

NORMAS TRIBUTÁRIAS AMBIENTAIS: REVENDO UMA VELHA DICOTOMIA

Ana Rosa Tenório de Amorim

RESUMO

A tributação é tradicionalmente dividida em função fiscal e extrafiscal. De acordo com o pensamento dominante, a função fiscal está primariamente relacionada com o provimento de recursos financeiros e econômicos para a manutenção do Estado. A função fiscal está diretamente envolvida com a obtenção dos recursos necessários para manter em funcionamento o aparato estatal. A função extrafiscal exerce um propósito completamente diferente. Seu objetivo is influenciar o comportamento dos contribuintes, ou, mais amplamente, os padrões de comportamento da sociedade inteira, pela promoção de algumas condutas desejadas. Quanto um tributo persegue uma meta fiscal, seus esforços têm em mente o aumento dos ingressos para o Estado. Por outro lado, quando um tributo apresenta um desenho extrafiscal, suas maiores preocupações podem ser diminuir a pobreza, reduzir a poluição ou fomentar hábitos de vida mais saudáveis. A dicotomia fiscalidade-extrafiscalidade is comumente aceita por jurista e elaboradores da política tributária. Embora tradicional, essa dicotomia é incompatível com uma correta interpretação constitucional. A maioria dos comportamentos e objetivos tipicamente considerados como extrafiscal já se encontram estabelecidos pela Constituição Brasileira quer como metas a perseguir ou deveres a cumprir. Uma vez que é um dever ou um objetivo estatal garantir a saúde, a dignidade da pessoa humana e proteger o meio ambiente, por exemplo, não é possível considerar esse tipo de preocupações como completamente alheias das atribuições inerentes ao Estado. Os elementos extrafiscal não são extrafiscal porque eles estão intrinsecamente relacionados com as maiores funções do Estado. É chegada a hora, portanto, de lançar uma visão enriquecida da fiscalidade, uma visão que englobe tanto a função fiscal como a extrafiscal. Partindo da análise das normas tributárias ambientais, o presente estudo procura demonstrar que a dicotomia fiscalidade-extrafiscalidade está completamente fora de moda e já caducou.

PALAVRAS CHAVES: TRIBUTAÇÃO, NORMAS AMBIENTAIS, FUNÇÃO FISCAL E EXTRAFISCAL

ABSTRACT

Taxation is traditionally divided in fiscal and extrafiscal functions. According to standard thought, fiscal function is primarily related to providing financial and economic resources to State's sustenance. Fiscal function is directly involved in obtaining resources needed to keep functioning State's apparatus. Extrafiscal function exerts a completely different purpose. Its goal is influence tax payers' behavior, and, more broadly, society pattern, by promoting some desired conducts. When a tax pursuits a fiscal goal, its efforts have in mind increasing State's entries. On other hand, when a tax presents an extrafiscal design, its major worries can be diminishing poverty, reducing pollution or enhance healthier habits. The dichotomy fiscal-extrafiscal functions is commonly accepted by jurists and tax policy makers. Although traditional, that dichotomy is incompatible with a correct constitutional interpretation. Most behaviors and objectives typically considered extrafiscal are already established by Brazilian Constitution either as goals to pursue or duties to accomplish. Since it is State's duty or objective to guarantee health, and human dignity and protect environment, for instance, it is not possible to consider that kind of concerns as completely apart from State's inherent attributions. Extrafiscal elements are not extrafiscal because they are intrinsically related to State's major functions. It is time, then, to launch an enriched view of fiscality, one that encompass both fiscal and extrafiscal functions. Departing from an analysis of environmental tax norms, the present study seeks to demonstrate that fiscal-extrafiscal dichotomy is old-fashioned and caducous.

KEY WORDS: TAXATION, ENVIRONMENTAL NORMS, FISCAL AND EXTRAFISCAL FUNCTIONS

INTRODUÇÃO

O advento das preocupações ecológicas, nas últimas décadas, colocou em discussão a interferência do ser humano no meio ambiente, meio este no qual o próprio homem se insere. A consciência de que as alterações no espaço natural impactam na qualidade de vida da humanidade, colocando em risco as gerações vindouras, levou à necessidade de estabelecer as formas e os limites da relação do homem com o meio ambiente.

No plano jurídico, a urgência da tutela do meio ambiente, alçado à condição de bem comum da humanidade, ensejou o surgimento de um novo ramo na árvore jurídica: o Direito Ambiental.

A figura da árvore jurídica, aqui, presta-se a dois propósitos. Em primeiro lugar, ela evoca a imagem do verde, da proteção florestal, do “pulmão do mundo”, da luta contra o desmatamento, símbolos e problemas muito caros aos ambientalistas. Num segundo momento, dá uma boa idéia de qual será a abordagem do presente estudo. Esclareça-se melhor esse ponto.

Embora a relevância da matéria tenha conduzido ao surgimento do Direito Ambiental como ramo jurídico específico, a imagem da árvore jurídica, muito mais do que a de mero ramo, fortalece a idéia de que o fenômeno jurídico merece uma visão integrada, na qual os diversos ramos da árvore compõem um corpo unitário e devem dialogar entre si, permitindo que conclusões mais ricas e proíficas do que aquelas restritas a análises estanques sejam extraídas das discussões, em saudável interdisciplinaridade.

Os ramos jurídicos — e os doutrinadores que deles se ocupam — tendem a se apropriar do objeto que estudam e regulam, até mesmo como mecanismo de justificar a pertinência da existência dos ramos dos quais cuidam, resvalando numa postura ensimesmada que muitas vezes impede a adoção de medidas de tutela as quais, se integradas, seriam mais efetivas.

Nessa perspectiva, entende-se que o diálogo entre dois “ramos” jurídicos — o Direito Ambiental e o Direito Tributário — levará a uma tutela mais eficiente do meio ambiente.

Atualmente, boa parte desse diálogo entre Direito Ambiental e Direito Tributário se consubstancia na discussão da chamada tributação ambiental. O Direito Tributário, nesse sentido, vê-se utilizado como instrumento de proteção ao meio ambiente, quer incentivando práticas ambientalmente corretas, quer sobre-taxando situações ambientalmente lesivas.

O presente estudo, todavia, não se concentrará na análise dos tributos de caráter ambiental. Não haverá, aqui, uma preocupação em delinear de que forma impostos como ICMS ou IPI podem atuar como tributos ambientais.

O foco deste estudo será a análise do lugar que a tributação ambiental ocupa nas denominadas funções da tributação. Tradicionalmente, os tributaristas fazem questão de distinguir entre função fiscal e função extrafiscal dos tributos. Relegam, igualmente, a tributação ambiental ao âmbito da extrafiscalidade.

Diante desse problema, há algumas perguntas que podem ser feitas. É de se indagar até que ponto a função fiscal pode vir a ser dissociada de práticas interventoras da realidade social. De igual modo, é pertinente questionar se, sob o manto dessa dicotomia fiscalidade/extrafiscalidade, não se esconde, na verdade, uma perspectiva que acaba por esterilizar a função fiscal.

É justamente essas perguntas que o presente estudo procura abordar. Para tanto, far-se-á, de início, uma apresentação do direito ao meio ambiente equilibrado, enquadrando-o como direito fundamental inserto na Magna Carta brasileira. Em seguida, apresentar-se-á o problema das funções da tributação, definindo-as, para, logo adiante, abordar a questão da tributação ambiental e de seu enquadramento nas funções fiscais. Por fim, criticar-se-á a posição tradicional da doutrina, enfocando a extrafiscalidade à luz da efetivação dos direitos fundamentais.

1. Precisando o conceito de direito fundamental

A doutrina dos direitos fundamentais vem-se desenvolvendo com bastante vigor na maior parte dos países ocidentais. Entre as questões de desenvolvimento doutrinário está justamente o problema da precisão terminológica.

O termo direitos fundamentais é bastante confundido com outros termos igualmente corriqueiros na escrita dos doutrinadores. Expressões como direitos humanos, direitos do homem, direitos naturais são empregadas ora como sinônimos, ora com sentido específico.¹

Ingo Sarlet costuma fazer distinção entre direitos humanos e direitos fundamentais, classificando-os quanto à positivação. Desse modo, seriam tipificados como direitos humanos aqueles direitos positivados por meio de documentos internacionais, constantes de tratados ou declarações de direitos. Por outro lado, a expressão direitos fundamentais designaria aqueles direitos do ser humano que se encontram positivados na constituição. Dessa forma, os direitos fundamentais são sempre estudados quanto a um determinado ordenamento jurídico, enquanto os direitos humanos referem-se ao plano

¹ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2001, p. 31 e ss. No mesmo sentido, veja-se SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 179-183.

internacional.² Fala-se, portanto, em direitos fundamentais instituídos pelas constituições do Brasil, da Espanha ou da Alemanha.

Baseando-se numa tradição essencialmente jusnaturalística, fala-se em direitos naturais do homem. Contudo, como ensina Bobbio, os direitos naturais são direitos históricos e é por esse motivo que a lista de direitos “naturais” aumenta no decorrer do tempo.³ Bobbio fala também do movimento de positivação de tais direitos, ao tratar da Declaração dos Direitos do Homem de 1948, o que tem o condão de afastar concepções de ordem jusnatural:

Com a declaração de 1948, tem início uma terceira e última fase, *na qual a afirmação dos direitos é, ao mesmo tempo, universal e política*: universal no sentido de que os destinatários dos princípios nela contidos não são mais apenas os cidadãos desse ou daquele Estados, mas todos os homens; positiva no sentido de que põe em movimento um processo em cujo final os direitos do homem deverão ser não mais apenas proclamados ou apenas idealmente reconhecidos, porém efetivamente protegidos até mesmo contra o próprio Estado que os tenha violado. (itálicos do autor).⁴

A expressão direitos do homem, no entender de Ingo Sarlet, deve ser utilizada para tratar de direitos cuja positivação não ocorreu, quer em âmbito interno, quer em âmbito internacional.⁵

Feitas essas precisões terminológicas, pode-se passar ao exame do meio ambiente enquanto direito fundamental positivado na Constituição Brasileira de 1988.

2. O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Fala-se, dado seu caráter histórico, em três ou quatro gerações de direitos humanos. A primeira geração diz respeito aos direitos e liberdades individuais; a segunda geração compreende os chamados direitos sociais; a terceira geração dos direitos fundamentais abrange os direitos de fraternidade e de solidariedade. Recentemente, fala-se

² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2001, p. 33-4.

³ Cf. BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

⁴ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 30.

⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2001, p. 34.

em direitos de quarta geração, ora compreendendo os direitos de ordem genética, ou, como quer Paulo Bonavides, os direitos resultantes do processo de globalização, como o direito ao pluralismo e ao regime democrático.⁶

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado enquadra-se nos chamados direitos de solidariedade ou fraternidade e é um direito fundamental. Encontra-se positivado no art. 225 da CF de 1988, cujo caput se transcreve abaixo:

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.

Comentando este art. 225 da Constituição Federal, Cristiane Derani faz questão de ressaltar três aspectos que merecem ser considerados:

O texto do artigo 225 da Constituição Federal pode ser visualizado em três partes: 1. apresentação de um direito fundamental — direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado; 2. descrição de um dever do Estado e da coletividade — defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações; 3. prescrição de normas impositivas de conduta, inclusive normas-objetivo, visando assegurar a efetividade do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.⁷

Derani faz, como o próprio nome de sua obra já indica, uma forte correlação entre o Direito Econômico e o Direito Ambiental. Toda a sua tese direciona-se para a tentativa de demonstração de que esses dois ramos do Direito são indissociáveis. Em suas próprias palavras:

O fator natureza, ao lado do fator trabalho e do fator capital, compõe a tríade fundamental para o desenvolvimento da atividade econômica. Isso seria o bastante para justificar a indissociabilidade entre direito econômico e direito ambiental. Contudo, existe um outro ponto, tão ou mais forte que este: a **finalidade** do direito ambiental coincide com a **finalidade** do direito econômico. Ambos propugnam pelo aumento do bem-estar ou qualidade de vida individual e coletiva.⁸

⁶ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2001, p. 48-55.

⁷ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 256.

⁸ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 17.

Ela permeia essa análise conjunta dos direitos econômicos e ambientais com considerações sobre as espécies normativas, entremeando seu estudo com elementos de teoria geral do direito. A menção que ela faz às normas-objetivo resulta de uma classificação das normas jurídicas em normas programáticas e normas-objetivo. Essas duas categorias de normas não são categorias excludentes, ou, para se utilizar a terminologia de Jean-Louis Bergel, não são categorias alternativas, mas sim cumulativas, podendo coexistir.⁹

As normas programáticas são normas essencialmente constitucionais, enquanto que normas-objetivo podem ser também encontradas na legislação infraconstitucional. Convém transcrever o que Derani entende por norma programática:

As normas programáticas são, em suma, normas de organização. Dispõem sobre a estrutura e funcionamento de órgãos ou sobre a disciplina de processos técnicos de identificação e aplicação de normas. Também se referem a princípios pelos quais deverá nortear-se a organização do serviço público. Sua presença no ordenamento é orientadora, organizacional.¹⁰

As normas-objetivo, por sua vez, designam os fins que devem ser perseguidos, num exercício de cunho teleológico acentuado. Veja-se a definição de Derani:

As normas-objetivo, como o próprio nome indica, fixam objetivos e evidenciam o caráter instrumental do direito, como meio para implementar diretrizes (policies). São elas enunciados normativos vinculados aos princípios, assumindo, portanto, um caráter finalístico mutável, como as demais normas, à medida que esses princípios se modificam.¹¹

Essas considerações sobre a distinção entre normas-objetivo e normas programáticas, embora, como dito, elas não sejam excludentes, são importantes porque permitem melhor compreender os comentários de Derani ao art. 225 da Constituição Federal. Em sua análise, o art. 225, além de proclamar um direito fundamental, também constitui uma norma-objetivo.

⁹ BERGEL, Jean-Louis. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 277-278.

¹⁰ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 202.

¹¹ DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 206.

Entende-se que o dever de proteção e preservação do meio ambiente é uma dessas normas-objetivo. Leia-se o que Derani escreveu a respeito:

A partir dessa norma, **obriga-se o Poder Público a incluir nas suas atividades a defesa e preservação do meio ambiente** não apenas para resultados imediatos, mas também vincula-se este Estado às gerações futuras, impondo-se a ele um exercício de planejamento de suas atividades, a fim de garantir um ambiente equilibrado também para as gerações futuras. (grifos nossos)¹²

Viu-se, até aqui, que o meio ambiente é direito fundamental instituído pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 225. Viu-se, igualmente, que o caput do artigo 225 estabelece uma norma-objetivo: qual seja, o objetivo de o Estado direcionar e empreender suas ações e atividades levando-se em conta o dever de proteção ao meio ambiente. Essas distinções serão relevantes, logo mais adiante, para a compreensão das funções da tributação.

Agora, passe-se a uma outra distinção teórica, dessa vez empreendida por Ingo Sarlet a respeito dos direitos fundamentais.

3. O direito ao meio ambiente possui também conteúdo prestacional.

Ingo Sarlet, ao tratar da multifuncionalidade dos direitos fundamentais, apresenta os direitos fundamentais como direitos a prestações. O termo prestações pode ser tomado, por sua vez, num sentido amplo e num sentido mais estreito.

Esclarecendo essas distinções, Ingo Sarlet assim se pronuncia:

Assim, sob a rubrica genérica de direitos a prestações, podem distinguir-se grupos específicos de posições jurídicas fundamentais. Neste sentido, uma primeira e importante classificação distingue os direitos prestacionais conforme seu objeto, dividindo-os em direitos a prestações jurídicas (ou normativas) e direitos a prestações fáticas (ou materiais). De outra parte, há que atentar para o fato de que os direitos a prestações não se restringem aos direitos a prestações materiais (direitos sociais prestacionais), englobando também a categoria de direitos de proteção, no sentido de direitos a medidas ativas de proteção de posição jurídicas fundamentais dos indivíduos por parte do Estado, bem como os direitos à

¹² DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 263.

participação na organização e procedimento. Assim, distingue-se entre os direitos a prestações em sentido amplo (direitos de proteção e participação na organização e procedimento), que, de certa forma, podem ser reportados primordialmente ao Estado de Direito na condição de garante da liberdade e igualdade do *status negativus*, e os direitos a prestações em sentido estrito (direitos a prestações materiais sociais), vinculados prioritariamente às funções do Estado Social.¹³

Tomado num sentido estrito, os direitos fundamentais a prestações referem-se aos direitos sociais, os quais, na Constituição Federal de 1988, encontram-se nos artigos 6.º e 7.º. No sentido amplo, os direitos fundamentais à prestação compreendem direitos à proteção e a participação na organização e procedimento. Sarlet gosta de dizer que os direitos fundamentais a prestações encarados num amplo sentido encontram-se relacionados ao Estado de Direito de matriz liberal, bem como os direitos a prestações normativas.¹⁴

Falando especificamente sobre uma das espécies de direitos à prestação — os direitos à proteção — Ingo Sarlet diz o seguinte:

Quanto ao objeto dos direitos à proteção, é preciso levar em conta que estes não se restringem à proteção da vida e da integridade física, alcançando tudo que se encontra sob o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, como a dignidade da pessoa humana em geral, a liberdade, a propriedade, incluindo até mesmo a proteção contra os riscos da utilização pacífica da energia atômica. Da mesma forma, são múltiplos os modos de realização desta proteção, que pode se dar, como já referido, por meio de normas penais, de normas procedimentais, de atos administrativos e até mesmo por uma atuação concreta dos poderes públicos.¹⁵

É de se indagar, diante dessas considerações, se o direito fundamental ao meio ambiente pode ser encarado como um direito à prestação.

Ora, analisando-se a conceituação de direitos à prestação, entendidos como direitos a exigir-se do Estado uma atuação específica, quer por meio de prestações materiais — no caso dos direitos fundamentais de cunho social — quer por meio de prestações normativas, aqui compreendidas tanto aquelas de proteção como as de participação, é de se

¹³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2001, p. 191-192.

¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2001, p. 194-195.

¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2001, p. 195.

entender que é pertinente a classificação do direito ao meio ambiente como direito a uma prestação de proteção.

Em outras palavras, pode-se exigir que o Estado atue no sentido de proteção ao meio ambiente por meio tanto de atividades administrativas, aqui entendidas, dentre outras, aquelas decorrentes do poder de polícia, como também pelo dever de elaboração de uma legislação que vise à persecução do objetivo colimado: um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Volta-se, como se vê, à análise do art. 225 da Constituição Federal. Ao estabelecer o dever de defesa e proteção ao meio ambiente, o art. 225 prescreveu para os Poderes Públicos o dever de proteção do patrimônio ambiental, ao mesmo tempo em que conferiu à coletividade o direito de exigir essa proteção.

Nesse ponto em particular, dadas as várias restrições que o dever de preservação ambiental imputa aos particulares, tanto na sua esfera de liberdade quanto na sua esfera patrimonial, convém discrepar do posicionamento esboçado por Ingo Sarlet de que os direitos à prestação em sentido amplo vinculam-se ao modelo de Estado Liberal para dizer: não necessariamente. Levando-se em conta que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é também um direito à prestação em sentido amplo, há de se entender que nem sempre esse modelo de Estado com feições liberais é o modelo adotado nos direitos a prestações.

É possível depreender, ainda, que essa classificação proposta por Sarlet entre direitos à prestação em sentido amplo e direitos à prestação em sentido estrito não se confronta com a classificação das normas exposta por Derani.

O art. 225 da Constituição Federal estabelece uma norma-objetivo, que direciona o Estado para uma atuação de proteção ao meio ambiente, o que vem a ser justamente o conteúdo do direito à proteção que o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado prescreve.

Feitas essas considerações sobre o direito ao meio ambiente como um direito fundamental, pode-se passar à análise do lugar que tal direito ocupa nas funções de tributar.

4. As funções da tributação

Os tributaristas costumam dizer que a tributação possui basicamente duas funções: uma função fiscal e outra de caráter extrafiscal.

Nesse sentido, Domingues Oliveira assim propõe a definição:

Diferentemente do que sucede com a imposição tradicional, que visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover ao custeio dos serviços públicos, conceitua-se tributação extrafiscal aquela que é orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc.¹⁶

Aliomar Baleeiro não discrepa, assim se posicionando:

Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou “puramente fiscal”, é sobrepujada pelas funções “extrafiscais”. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada diretriz.¹⁷

Sobre a fiscalidade, Baleeiro assim se pronuncia:

O objeto precípua e clássico da Ciência das Finanças é o estudo da atividade *fiscal*, vale dizer — aquela desempenhada pelos poderes públicos com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio da rede de serviços públicos.¹⁸

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, faz a seguinte afirmação:

A extrafiscalidade consiste na utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do Tesouro. A política extrafiscal justifica a elevação das alíquotas e o tributo excessivo, ao fito de coibir atividades nocivas ou prejudiciais à saúde, ao desenvolvimento econômico, à educação, etc.¹⁹

¹⁶ OLIVEIRA, José Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 115.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 176.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 7.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e tributação**. v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 135.

Pela correlação com a implantação de medidas sociais, convém citar Raimundo Bezerra Falcão:

A tributação inicialmente foi vista apenas como um instrumento para prover o erário público dos recursos necessários aos gastos indispensáveis — ou, às vezes, de gastos dispensáveis. Essa era a tributação de objetivos fiscais, portanto. [...]. Tributação fiscal, destarte, é aquela que ‘se limita a retirar do patrimônio dos particulares, recursos pecuniários para a satisfação de necessidades públicas’, para usar as palavras de Souto Maior Borges.²⁰

Mais adiante, completa Falcão:

Entretanto, como arremate repisaremos que, por extrafiscalidade, entender-se-á a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim *precípua* de obter recursos para seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais, intervindo, portanto, por exemplo, no mercado, na redistribuição de riquezas, nas tendências demográficas, no planejamento familiar.²¹

Como se pode depreender da leitura dos textos acima, tributaristas das mais diversas épocas apresentam o mesmo conceito das funções da tributação. Quando o objetivo principal é a obtenção de recursos para desenvolver as atividades do Estado, está-se diante de tributação fiscal. Quando, por outro lado, procura-se atuar na sociedade para obtenção de fins outros que não os propriamente arrecadatórios, está-se diante da extrafiscalidade.

A função fiscal está intimamente relacionada com a concepção de Estado Fiscal, assim entendido o estado que faz uso de receitas tributárias²² para obtenção de recursos para financiar suas atividades.

Casalta Nabais ressalta que o Estado Fiscal engloba tanto o Estado Liberal como o Estado Social de Direito.²³ Essa afirmativa se justifica se se compreende como fiscal o

²⁰ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 43 e 45.

²¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 48.

²² Cf. NABAIS, Jose Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, o qual entende que o Estado Fiscal utiliza-se basicamente de impostos, não necessariamente de todos os tributos para seu financiamento. Esse entendimento pode ser adotado no Brasil, desde que se o compreenda apenas quanto à relevância dos impostos para obtenção de recursos. O volume arrecadado com as taxas não é tão significativo quanto o de impostos, e a utilização de contribuições de melhoria é caso raro no Brasil.

²³ NABAIS, Jose Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 194.

Estado que se utiliza de receitas tributárias para seu financiamento, em contraposição a Estados proprietários ou empreendedores.

Nessa linha de raciocínio, numa concepção de cunho liberal, o Estado Fiscal se esgota na sua função fiscal e tem como tônica a preocupação em tributar de maneira mais leve possível, deixando aos cuidados dos particulares empreender e dispor de seus recursos da maneira que melhor lhes aprouver. Num Estado Social de Direito, caso do Brasil — pelo menos em função da Constituição Federal de 1988 —, o Estado Fiscal acopla a preocupações essencialmente fiscais, preocupações outras, de cunho interventor na realidade social. Preocupações extrafiscais, portanto.

Enquanto o Estado Liberal Fiscal procura proteger a propriedade, diminuindo a atuação Estatal e reforçando os direitos individuais, o Estado Social Fiscal instrumentaliza a tributação, dela fazendo uso para obtenção de fins que visem melhorar a coletividade. No Estado Liberal o princípio dominante é a individualidade; no Estado Social, reconhecem-se os direitos individuais, mas igualmente se percebe a relevância da coletividade, sendo o princípio dominante a solidariedade.

Casalta Nabais, ainda sobre a extrafiscalidade, costuma dizer que a tributação extrafiscal é, na verdade, Direito Econômico Fiscal, posto que atua na elaboração de políticas econômicas e sociais, cabendo à fiscalidade a propriedade de ser Direito Fiscal Estrito.²⁴

Esses esclarecimentos de Nabais tomam um relevo muito grande se se voltar à concepção de Cristiane Derani sobre a identidade entre Direito Econômico e Direito Ambiental.

Se um só ramo jurídico constituírem o Direito Econômico e o Ambiental e se o Direito Econômico Fiscal se ocupa da extrafiscalidade, tem-se que Direito Fiscal, Direito Econômico e Direito Ambiental emaranham-se de forma tal que simplesmente não se torna possível — ou pelo menos prático — separá-los.

A essas considerações voltar-se-á logo mais. Agora, cumpre tratar da tributação ambiental e de seu lugar entre as funções tributárias.

5. A tributação ambiental como tributação extrafiscal.

²⁴ Cf. NABAIS, Jose Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 629. Convém esclarecer que em Portugal é mais comum a expressão Direito Fiscal e não Direito Tributário, como se popularizou no Brasil.

A utilização de tributos com o intuito de obtenção de ganhos ambientais criou, no Direito Tributário, a figura dos tributos ambientais. Tais tributos têm sido considerados com maior acuidade nos países europeus, onde várias reformas fiscais (Green Tax Reform) foram empreendidas pelos países membros.

Em relatório datado de 1996, a European Environmental Agency comenta que, apesar de haver um programa específico da União Européia incentivando a adoção da tributação ambiental, o 5th Environmental Action Programme of the EU²⁵, a utilização de tributos com tais feições é bastante tímida.²⁶

Num outro relatório, já em novembro de 2000,²⁷ a mesma agência comenta o desenvolvimento que a tributação ambiental obteve entre os países europeus. Entre os benefícios citados no relatório, além de uma proteção mais efetiva do meio ambiente, está justamente o aumento de receitas.

Given that producers and consumers will not probably cease the activities that are being taxed, the tax and charges will raise revenues.²⁸

Essa informação é importante porque os tributos ambientais são tidos como essencialmente extrafiscais: ou seja, não têm como preocupação primeira a obtenção de receitas para o Estado. No entanto, nos países que efetivamente têm colocado em prática a tributação ambiental, uma das justificativas utilizadas para incentivar a adoção de reformas fiscais ecológicas é justamente a possibilidade de aumento de receitas.

Contudo, a despeito desse fato, constatado no relatório da European Environmental Agency já citado, a extrafiscalidade continua sendo a alcunha que os tributaristas costumam atribuir à tributação ambiental.

Nesse sentido, é conveniente citar novamente Domingues de Oliveira:

Como se vê, a tributação ambiental é genuinamente de natureza “finalística” ou “extrafiscal”, já que, ensina Lopez Díaz, o tributo é um dos ‘instrumentos de que

²⁵ Em tradução nossa: 5º Programa de Ação Ambiental da União Européia.

²⁶ EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. **Environmental taxes: implementation and environmental effectiveness.** Copenhagen, 1996, p. 7. Disponível em : < <http://www.eea.dk>>. Acesso em 02 de janeiro de 2004.

²⁷ EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. **Environmental taxes: recent developments and tools for integration.** Copenhagen, 2000. Disponível em : < <http://www.eea.dk>>. Acesso em 02 de janeiro de 2004.

²⁸ EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. **Environmental taxes: recent developments and tools for integration.** Copenhagen, 2000, p. 16. Disponível em : < <http://www.eea.dk>>. Acesso em 02 de janeiro de 2004. Em tradução nossa: Dado que produtores e consumidores provavelmente não cessarão as atividades que estão sendo taxadas, os tributos e encargos aumentarão a receita.

dispõem os entes públicos em sua luta na prevenção de atividades contaminantes. A aplicação dos tributos para proteger o meio ambiente nos reconduz, cada vez mais, aos aspectos extrafiscais do tributo'.²⁹

Segundo Casalta Nabais, e concordando com a tese esboçada por Cristiane Derani:

Um exemplo bem ilustrativo do recurso à extrafiscalidade é actualmente o constituído pelo direito do ambiente, um domínio jurídico que, mais do que formar um setor jurídico totalmente novo e justaposto aos sectores tradicionais, se configura fundamentalmente como cortando obliquamente a generalidade dos ramos de direito, tanto público como privado, mobilizando-os para a preocupação da defesa ambiental. Um domínio jurídico que não deixa de integrar, de algum modo, o direito económico na medida em que este seja concebido como a disciplina jurídica da economia ecológico-social de mercado.³⁰

E, logo a seguir, continua Nabais:

Todavia — e por estas modestíssimas observações nos ficamos ao concernente a este amplo e típico domínio da extrafiscalidade contemporânea — nem toda a tributação ecológica ou ambiental se configura como (verdadeira) extrafiscalidade. Desde logo e antes de mais, porque a actual preocupação da defesa ao meio ambiente é inerente e atravessa todo o ordenamento jurídico, a ela não sendo por conseguinte insensível o próprio ordenamento jurídico-fiscal. [...] Depois não está excluída a hipótese, de resto já mencionada, de verdadeiros impostos ecológicos fiscais, pois que [...] impostos (ou mais amplamente tributos) há que visam fundamentalmente obter receitas embora, estas estejam, por via de regra, consignadas à realização de objectivos ecológicos.³¹

Com essas duas citações de Nabais, pode-se passar a uma consideração da pertinência da manutenção da dicotomia fiscalidade/extrafiscalidade.

6. Problemas da dicotomia

²⁹ OLIVEIRA, José Domingues de. **Direito Tributário e meio ambiente**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 69.

³⁰ NABAIS, Jose Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 651.

³¹ NABAIS, Jose Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 652-653.

Como visto, à extrafiscalidade cabe toda e qualquer intervenção na economia, no âmbito social e mesmo na esfera ambiental. O espaço relegado à fiscalidade, tida como atividade financeira principal do Estado, é tão somente o arrecadar recursos.

Um dos problemas dessa dicotomia é que ela justamente esteriliza a fiscalidade e, pior que isso, toma como sua justificativa a mera necessidade de o Estado obter recursos.

Não se pretende aqui, de modo algum, negar a necessidade de o Estado auferir receitas de ordem tributária, como podem pretender os adeptos de um anarquismo fiscal. Mas é justamente essa possibilidade de, para o Estado tributar, bastar lançar mão do argumento da fiscalidade que inquieta e preocupa.

A dicotomia fiscalidade/extrafiscalidade, que enxerta no extra, no externo, todas as perspectivas de cunho axiológico mais vultosas, já denota muito bem para que serve tal fiscalidade: para conduzir a tributação a uma neutralidade axiológica.

Embora se conceda à extrafiscalidade a possibilidade de intervir desta ou daquela maneira, a extrafiscalidade, como sua própria etimologia já indica, não é imprescindível. É extra, é um plus, um acréscimo, uma benevolência. A fiscalidade, com sua fome arrecadadora, tem seu fim em si mesma. Não por acaso as receitas dos impostos não são afetadas. Condição-las para quê?

Ressalte-se que não se está, aqui, numa esfera exclusiva do pensamento liberal. A ênfase no fiscalismo, com sua esterilidade e secura, dá a impressão de poder impedir que o patrimônio dos particulares fique sujeito às mais variadas motivações de imposição tributária, típicas da extrafiscalidade.

Todavia, o argumento de que basta a necessidade de arrecadação, característico do fiscalismo, associado a políticas de incentivo a exações extrafiscais, a princípio pertinentes, esconde, na verdade, o manejo de ambas as funções para, senão um aumento da carga tributária, pelo menos uma manipulação que, além de desrespeitar os princípios tributários insculpidos na Constituição, ainda desvirtua a função extrafiscal, deslegitimando-a.

É de se entender que essa dicotomia não é mais aceitável. Um representante de vulto da visão dicotômica, Casalta Nabais, afirma que há tributos ambientais com caráter fiscal, como alertara em seu relatório a European Environmental Agency.

Ora, se a finalidade da tributação já não é mais, por si só, elemento diferenciador das duas funções, de difícil identificação prática, como já alertara Baleeiro³², pergunta-se: para que manter a dicotomia?

Se há impostos ambientais fiscais, em que os interesses se entrelaçam, como admite Nabais, esfacelada está a dicotomia, posto que deixa penetrar uma terceira função, que mescla elementos das outras duas. É preciso entender que, adotando-se a dicotomia, mesmo um tributo de cunho “extrafiscal” irá amealhar recursos para o Estado, visto que, de todo modo, alguma receita haverá de ser obtida. O critério de obtenção de receitas é falho, porque receita haverá de ser obtida de todo modo.

A utilização de benefícios fiscais é outra questão a ser ponderada. Os tributos ambientais não tratam exclusivamente de incentivar práticas ambientalmente corretas, mas também de tributar mais onerosamente as condutas ambientalmente lesivas, daí se falar de neutralização de receitas.³³

Convém aqui lembrar as discussões sobre normas-objetivo e direitos fundamentais à prestação estatal.

O dever de proteção ao meio ambiente, inserido que foi no artigo 225 da Constituição Federal e considerado norma-objetivo, orienta toda a conduta estatal. Repise-se: toda, absolutamente toda conduta estatal. O Estado está obrigado a, negativamente, não lançar mão de medidas administrativas ou legais que prejudiquem o meio ambiente³⁴ e, positivamente, a atuar de modo a proteger o patrimônio ambiental.

Com isso quer-se dizer que não basta apenas fiscalizar, mas igualmente legislar: são os direitos à prestação em sentido amplo, de que nos fala Ingo Sarlet.

Sendo a tributação prerrogativa do Estado, uma atividade sua, essa atividade deverá — veja-se bem, deverá — coadunar-se com os demais princípios da Constituição, notadamente esse que, numa norma-objetivo, estabelece o dever de proteger o meio ambiente.

Não fica ao alvedrio do legislador estabelecer, quando bem entender, se tal ou qual imposto deve ter finalidade extrafiscal. Se a tributação é em si mesma instrumental,

³² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 7.

³³ Cf. EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. **Environmental taxes: recent developments and tools for integration**. Copenhagen, 2000, p. 16. Disponível em : < <http://www.eea.dk>>. Acesso em 02 de janeiro de 2004.

³⁴ Nesse sentido, seriam passíveis de argüição de inconstitucionalidade as leis que incentivam transgênicos – se comprovado o prejuízo ao meio ambiente.

essa instrumentalidade há de ser utilizada para alcance dos demais objetivos, princípios e direitos fundamentais insertos na Constituição Federal.

A manutenção de uma tributação extrafiscal dá a impressão de que as possíveis razões extrafiscais são beneplácitos legislativos, onde os legisladores se compadecem de determinando situação e vêm por bem instituir ingredientes ambientais ou sociais em suas decisões. Não se trata de favor do legislador, mas sim de efetivo cumprimento dos deveres constitucionais. Nesse caso, há uma vinculação legislativa que se opera não apenas negativamente — ou seja, na proibição de instituir leis contrárias aos princípios e deveres constitucionais — mas também positivamente, ensejando um agir legiferante que busque a efetivação daqueles deveres imputados ao Estado e dos princípios da Constituição.

Assim, a fiscalidade não pode ser encarada como fim em si própria. Se é verdade que o Estado precisa nutrir-se de recursos financeiros, isso não significa que a “dieta” possa desconsiderar os demais princípios e objetivos constitucionais, como se o sistema tributário constituísse um gueto dentro da Constituição Federal. A fiscalidade precisa ser preenchida com esse conteúdo axiológico típico da tributação “extrafiscal”, para melhor fundar as bases para uma atuação legítima.

Propõe-se uma nova fiscalidade: uma fiscalidade que internalize o que antes era tido meramente como extra, esteja cônica de sua instrumentalidade e vise não somente obter recursos para a manutenção das funções do Estado, mas compreenda também que entre os objetivos do Estado estão a diminuição das pobreza, a redução das desigualdades regionais, a geração do desenvolvimento — que está intrinsecamente ligado à busca por um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Ou seja, uma fiscalidade internamente fértil e dialogante.

Também não é demais lembrar que a tributação incide sobre um substrato econômico e, como bem esclareceu Fabíola Albuquerque³⁵, o direito de propriedade teve seu *conteúdo* modificado pelas preocupações de ordem ambiental. Ou seja, de todo modo, a atuação tributária haverá de incidir com base numa preocupação ambiental, quer se reconheça esse fato — como o faz Nabais — quer não se o admita.

Desta feita, a dicotomia extrafiscalidade/fiscalidade é ultrapassada, face a necessidade de efetivação dos direitos e objetivos fundamentais insculpidos na Constituição Federal.

³⁵ ALBUQUERQUE, Fabíola Santos. **Direito de Propriedade e Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 1999.

CONCLUSÕES

Diante de tudo que foi aqui exposto, é possível concluir que a dicotomia fiscalidade/extrafiscalidade possui sérios problemas de justificação.

Entender pela pertinência da dicotomia é compreender o fenômeno tributário de maneira alienante e adotar o mero argumento da necessidade de receita como justificativa para exação.

O Direito Tributário é essencialmente instrumental, visto que é instrumento de obtenção de recursos para manutenção do Estado. Ocorre que entre as funções do Estado não se encontram apenas e tão-somente a manutenção da máquina estatal, mas igualmente, e principalmente, a observância aos direitos e princípios instituídos pela Constituição Federal de 1988.

Além da instrumentalidade, a tributação atua sempre na sociedade, com maior ou menor intensidade na interferência. Adotar-se a necessidade de a fiscalidade ser preenchida com as preocupações axio e teleológicas típicas da “extrafiscalidade” é apenas reconhecer, em primeiro lugar, essa instrumentalidade das normas tributárias e, em segundo lugar, compreender que a adoção de uma fiscalidade enriquecida não significa fugir das funções estatais, mas sim melhor atendê-las.

A norma-objetivo que, no caso do meio ambiente, institui um direito à prestação estatal, pode justificar, no plano tributário-ambiental, a necessidade de se compreender o fenômeno financeiro do Estado de modo mais consentâneo com a Constituição Federal.

Buscar a efetividade das normas constitucionais, inclusive mediante a vinculação do Poder Legislativo, é atribuição de uma função fiscal que incorpora os elementos extrafiscais, fazendo surgir um todo indissociável.

Além da possibilidade de uma tributação ambiental essencialmente fiscal sim, no sentido de fiscalidade enriquecida que aqui se apresenta, é oportuno e relevante dizer que esse conceito de fiscalidade aqui defendido — comprometido com a efetividade dos direitos fundamentais e demais princípios constitucionais — pode ser transposto para qualquer área até então tida como extrafiscal. Assim, uma tributação que vise diminuir desigualdades regionais e obter recursos para erradicação da pobreza são necessariamente fiscais. É justamente essa proposta de uma fiscalidade comprometida com os direitos fundamentais o objetivo deste presente estudo, que se espera ter cumprido.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Fabíola Santos. **Direito de Propriedade e Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BERGEL, Jean-Louis. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. **Environmental taxes: implementation and environmental effectiveness**. Copenhagen, 1996, p. 7. Disponível em : < <http://www.eea.dk>>. Acesso em 02 de janeiro de 2004.

EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. **Environmental taxes: recent developments and tools for integration**. Copenhagen, 2000. Disponível em : < <http://www.eea.dk>>. Acesso em 02 de janeiro de 2004

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina,1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva.** 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito Tributário e Meio Ambiente.** 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.** 2 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação.** v. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.