação dos danos causados ao meio ambiente, bem como à coletividade que será inevitavelmente atingida. Segundo Fabiano Melo, é “um princípio de natureza econômica, cautelar e preventiva, que compreende a internalização dos custos ambientais, que devem ser suportados pelo empreendedor, afastando-os da coletividade (2017)”.

O princípio se encontra previsto no §3º do Art. 225, segundo o qual “as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, à sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”. Em nível infraconstitucional, a Lei 6.938 dispõe no seu Art. 4º, VII como Política Nacional do Meio Ambiente a “imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos”.

Durante a Conferência Eco-92 realizada pela ONU sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento assinada a Declaração do Rio Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, trazendo no Princípio 16 que

As autoridades nacionais deveriam procurar fomentar a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em conta o critério de que o causador da contaminação deveria, por princípio, arcar com os seus respectivos custos de reabilitação, considerando o interesse público, e sem distorcer o comércio e as inversões internacionais (ONU,1992).

Esse princípio vai além da previsão de responsabilidade de reparação ambiental prevista na Constituição e nas leis. Nas palavras do autor Fabio Melo, além do aspecto repressivo, há o aspecto preventivo. Para o autor,

o princípio do poluidor-pagador obriga à internalização das externalidades ambientais negativas. Entende-se por “internalização” o processo produtivo e por “externalidades ambientais negativas” tudo aquilo que se encontra fora do processo de produção (função de custo e de demanda), por exemplo, a poluição (os gases emitidos na atmosfera, os efluentes líquidos e gasosos, os rejeitos etc.) (2017).

Verifica-se no sistema normativo o caráter repressivo do princípio sob comento, eis que visa a reparação e punição pela degradação ambiental.

Entretanto, o Estado não está adstrito à repressão, uma vez que punições não terão o efeito de desfazer a lesão que, muitas vezes, é irreparável. Assim, é necessário que se lance mão de medidas preventivas, sem caráter punitivo para que se fomente atitudes produtivas ecologicamente sustentáveis.

Uma leitura do dispositivo constitucional sobre responsabilização em matéria ambiental (aspecto repressivo do princípio do poluidor pagador) em conjunto com o princípio do desenvolvimento sustentável leva-nos ao entendimento de que o Estado pode e deve utilizar a extrafiscalidade para desincentivar condutas potencialmente lesivas ao meio ambiente, com maior oneração, podendo também premiar atitudes que visam sua preservação.

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR

Em se tratando de condutas ilícitas, vimos que o princípio do poluidor pagador prevê responsabilização cível, criminal e administrativa para seus autores. Mas o Estado, como regulador da atividade econômica, pode lançar mão de meios não punitivos para se evitar ou minimizar danos ambientais. Aquela degradação inevitável, não ilícita, as externalidades negativas, devem ser desincentivadas pelo Estado, mas não proibidas. Daí a utilização da extrafiscalidade ambiental, buscando-se o desenvolvimento sustentável como finalidade última da tributação.

Percebe-se, então, o uso da função extrafiscal dos tributos para induzir comportamentos em matéria ambiental com base no princípio do Poluidor-Pagador. Sobre esse princípio, ensina LEÃO que, “para parte da doutrina, a função dos tributos ecologicamente orientados é precisamente essa: internalizar os custos ambientais, isto é, trazer para o valor de cada bem ou mercadoria o custo que seu consumo representa em termos ambientais (2015, p.173)”. Nesse sentido, ensina NUNES apud VALADARES que

Não só a atividade econômica como ponto de identidade de causas ao Direito Tributário e ao Direito Ambiental, como também os efeitos dessa atividade na ordem jurídica e no seio da sociedade permitirão que se abra uma perspectiva de ação estatal que utilize o tributo como instrumento de preservação do meio ambiente (2015, p.8).

A tributação como instrumento de proteção ambiental se mostra clara quando se observam as diferentes formas em que se apresenta o Princípio do Poluidor-Pagador. Nas palavras de Canepa e Pereira (2002), tem o Princípio do Poluidor Pagador (PPP) diferentes funções. Segundo os autores, “essa é a principal função do PPP: incitabilidade. Mas, além disso, o PPP também pode exercer uma segunda função: a de financiamento à recuperação e à melhoria quantitativa e qualitativa do meio receptor”. Percebe-se aqui uma ligação quase intuitiva entre tributação em matéria ambiental e sua destinação para prevenção ou recuperação de danos ao meio ambiente.

PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DOS IMPOSTOS

Para se alcançar o objetivo neste ensaio proposto, que é verificar a legitimidade da tributação por impostos para proteção ambiental com base no princípio do poluidor-pagador, importante dissertar brevemente sobre a proibição de afetação das receitas dos impostos. O artigo 167, IV da Constituição dispõe que é vedada

a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo (BRASIL, 1988).

Os impostos são utilizados pelo Estado arrecadar recursos para custeio das despesas estatais, para manutenção da máquina Estatal e realizar justiça social, sem que se destine o recurso para cada despesa ou causa especificamente. É verdade que tem por vezes além dessa função, a extrafiscal. Entretanto, a extrafiscalidade dos impostos não tem o poder de vincular as receitas de impostos em matéria ambiental para sua proteção, tão somente em razão da importância do bem protegido. Em artigo sobre o tema, dissertou com maestria Valadares

Certamente, a instituição de imposto ambiental, fundado no princípio do poluidor-pagador, com vistas a financiar o custo da atividade pública corretiva dos danos ambientais, é incompatível com a CF/88, que veda, em seu art. 167, IV,23 a vinculação da arrecadação de impostos a órgão, fundo ou despesa específica,

admitidas apenas as exceções constitucionalmente estipuladas (2015, p.14a).

Veja-se ainda que antes o Código Tributário Nacional tratou de três espécies tributárias :impostos, taxas e contribuições de melhorias. A Lei já traçava parâmetros para se reconhecer a natureza jurídica de cada tributo, não tendo sua destinação o condão de alterá-la, dispondo nos termos de seu artigo 4º que

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II a destinação legal do produto da sua arrecadação (BRASIL, 1968).

Considerando que os recursos auferidos pelos impostos com base no princípio do poluidor-pagador não podem ser afetados, estes não são o meio correto em matéria tributária, conforme ensina VALADARES:

Em decorrência do exposto, é de se verificar que o princípio do poluidor-pagador não se afigura adequado à instituição de impostos, estando mais propenso à criação de taxas e contribuições especiais, cujo produto da arrecadação é vinculado à atividade estatal que deu causa ao seu estabelecimento ou a determinado fundo, respectivamente (2015, p.14).

Pelo até então dito, pode-se afirmar que a criação de impostos ambientais sob o fundamento da utilização de seus recursos para preservação ambiental é de flagrante inconstitucionalidade, devendo o legislador lançar mão de outra forma de financiamento em matéria ambiental.

IMPOSTOS EXTRAFISCAIS PARA PROTEÇÃO AMBIENTAL

Verifica-se que tributos com destinação não vinculada, no caso em tela, os impostos, são utilizados para proteção ambiental com base no princípio do Poluidor-Pagador. Entretanto, o que se promete em tese não é entregue efetivamente. Isso porque

a tributação ecologicamente orientada também enfrenta um problema quanto à vinculação de receitas. Se a fundamentação está baseada no princípio do poluidor-pagador, então os recursos deveriam ser necessariamente redirecionados para a reparação dos danos ambientais causados, havendo afetação as receitas. Noutro dizer, a afetação das receitas seria uma decorrência lógica da própria finalidade da exação, assim como do critério escolhido para a diferenciação dos contribuintes (LEÃO, 2015, p.174).

Essa questão não tem sido enfrentada diretamente, dada a nobre finalidade de proteção ambiental que os tributos ambientais possuem. Não se pode, entretanto, negar a dogmática tributária e a previsão constitucional da não afetação dos recursos dos impostos sob o fundamento da proteção ou reparação ambiental.

Nesse sentido, ensina a professora Martha Toribio Leão que, para aqueles que defendem a necessidade da destinação específica dos recursos auferidos por normas tributárias indutoras “é um equívoco pensar em normas tributárias indutoras com finalidade ambiental, sem adentrar na temática da vinculação das receitas com essa finalidade (2015, p. 175a). Isso faz sentido, considerando que a indução baseada na destinação deve ser cumprida, sob pena de se mostrar ilegítima. Segundo a autora,

Isso contudo, impõe a redefinição do próprio regime jurídico hoje aplicável aos impostos, porquanto o regime atual não permite esse tipo de vinculação das receitas para essa espécie tributária. Com base na sistemática vigente, portanto, os impostos não poderiam ser utilizados com esse fim, mas tão somente outras espécies tributárias (LEÃO, 2015, p.175b).

Um dos limites intransponíveis da tributação ambiental, como se vê, é a não observância do regime jurídico tributário com o fim de proteção ou recuperação ambiental. Como o tributo não pode ser punitivo, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional³, eis que incide sobre condutas lícitas, não se pode admitir sua oneração em função do potencial ou efetiva degradação ambiental, sob pena de ofensa à própria essência do tributo. Soma-se a isso o fato de que as atividades serão exercidas apesar da oneração, passando-se o custo ao consumidor do bem em questão.

Outro limite é sobre a vinculação da receita, que é prometida no discurso de proteção ambiental, sobretudo no princípio do poluidor pagador. Impostos não podem ser usados como indutores de comportamentos tributáveis sustentáveis, pois seu produto não poderá custear proteção ou reparação ambiental diretamente. A oneração de impostos estaria tão somente acobertada pela finalidade ambiental, quando na verdade conta com um cenário propício para exercício da fiscalidade de forma mais intensa. Caso se utilizem os recursos para proteção ou reparação ambiental, tal norma estaria eivada de inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da não afetação dos impostos.

³ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para se responder à indagação proposta, qual seja, sobre a possibilidade de o Estado onerar através da exação o potencial degradador ambiental para aplicação dos recursos auferidos na recuperação do meio ambiente, fez-se uma breve análise sobre a extrafiscalidade, sobre as normas indutoras para proteção ambiental e da tributação com base no princípio do poluidor pagador.

Ao se tratar sobre a extrafiscalidade, como meio de intervenção Estatal no domínio econômico, verificou-se que as normas indutoras possuem a pretensão de modular comportamentos tributáveis. Na análise, foi dada ênfase ao comportamento tributável com reflexos potencial ou efetivamente lesivos ao meio ambiente, as externalidades negativas. Como a extrafiscalidade deve ser intrínseca à norma para que seja considerada como indutora, deve haver uma justificação para seu implemento. No caso em tela, a justificação seria sua destinação para fins de preservação e recuperação ambiental, implementando-se o princípio do poluidor pagador.

Com o estudo sobre o Desenvolvimento Sustentável e o Princípio do Poluidor Pagador, ressaltou-se a importância da proteção ambiental, como direito fundamental, em que a geração presente, com suas ações, pode comprometer o desenvolvimento das futuras gerações. Esse direito, contudo, deve ser lido em conjunto com os princípios constitucionais atinentes à tributação e também ao orçamento, em que não se pode vincular receita de impostos para fins determinados, salvo permissão constitucional.

Entendida a função extrafiscal dos tributos, foi analisada a possibilidade de se estabelecer, de pronto, o destino dos recursos arrecadados, como finalidade buscada pela indução, qual seja, a proteção ambiental. Tratando-se de impostos, que foram o objeto da pesquisa quanto à sua função indutora em matéria ambiental, constatou-se que, por expressa disposição Constitucional, não podem ter seus recursos afetados para preservação ou reparação do meio ambiente, salvo previsão expressa na Lei Maior.

Constatou-se então que a função extrafiscal dos impostos deve estar dentro da moldura da Constituição, ainda que a finalidade buscada seja de igual valor. Para isso, deve o legislador lançar mão de outras espécies tributárias, ou mesmo proceder à modificação da disciplina Constitucional incluindo o permissivo para afetação dos impostos.

Espera-se com essa breve discussão provocar a reflexão do Legislador e dos Tribunais para uma leitura conjunta dos direitos em questão, sob pena de, com a intenção de se proteger o meio ambiente, o Estado onere excessivamente o produtor sem cumprir com o prometido na justificativa da exação que é angariar recursos para a causa ambiental.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVARENGA, Laryssa Souza; LUCHINI, Matheus Bassani; GUIMARÃES, WARLEY TEIXEIRA. Avaliação do desempenho da geração fotovoltaica na região metropolitana da grande Vitória diante da poluição atmosférica. In: **VII Congresso Brasileiro de Energia Solar-CBENS 2018**. 2020.

BRASIL. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 28/12/2021.

BRASIL. **Lei 6.938 de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm, acesso em 31/12/2021.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 21/12/2021.

CÁNEPA, Eugenio Miguel; PEREIRA, Jaildo Santos. **O princípio poluidor pagador**: Uma aplicação de tarifas incitativas múltiplas à Bacia do Rio do Sinos no RS. Indicadores Econômicos FEE, v. 30, n. 2, p. 151-178, 2002. Disponível em <https://revistas.planejamento.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/view/1394/1757>, acesso em: 27/12/2021.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional ambiental brasileiro**. Rubens Morato Leite, organizadores. — 3. ed. rev. — São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. p. 161. São Paulo: Saraiva, 2013.

CORREA, Walter Barbosa. **Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade**. São Paulo, 1964.

DE ANDRADE MOREIRA, Danielle; LIMA, Letícia Maria Rêgo Teixeira; MOREIRA, Izabel Freire. **O Princípio Do Poluidor-Pagador Na Jurisprudência Do Stf E Do Stj: Uma Análise Crítica**. Veredas do Direito: Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável, v. 16, n. 34, p. 367-432, 2019.

FERNANDES, RODRIGO. **IPI ecológico: a extrafiscalidade como instrumento de implementação de um meio ambiente sustentável**. 2017. Tese de Doutorado. dissertação]. Itajaí: Univali, 2017. Disponível em: <https://www.univali>.

br/Lists/TrabalhosMestrado/Attachments/2131/Dissertação% 20RO
DRIGO% 20FERNANDES. pdf. Acesso em: 21/12/2021.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 14. ed. rev., ampl. e atual. em face da Rio+20 e do novo “Código” Florestal — São Paulo: Saraiva, 2013.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da Extrafiscalidade** – Série Doutrina Tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MACHADO, Paulo Affonso Leme, **Direito Ambiental Brasileiro**, 17ª edição Malheiros 2009.

MATTHES, Rafael Antonietti. **Extrafiscalidade como instrumento de proteção ambiental no Brasil. Veredas do Direito: Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável**, v. 8, n. 16, p. 47-47, 2011.

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

OLIVEIRA, Fabiano Melo Gonçalves de. **Direito ambiental** – 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

ONU – **Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Conferência Rio-92** sobre o meio ambiente do planeta; Rio de Janeiro, 1992.

RIBEIRO, Ricardo Leite de. **Direito Econômico da Tributação: Uma Análise da Extrafiscalidade no Sistema Tributário Brasileiro**. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14042014-151916/publico/Ricardo_Leite_Ribeiro_Dissertacao_2013.pdf Acesso em: 20/12/2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro:Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

VALADARES, André Garcia Leão Reis. Tributação ambiental e sua compatibilidade com o Sistema Tributário brasileiro. **Revista Direito Ambiental e sociedade**, v. 5, n. 1, 2015.