

1 INTRODUÇÃO

É cogente, em um regime democrático, que a formulação de políticas públicas, com vistas à concretização de um objetivo constitucional, leve em consideração quanto ela pode inibir a concretização de outro objetivo. Ou seja, é preciso que a formulação leve em conta possíveis tensões entre objetivos constitucionais e, portanto, deve-se ponderar o conflito entre princípios no caso concreto.

Como exemplo, pode-se citar, a tensão existente em políticas ambientais restritivas e desenvolvimento econômico. Para tanto, é salutar que o país trabalhe na adoção de políticas ambientais que consigam, ao mesmo tempo, maximizar a proteção ambiental e minimizar o impacto na economia. Isso resultaria numa política que reduziria a tensão entre princípios constitucionais e, ao mesmo tempo, teria uma aceitação maior da sociedade.

A preocupação deve-se, em grande parte, na compreensão de que um Estado de Direito Democrático, como o Brasil, deve formular políticas públicas de defesa do meio ambiente que levem em consideração a defesa ambiental e o desenvolvimento econômico.

E, por isso, procura-se demonstrar que normas promocionais (sanções positivas ou premiaias), seriam mais eficazes que a imposição de normas coercitivas de proibições ou permissões no tratamento da crise ambiental.

Uma visão coercitiva do direito é resultado do foco histórico de renomados juristas que objetivavam analisar o ordenamento jurídico sob seu aspecto interno e é muito condizente com a consolidação do Estado liberal clássico. Entretanto, a partir de uma demanda da sociedade para que o Estado assumisse o papel de trabalhar para concretizar determinados direitos sociais, houve a necessidade de que o direito fosse utilizado com esta função, ao invés de apenas ser utilizado na sua função negativa.

Fruto dessa visão evolutiva, a utilização do direito, por parte do Estado, passou a não ser visto apenas com uma visão sancionatória, mas também com uma visão promocional.

Essa alteração na visão tradicional do direito, além de não ser imediata, também não é a mais fácil de ser implementada, dado que se pensar no ordenamento jurídico de forma a induzir o comportamento dos cidadãos é uma tarefa mais complexa de ser implementada do que a aprovação, por exemplo, de normas de proibição com punição em caso de desobediência.

Na maioria das vezes, a parcela mais pobre da sociedade é a que mais sofre com as consequências da poluição e, concomitantemente, é a que mais sofre com políticas ambientais restritoras da atividade econômica. Isso torna ainda mais complexa a tarefa de proteger o meio ambiente.

Aparentemente é mais fácil pensar em uma solução ambiental que reduza a poluição com proibições ou com a criação de tributos ambientais. Porém o custo econômico e social pode ser de tal monta que, em um regime democrático constitucional, haja uma falta de apoio da população e podendo, inclusive, a depender do grau restritivo gerado na econômica, ir de encontro com outros objetivos constitucionais em um grau que possa ser considerada uma medida inconstitucional.

De tal forma, que apesar da complexidade de se implementar normas promocionais, demonstraremos que as políticas públicas ambientais que se valem do direito tributário, em especial, via incentivos fiscais, é duplamente mais eficaz. Primeiro porque impacta menos na atividade econômica, do que normas de proibição ou permissão e segundo porque o tratamento da questão ambiental se dá de maneira preliminar ou concomitante à poluição, ao invés de atuar após a poluição, como no caso de tratar a questão ambiental com aplicação de multas ou outras punições após a poluição já ter ocorrido.

Destarte, analisar-se-á como os incentivos fiscais podem tornar mais vantajosos os investimentos, por parte dos contribuintes, na redução da poluição. Ou seja, uma mudança comportamental em prol do meio ambiente que, ao mesmo tempo, seria uma política com ampla aceitação da sociedade, em especial, pela parcela da sociedade que mais sofreria economicamente com políticas ambientais restritivas.

2 ORDENAMENTO JURÍDICO E SUA FUNÇÃO PROMOCIONAL NO ESTADO ASSISTENCIAL

A evolução da teoria geral do direito deu-se, em grande medida, influenciada pela teoria pura do direito de Hans Kelsen e, com isso, inclinou-se mais em direção à análise da estrutura do ordenamento jurídico do que de sua função. Isso não significa, entretanto, que a função do direito não tenha sido objeto de estudos ao longo do tempo. Outrossim, com a passagem do Estado liberal clássico para o Estado contemporâneo houve, por consequência, uma maior utilização do direito visando a realização de atos socialmente

desejáveis ao invés do direito ser utilizado apenas como instrumento coercitivo, o qual visa impedir comportamentos indesejáveis.

As mudanças que resultaram na transformação do Estado fizeram com que o direito assumisse um novo papel na sociedade – induzir os indivíduos a terem determinados comportamentos desejados –, porém essa nova utilização do ordenamento jurídico ainda não havia chamado a atenção dos estudiosos do direito. Situação que se alterou quando o jurista italiano Norberto Bobbio lançou luzes sobre a função promocional do direito (BOBBIO, 2007).

Um grande avanço trazido pelos estudos de Bobbio foi que, embora se possa entender o direito como um sistema fechado, também se pode visualizá-lo como integrante de um sistema social, e, portanto, pode-se perceber que ele influencia e é influenciado pelo seu entorno. Ou seja, como uma ciência pertencente ao quadro das ciências sociais, o direito é um subsistema do sistema social e está ao lado de outras ciências como, por exemplo, economia e sociologia, embora existam fronteiras entre esses subsistemas, não há como fechar os olhos para as repercussões do direito em outras áreas sociais.

Logo, é possível se verificar que há repercussões externas ao sistema jurídico referentes a atos praticados dentro do ordenamento como, por exemplo, na cultura, na política, na sociologia, na economia. Em síntese, uma ação concretizada no ambiente interno do direito pode provocar consequências em outras áreas sociais. Contudo, essa consequência externa do direito não é objeto de estudos dos teóricos que se dedicam a estudar a estrutura do ordenamento jurídico.

As fronteiras dos subsistemas que compõem as ciências sociais são porosas de tal forma que, identificando essas relações de influências entre as subáreas das ciências sociais, Norberto Bobbio se propôs analisar a influência do ordenamento jurídico sobre o comportamento dos indivíduos através da análise funcional do direito, em especial com o seu livro “*Dalla struttura alla funzione*”, no qual desenvolveu temas da filosofia do direito e focou atenção, sob tema até então pouco estudado pelos teóricos do direito: a função promocional do direito (BOBBIO, 2007)

Considerando as transformações sociais que culminaram no Estado contemporâneo assistencialista ou intervencionista, o direito por ele empregado “não se limitava a punir os comportamentos indesejados recorrendo a uma sanção aflitiva, mas tendia a obter os comportamentos desejados recorrendo a uma sanção positiva” (BOBBIO, 2007, p. XLII). Assim, tratar do ordenamento jurídico, segundo Bobbio, passa por

compreender o direito sob análise estrutural (ou como Bobbio ensina: segundo a visão tradicional sobre a ciência jurídica) e funcional.

O supracitado jurista acabou trazendo ao bojo da teoria geral do direito a necessidade de que se analisasse as consequências que as normas jurídicas teriam na conduta dos seus destinatários e em outros subsistemas sociais. E, assim, além da ciência jurídica ser um campo de estudo voltado a analisar a sua dinâmica interna de como se dava o funcionamento da estrutura do ordenamento e passou também a contemplar a preocupação com as consequências sociais das normas jurídicas.

Bobbio contribuiu, em grande monta, para o entendimento deste novo papel desempenhado pelo ordenamento jurídico na passagem do Estado Liberal Clássico para o *Welfare State* com o “o emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, às técnicas tradicionais de desencorajamento” (BOBBIO, 2007, p. 2).

O direito, no Estado liberal clássico – no qual o Estado assume a função de simples guardião da ordem pública – “se resume pouco a pouco, ao direito penal; e uma das características do direito penal é, precisamente, ser composto, sobretudo, de normas negativas” (BOBBIO, 2007, p. 4). Por outro lado, “nas constituições pós-liberais, ao lado da função de tutela ou garantia, aparece, cada vez com maior frequência, a função de promover” (BOBBIO, 2007, p. 13).

Assim o Estado contemporâneo passa a adotar, ao lado da imagem tradicional do direito como ordenamento protetor-repressivo, a imagem do ordenamento com função promocional (BOBBIO, 2007).

Segundo Bobbio, é possível distinguir um ordenamento protetivo-repressivo de um promocional:

ao primeiro interessam, sobretudo, os comportamentos socialmente não desejados, sendo seu fim precípua impedir o máximo possível a sua prática; ao segundo, interessam principalmente, os comportamentos socialmente desejáveis, sendo seu fim levar a realização destes até mesmo aos recalcitrantes. (BOBBIO, 2007, p. 15)

Com isto, a forma de controle social passivo é alterada para controle ativo, ou seja, passa-se a se preocupar mais em favorecer ações vantajosas do que desfavorecer as ações consideradas nocivas. Com isso ordenamento promocional busca atingir o fim desejado através da técnica de encorajamento de certas condutas que, para se produzirem, necessitam de sanções positivas, a qual consistiria no Estado procurar influenciar os

indivíduos a terem um comportamento desejado (seja comissivo ou omissivo), ou facilitando-o ou atribuindo-lhe consequências agradáveis (BOBBIO, 2007).

Bobbio destaca que a técnica do encorajamento age mediante dois expedientes distintos: (i) pelo favorecimento do comportamento quando ele ainda está por ser realizado, o qual denominou-o de expediente de facilitação, ou (ii) pela resposta favorável ao comportamento já realizado, no que consistiria precisamente a sanção positiva.

As funções das medidas de desencorajamento e das de encorajamento são diferentes, pois as primeiras são possuem como objetivo principal a conservação social (possuem um valor de inércia: as coisas devem permanecer como estão) e as segundas objetivam a mudança social (possuem um valor positivo à transformação).

Ferras Júnior (2003) nos diz que, na tradição do Estado protetor e repressor prevalece aquilo que Norberto Bobbio denominou de teoria estrutural do Direito, já no Estado promocional, prevalece uma teoria funcionalista. Teorias com enfoques distintos, porém não opostas. E que Bobbio teria acrescentado à teoria geral do direito enfoque funcionalista, o qual complementa a teoria estrutural do Direito com uma explicação funcional.

Com isso o ordenamento jurídico deixaria de somente tentar controlar os comportamentos dos indivíduos, através da técnica das sanções negativas e da obstaculização, para também induzir o comportamento social para certos objetivos preestabelecidos via técnica das sanções positivas e dos incentivos (BOBBIO, 2007).

Portanto, segundo essa visão funcional do ordenamento jurídico trazida por Norberto Bobbio, podemos analisar o papel do direito frente à crise ambiental com a implementação que visem facilitar a adoção de um comportamento desejado pelos agentes poluidores ou por meios de regras que atribuam prêmios caso comportamentos que ajudem na preservação da natureza sejam adotados. Como, por exemplo, segundo Yoshida (2005) as isenções fiscais dadas para a produção de equipamentos não poluentes ou o ICMS-Ecológico (incentivo repassado aos municípios conservam áreas ambientas que possuem no seu perímetro). Com isso através do Direito, em especial, o Direito Tributário, pode auxiliar na indução de comportamento por parte de potenciais poluidores visando preservar o meio ambiente.

Não obstante, os meios de obstaculização e punição (ordenamento jurídico utilizado como sistema coercitivo) continuam indispensáveis, pois ajudam a evitar comportamentos não desejados que destroem a natureza, pois possuem um caráter repressivo do dano e também um caráter pedagógico-preventivo.

Portanto, vê-se que para o êxito da proteção ao meio ambiente, é necessário que sejam conjugadas medidas de desencorajamento à poluição e à degradação ambiental e medidas de encorajamento vinculadas a exigências ambientais calcadas em incentivos econômico-financeiros. Sendo que, medidas pertencentes ao âmbito da tributação, serão especialmente relevantes ao presente artigo.

3 COMO O ESTADO SE VALE DO DIREITO PARA A PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

3.1 DEFINIÇÃO DE MEIO AMBIENTE

Realizada a análise do contexto histórico do meio ambiente e o seu protecionismo a partir da Carta Magna de 1988, far-se-á a definição de meio ambiente.

Há autores que consideram o termo “meio ambiente” redundante. Fiorillo leciona que:

verificando a própria terminologia empregada, extraímos que meio ambiente relaciona-se a tudo aquilo que nos circunda. Costuma-se criticar tal termo, porque pleonástico, redundante, em razão de ambiente já trazer em seu conteúdo a ideia de “âmbito que circunda”, sendo desnecessária a complementação pela palavra meio. (FIORILLO, 2013, p. 48)

A definição legal sobre o meio ambiente é encontrada no inciso I, do art. 3º, da Lei nº 6.938 de 1981, compreendido como 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.

Desta definição compreende-se que a conceituação do meio ambiente foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, visto que, o legislador infraconstitucional não tratou do meio ambiente apenas no seu formato natural, mas abrange o meio ambiente artificial, cultural e do trabalho. E, por isso, um conceito jurídico indeterminado, para que assim “criar um espaço positivo de incidência da norma” (FIORILLO, 2013, p. 49).

O presente artigo trata do meio ambiente natural, que compreende “além de flora e fauna, atmosfera, água, solo, subsolo, os elementos da biosfera, bem como os recursos minerais” (TRENNEPOHL, 2020, p. 32).

3.2 O PAPEL DO ESTADO E A PROTEÇÃO AMBIENTAL

Bobbio (2007, p. 23-24) leciona em seu livro - Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito- que “o papel do direito na sociedade é comumente considerado do ponto de vista da sua função predominantemente, que sempre foi aquela, mais passiva que ativa, de proteger determinados interesses mediante a repressão dos atos desviantes”.

Esta afirmação corresponde à realidade do Direito Ambiental, uma vez que o Estado age de forma atuante na repressão da conduta de empresas que lesam o meio ambiente natural. Além do Estado manter uma postura passiva, não se antecipando para prevenir o ilícito. A sanção no direito é vista somente pelo seu aspecto negativo, através da repreensão, e no Direito Ambiental, majoritariamente, através de multas.

Importante não perder de vista que, em se tratando de países em desenvolvimento, como, por exemplo, o Brasil, há de se ponderar o custo social imposto à camada mais pobre da população do ponto de vista econômico das medidas coercitivas implementadas pelo estado. Portanto, se a adoção de medidas que visem a implementação de políticas que visem o desenvolvimento sustentável pendam mais para a sustentabilidade que para o desenvolvimento, mesmo que ao longo do tempo, sejam políticas que vão beneficiar os mais pobres, há que se pensar, no limite, que a situação econômica dos que mais sofrem pode ser agravada. Ou seja, o custo da política ambiental coercitiva precisa levar em conta o agravamento no momento da sua implementação àqueles que mais sofre. Não basta ser formulada para beneficiá-los no futuro e não considerar os custos presentes.

Imaginemos uma situação hipotética na qual um indivíduo, pai de família, esteja empregado em uma fábrica que despeje desejos num córrego que passa pelo seu bairro, no qual, eventualmente, seus filhos brinquem nas margens e, com isso, podem adquirir doenças devido à poluição, ainda sim, este é o emprego que é responsável por conseguir com que alimente a sua família. Se o Estado utilizar o ordenamento jurídico através de sanções negativas que inviabilizem a continuidade da empresa em prol da conservação ambiental e da saúde dos habitantes locais, não parece ser a melhor utilização do direito. Ao contrário, se adotar política encorajadora, através do expediente de facilitação, conforme leciona Bobbio, talvez possa harmonizar interesses diversos sem um custo social que beiraria à insensibilidade estatal para àqueles que julga estar atuando.

O conceito da Pirâmide de Maslow ajuda a entender essa situação. Assim, por exemplo, se a implementação de uma política de sustentabilidade gere desempregos, o indivíduo que perder o emprego, mesmo que entenda que o motivo do fim do seu emprego

foi com vistas a reduzir a poluição, ele terá dificuldade de entendimento e aceitação dessa determinada política pública, na medida que inviabilize o seu próprio sustento.

É preciso que se tenha uma sensibilidade de entendimento que afetar as necessidades básicas dos mais pobres tem que se levar em conta na hora de formulação de políticas de sustentabilidade. Assim é preciso que seja feita uma ponderação entre os princípios de desenvolvimento e sustentabilidade; a sustentabilidade não deve, então, referir-se apenas ao meio ambiente, mas, sim, à sustentabilidade da própria política que seja implementada em prol da sustentabilidade do meio ambiente.

Essa atuação mais coercitiva estatal em relação ao direito ambiental em detrimento à política indutora da alteração de comportamentos em prol do meio ambiente, e, por consequência uma atuação estatal que reduz o desenvolvimento econômico pode ser demonstrado através dos seguintes dados:

- a. no estado do Rio Grande do Sul, foram emitidos 3.297 (três mil e duzentos e noventa e sete) autos de infração no ano de 2019 (FEPAM, 2020)³, diametralmente oposto são as emissões de certificados ambientais, total de 9 (nove);
- b. no estado de São Paulo, foram emitidos, no ano de 2019, 6204 (seis mil e duzentos e quatro) autos de infração e 17 (dezessete) autos de interdição (CETESB, 2020)⁴, e, conforme, dados do INMETRO (2020) foram emitidas somente 16 (cento e sessenta e oito) certificados ambientais;
- c. no estado de Minas Gerais, em razão da descentralização da fiscalização ambiental, os dados fornecidos pela Diretoria de Autos de Infração da Secretaria do Meio Ambiente e Desenvolvimento, apontam que houveram, no ano de 2019, 1474 (mil quatrocentos e setenta e quatro) processos de autos de infração lavrados pela Subsecretaria de Fiscalização (SSEMAD, 2020)⁵, contra 15 (quinze) certificados ambientais.

Estes dados demonstram a atuação do Estado. Contudo, Bobbio aponta que:

a partir do momento em que, devido às exigências do Estado assistencial contemporâneo, o direito não mais se limita a tutelar atos conformes às próprias normas, mas tende a estimular atos inovadores – e, portanto, a sua função não é mais apenas protetora, mas também promocional–, surge, paralelamente ao emprego quase que exclusivo das sanções negativas, as quais constituem a técnica específica da repressão, um emprego, não importa se ainda limitado, de sanções positivas, que dão vida a uma técnica de estímulo e propulsão a atos considerados socialmente úteis, em lugar da repressão de atos considerados nocivos. (BOBBIO, 2007, p. 24)

Dessa maneira, faz-se importante a mudança de papel do Estado, para que não apenas aja com base na repreensão, mas repense sua postura ativa e em formas de agir com base, também, na sanção positiva. Para que evite, assim, a degradação ambiental desde sua origem, não favorecendo um ambiente em que o ilícito seja concretizado, para que, somente, após haja a movimentação do aparelho estatal.

4 O DIREITO TRIBUTÁRIO NA INDUÇÃO DO COMPORTAMENTO DOS AGENTES ECONÔMICOS EM PROL DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE

4.1 TRIBUTOS E CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

A necessidade de recursos financeiros, independentemente do tipo de Estado e do momento histórico que se analise, deve-se à necessidade de custear as despesas públicas. A visão tradicional que se tem do direito tributário é que ele estuda a regulação da relação jurídica tributária entre fisco e contribuintes sob a ótica do poder de império estatal.

Porém, atualmente esse entendimento, embora seja verdadeiro é insuficiente. Pois, como acentua Neto (2017), a relação de poder entre Estado e contribuintes foi se alterando ao longo do tempo até o momento atual no qual se consolidou que o poder de tributar estatal está limitado aos direitos fundamentais dos particulares e a sua formulação, bem como a aplicação das normas tributárias deve ser pensada em conjunto com os direitos humanos, e, portanto, há de se verificar as interfaces existentes entre direitos fundamentais e tributos.

Assim, temos que modernamente, precisamos entender que a tributação resulta da necessidade de custear a máquina estatal, porém precisa levar em conta os direitos fundamentais dos cidadãos, devem, ao menos em parte, serem destinadas à concretização de direitos fundamentais (como educação, saúde, assistência social) e podem servir de veículos para alteração comportamental quando atuando como normas indutoras (em especial, através da sua função extrafiscal).

De qualquer forma, o tributo consubstancia-se na parcela da riqueza particular destinada ao Estado para que, por meio da arrecadação, detenha recursos financeiros que possibilitem a consecução de políticas públicas que venham a concretizar objetivos constitucionais. A exação fiscal, portanto, corresponde a um gravame que recai sobre o direito de propriedade de determinados indivíduos que pertençam a determinada

sociedade. E o destino da parcela de seus bens ao Estado corresponde ao ônus que se tem por participar dessa estrutura organizacional.

A transferência de recursos dos particulares para o Estado justifica-se no dever de solidariedade, conforme consta no art. 3º da Constituição Federal de 1988, a qual estabelece a busca pelo estabelecimento de uma sociedade livre, justa e solidária.

Entretanto a nossa constituição pátria estabelece limitações de interferência na esfera individual em função de resguardar direitos individuais clássicos, como, por exemplo, a liberdade e a propriedade privada.

Há uma inevitável tensão entre os diversos interesses individuais e sociais postos na carta magna inerentes à opção pelo constitucionalismo social estabelecido pelo constituinte de 1988, com isso há por um lado o dever de solidariedade que justifica a busca de recursos particulares para fazer face às despesas incorridas pelo Estado e a proteção a direitos individuais.

Visando, dessa forma, tratar desse conflito de interesses, a Constituição definiu normas de competência para instituição de tributos bem como limitações ao poder de tributar. Portanto, como se observa no texto constitucional, de maneira detalhada, fora determinado a competência outorgada a cada ente tributante juntamente com a discriminação de todas as exações que podem ser instituídas por cada pessoa política.

Assim, todos os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios, em função da adoção da forma federativa de Estado que fora adotado, são designados sujeitos ativos da relação tributária. Sendo que a nossa Lei Maior cuidou de pormenorizar a questão tributária a fim de evitar conflitos entre os entes políticos.

A competência tributária, portanto, consiste em atrelar permissão e limitação ao qual o ente tributante roga obrigação de observar para poder executar o poder tributário. Em poucas palavras, resta a excelente lição de Carvalho (2018, p. 4351) a qual nos diz que, em síntese, competência tributária “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Ademais, importante destacar que o poder de tributar está limitado por regramentos e princípios que determinam que tributação deve ser instituída de acordo com a legalidade, isonomia, capacidade contributiva, anterioridade e não confisco. Há, portanto, um rígido regramento constitucional ao qual o ente arrecadante deve estar obedecer para que possa exercer a competência tributária.

Além disso, por sermos um Estado obediente ao Direito e democrático, as exações estão submetidas a requisitos formais e matérias, de tal forma que respeite às formalidades legais impostas e, no plano concreto, ser coerente a concretizar os valores constitucionais democráticos.

Outrossim, o direito tributário, como a mudança do Estado liberal para o Estado Assistencialista, passou a ser utilizado para cumprimento de funções outras que não apenas arrecadar recursos públicos e com isso a política fiscal passou também a desempenhar um papel de induzir o comportamento dos indivíduos, conforme a sociedade fora demandando. Assim, podemos ver um aumento da utilização extrafiscal da tributação.

4.2 FUNÇÃO EXTRAFISCAL TRIBUTÁRIA EM PROL DA PRESERVAÇÃO AMBIENTAL

Com a passagem do Estado liberal clássico para o Estado assistencialista, houve a aquisição de relevante papel no controle e na fiscalização dos agentes econômicos e na concretização de determinados direitos sociais.

Tão logo o Estado passa a intervir no mercado visando evitar as denominadas falhas de mercado e a promoção do Estado de Bem-Estar Social, houve um considerável aumento nas políticas fiscais, dentre elas as que concediam incentivos fiscais. De tal forma que o jurista Aliomar Baleeiro ressaltou a tributação, principalmente no pós-guerra, passou a ser utilizado como um instrumento de política social, econômica e demográfica (BALLEIRO, 1987).

No Brasil, a Carta Política de 1988 conferiu papel de relevo ao Estado, atribuindo-lhe a missão de assegurar inúmeros direitos individuais, sociais e econômicos, bem como de efetivar a justiça material. Nesta perspectiva, como alguns dos seus objetivos primordiais, acham-se a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais (art. 3.º da CF de 1988).

Visando a efetivação da justiça material determinada pela nossa constituição, como, por exemplo, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais (art. 3.º da CF de 1988), a exação fiscal evoluiu da aceção somente arrecadatária (fiscalidade) para a conceituação de que deve ser utilizado para possibilitar a concretização dos objetivos constitucionais (extrafiscalidade). Passou-se, então, à concepção de que o tributo é um importante

instrumento de intervenção do Estado sobre o comportamento dos indivíduos em prol da coletividade.

A extrafiscalidade do tributo é identificada quando o papel do tributo não é arrecadar recursos. O valor a ser arrecadado de um tributo com funções extrafiscais não é a razão de ser da exação fiscal. Ou seja, a extrafiscalidade está presente quando um tributo tenha outros interesses, que não a simples arrecadação financeira.

Temos, em apertada síntese, que a função extrafiscal serve para concretizar direitos fundamentais por ser um meio, “um instrumento para lográ-los”, como define Neto (2017).

Identificando que os tributos podem servir de estímulos ou incentivos a determinados comportamentos desejados em outros campos sociais, como na cultura, na economia e no meio ambiente, entre outros, a política fiscal, sob forma da tributação calcada na função extrafiscal é estabelecida de maneira diversa da que seria quando o tributo cumpre apenas a função fiscal (arrecadatória).

Importante destacar que toda tributação gera alteração comportamental no destinatário da norma. Então não podemos identificar a extrafiscalidade como uma norma tributária que altere o comportamento do contribuinte. Ou seja, se toda norma tributária altera o comportamento à quem ela se destina, não podemos identificar que extrafiscalidade reside em qualquer alteração comportamental do pagador do tributo, mas ela alterará o comportamento para um comportamento desejado.

Assumindo o pressuposto que, como via de regra, o comportamento dos agentes econômicos segue o comportamento esperado segundo as ciências econômicas, como, por exemplo, mais lucro é melhor que menos lucro, uma alteração no ordenamento tributário pode levar a uma alteração na matriz produtiva das empresas. E isso pode acontecer mesmo que seja resultando da imposição tributária exclusivamente visando a arrecadação.

Ou seja, o que define a extrafiscalidade não é que o tributo com objetivo extrafiscal vai alterar o comportamento dos agentes econômicos, porque os tributos com objetivos exclusivamente fiscais também alteram o comportamento da iniciativa privada. Assim, o que ajuda a diferenciar extrafiscalidade de fiscalidade é que os tributos extrafiscais são projetados e inseridos no ordenamento com objetivo de induzir uma alteração comportamental desejada no contribuinte. .

Em acordo com nossa explicação conceitual, Roque Antonio Carrazza nos diz que “há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou

diminui as alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa” (CARRAZZA, 2004 p . 62).

Para o presente trabalho, o aspecto mais importante a ser objeto de análise da extrafiscalidade é o seu efeito indutor promocional do comportamento de particulares. A indução pode ser positiva, ou seja, um estímulo orientado para um fazer, e negativa, quando orientada para um não fazer.

Pode-se verificar a extrafiscalidade no Imposto de Importação. Embora ele gere receita ao erário, ele existe para evitar que se compre do exterior em detrimento às compras no mercado interno e com isso se proteja empregos domésticos, por exemplo. Por outro lado, isso não significa que ele evite que compras externas entrem no país de forma ilegal, mas possui o efeito de reduzir compras lícitas do mercado externo.

Assim, a redução de compras do exterior resulta da combinação da combinação da imposição de um tributo com função extrafiscal e de um aparelho estatal coercitivo atuante junto às regiões de fronteiras com outros países ou locais que recebem produtos do exterior, como portos marítimos.

Ademais, uma das maneiras de se pensar a alíquota de um tributo fiscal sobre um determinado bem é estudar a elasticidade de demanda do referido bem. Sabido que um bem pode ser trocado por outro bem se estuda quantos bens substitutos existem, bem como, quanto àquele bem tributado é importante para o setor produtivo ou sociedade como um todo.

Outrossim, um mesmo tributo pode ser introduzido no ordenamento jurídico pode, a partir de uma determinada necessidade, ter aumentada ou imposta uma sobrealíquota com finalidade extrafiscal. Pensemos no caso da alíquota de ICMS sobre energia elétrica, o ICMS é um imposto com finalidade fiscal, mas em algum momento de crise hídrica no nosso país, com consequente redução de produção de energia elétrica, pode ser aumentada a alíquota do tributo no caso de exceder um determinado consumo pré estimulado, de forma que os agentes econômicos alterem a demanda de energia elétrica e se possa garantir um abastecimento mínimo do bem a todos os consumidores.

No âmbito ambiental, a tributação, por meio de incentivos fiscais, pode ser utilizada como norma de indução para investimento privado na adoção de tecnologias que reduzam a poluição, por exemplo. Dessa forma, podemos perceber que a extrafiscalidade pode ser utilizada como um instrumento de tutela ambiental, em função de poderem ser formuladas voltadas ao estímulo ou ao desestímulo de condutas que buscam a efetivação da defesa do meio ambiente.

4.3 INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS

Conforme analisado por Bobbio, as normas jurídicas podem ter viés de sanção positiva ou negativa. Sanção negativa relaciona-se com a utilização do ordenamento jurídico de forma coercitiva. Já sanção positiva visa induzir comportamentos dos indivíduos orientados para concretização de determinados valores sociais.

Nesse contexto, vê-se que direito tributário, através de sua função extrafiscal, pode ser uma ferramenta para concretização da conservação do meio ambiente via normas promocionais, como, por exemplo, incentivos fiscais.

Como bem argumenta Celso de Barros Correia Neto, “uma vantagem do uso dessa estratégia de tutela ambiental é que, ao contrário da criação de novos impostos sobre atos econômicos que importem emissão de poluente” (NETO, 2017, p. 69-70) e, com isso, todos os entes tributantes podem aproveitar de um tributo já existente do que a criação de um novo tributo.

Valer-se de incentivos fiscais “apresentaria dupla vantagem: desoneraria a iniciativa privada e engajaria o particular na tarefa de proteger o meio ambiente” (NETO, 2017, p. 79) de forma que seria um instrumento mais ágil e de, possivelmente, mais fácil de convencer uma sociedade que já é onerada por uma carga tributária comparável a países desenvolvidos.

A utilização de incentivos como normas tributárias indutoras, segundo Luís Eduardo Schoueri, seriam normas de intervenção sobre o domínio econômico e social, por meio das quais:

o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que consiste em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária. A norma tributária indutora representa um desdobramento da norma tributária primária, na qual se faz presente a indução (ordem para que o sujeito passivo adote certo comportamento).

[...] gerando estímulos positivos ou negativos, conforme o contribuinte incorra, ou não, na hipótese prevista em lei. (SCHOUERI, 2005, p. 40 e 351)

Ou seja, os incentivos fiscais usado com fim de preservação do meio ambiente atuariam com uma intervenção por indução do Estado sobre o domínio econômico, isso, pois significam oferecer vantagens extras aos sujeitos tributados que adotem a conduta estipulada pela norma.

Tal situação visa agir em situações que não seriam alcançáveis se o mercado estivesse se desenvolvendo livremente.

Como relata Brandão (2013, p. 75), “um incentivo fiscal consubstancia um convite à adoção de determinado comportamento desejado. A atratividade do convite está atrelada ao tratamento tributário diferenciado conferido àqueles que o aceitam”. Assim, o Estado agiria em parceria com o setor privado, ao invés de agir de forma coercitiva.

Portanto, a intervenção no domínio econômico através da implementação de um incentivo fiscal representa uma alteração no comportamento estatal, o qual deixa de agir por meio de sanções negativas e, com isso, reduz também o aparato do Estado responsável por vigiar e punir. Ou seja, tanto no âmbito do poder executivo, quanto no poder judiciário pode-se prececer que haveria uma redução das atividades repressivas no âmbito ambiental.

E mais, a partir de um momento que se faça um acordo com os contribuintes que impliquem em redução da poluição via expedientes de facilidade, como diria Bobbio, em situações, como, por exemplo, incentivos fiscais atrelado a investimentos privados estaria sendo estabelecido uma ação estatal calcada na precaução a fim de evitar a poluição ao invés de uma ação estatal baseada no medo.

Sabendo que nosso sistema judiciário possui certa demora em julgar os processos, ao adotar uma postura de punição, pode ser que essa punição não se concretize. Assim, haveria um duplo problema, a poluição não foi evitada e também não foi possível punir os poluidores.

A ideia de normas de sanção positiva indutoras de comportamento no trato ambiental com o aproveitamento da extrafiscalidade tributária poderia ser um veículo que seja mais eficiente. Pois, a verificação de cumprimento de metas, o incentivo é extinto. Com uma ameaça de mais fácil concretização com descumprimento do acordo com o contribuinte é possível que seja mais eficaz.

De tal forma, a indução efetivada por meio de incentivo fiscal culminaria com uma mudança desejada sobre determinado comportamento do contribuinte.

A concessão de incentivos fiscais de viés ambiental pode ser feita, dentre outras maneiras, via isenção, redução de base de cálculo ou alíquota, concessão de crédito presumido, diferimento no pagamento do tributo mediante acordo com cada contribuinte, cuja manutenção do tratamento tributário diferenciado se mantém com o cumprimento do que foi acordado com o Estado.

De tal forma, podemos conceituar incentivos fiscais como um instrumento fiscal, como o pode se depreender do termo em si mesmo, que visa incentivar um determinado

comportamento através de um tratamento fiscal mais vantajoso àqueles que quiserem adotar ao que o Estado venha propor.

Como bem colocado por Celso de Barros Correia Neto, segundo Terence Trennepohl, “a criação de incentivos fiscais seria a proposta “mais viável”, em sede de tributação ambiental” (NETO, 2017, p. 79), porque além de ser uma medida que todos os entes políticos pudessem adotar, os incentivos são cabíveis “sem necessidade de maiores digressões, em todas as espécies tributárias” (TRENNEPOHL, 2008, p. 95).

E, coadunando com a presente tese, que um incentivo fiscal seria mais eficaz no tratamento ambiental por ser anterior à poluição, Alejandro Altamirano nos diz que uma política tributária ambiental que se vale instrumentos econômicos para reduzir o impacto ambiental “deve privilegiar os estímulos tributários e incentivos econômicos, em vez de impostos ou taxas. Por serem anteriores ou concomitantes aos atos de degradação, essas **medidas seriam menos custosas do que corrigir o dano ambiental já efetivado.**” (NETO, 2017, p. 79, grifo nosso).

Em contrapartida, um incentivo fiscal tem um custo para o Estado, uma renúncia de receita. Então, adotar uma norma indutora tributária fiscal tem de levar em conta o valor que deixa de entrar nos cofres públicos e sua estruturação deve prever que a adoção desse instrumento fiscal é compensada pelas externalidades positivas que causam no meio ambiente.

Podemos destacar que há incentivos fiscais no trato ambiental em todas as esferas políticas (União, Estados e Municípios) em diferentes tributos.

Em âmbito federal, podemos citar incentivos em relação ao Imposto Territorial Rural, Lei nº 9.393/96, e IPI, Decreto nº 755/1993. Com relação ao ITR, podemos citar que se exclui da base de cálculo do imposto as áreas cobertas por floresta nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração (art. 10, §1º, II, “e”) e, com relação ao IPI, pode-se citar que foram fixadas “alíquotas menores para veículos automotores movidos a álcool do que as que estabeleceu para os movidos à gasolina”. (NETO, 2017, p. 86)

Na esfera estadual, há estados que isentam o IPVA de veículos movidos a motor elétrico, por não ser motor que gere poluição como os motores que utilizam gasolina, álcool ou diesel, como os estados do “Piauí (Lei nº 4.548/1992, art. 5º, VIII), Maranhão (Lei nº 5.594/1992, art. 9º, XI), Ceará (Lei nº 12.023/1992, art. 4º, IX) e Sergipe (Lei nº 3.387/1992, art. 4º, XI)” (NETO, 2017, p. 89).

Já com relação aos municípios, é cada vez mais comum o IPTU-Verde, como no caso do município de Goiânia (GO) e Salvador (BA), o qual “estabelece desconto de 10% para proprietários de imóveis residenciais e não residenciais que adotem medidas que estimulem a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente” (NETI, 2017, p. 89).

Além desses dois municípios, outros municípios como “Vila Velha (ES), Lei nº 4.864/2009; São Carlos (SP), Lei nº 13.692/2005; Colatina (ES), Lei nº 4537/1999; Americana (SP), Lei nº 4448/2007; Campos do Jordão (SP), Lei nº 3.157/2008; Barretos (SP), Lei Complementar nº 122/2009” (NETO, 2017, p. 90) que contam com legislação que dá desconto de IPTU no caso de cumprimento de determinadas regras de proteção ambiental.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Políticas ambientais que se utilizem do direito tributário, via normas promocionais, podem ajudar a distensionar o conflito entre defesa do meio ambiente e crescimento econômico, dado que tende a ser uma política que não inibiria investimentos no setor produtivo e nem resultaria no fechamento de empresas e, com isso, não seria uma política que aumentaria o desemprego.

Mais complexa se torna a questão de proteção ambiental em um país em desenvolvimento, pois uma proibição da atividade particular pode implicar em reduzir o desenvolvimento econômico tão necessário para melhorar as condições de vida da população.

Por isso a implementação de incentivos fiscais, via expediente de facilitação ou prêmios, segundo definição de Norberto Bobbio, podem ser mais eficazes para reduzir a poluição. Ao mesmo tempo, parece ser uma política de mais fácil aceitação pela sociedade e com um menor custo que normas coercitivas, tanto por envolver uma aparato estatal menor que vise vigiar e punir. Os incentivos fiscais teriam como foco: reduzir ou evitar que se polua, ou seja, o Estado atua antes ou concomitante à poluição. Enquanto o direito coercitivo penal será exercido após a poluição ambiental ter ocorrido.

Em síntese, é mais complexo a implementação de sanções positivas do direito tributário no tratamento da crise ambiental e suscita, ainda, críticas de especialistas, como, por exemplo, a possível perda de arrecadação oriundo da renúncia de receitas tributárias. Então, em grande medida, é preciso que o valor financeiro que o Estado abre mão seja compensado pelo benefício ambiental.

Ao mesmo tempo, parece ser uma medida inteligente na concretização do princípio do desenvolvimento sustentável, por tratar potenciais poluidores como parceiros no combate à poluição sem grandes implicações no crescimento econômico de forma a tornar sustentável (perene e aceita pelos partícipes da democracia) políticas de sustentabilidade.

NOTAS

¹ “A Conferência de Estocolmo Sobre o Meio Ambiente Humano pretendeu marcar a inserção dos Estados no âmbito de um debate global sobre o ambiente no mundo. Concluiu-se que era preciso redefinir o próprio conceito de desenvolvimento. [...] Ao final da Conferência foi firmada a Declaração sobre o Meio Ambiente [...]. A Declaração destaca o ser humano como resultado e artífice do meio que o circunda, proclama que a defesa e a melhoria do meio ambiente para as gerações presentes e futuras converteu-se num objetivo imperioso para a humanidade e deverá ser perseguido e, ainda, sugere que cidadãos e comunidade, empresas e instituições em todos os planos aceitem as responsabilidades que lhes incumbem e que todos eles atuem efetivamente para a preservação ambiental. Surgiu a noção de desenvolvimento socioeconômico em harmonia com a preservação do meio ambiente, mais tarde batizada de “desenvolvimento sustentável”. Em Estocolmo chegou-se ao consenso sobre a necessidade urgente de reação global ao problema da deterioração ambiental.” (THOMÉ, 2015, p. 44).

² A expressão sadia qualidade de vida demonstra que o “legislador constituinte optou por estabelecer dois objetos de tutela ambiental: ‘um imediato, que é a qualidade do meio ambiente, e outro mediato, que é a saúde, o bem-estar e a segurança da população, que se vêm sintetizando na expressão da qualidade de vida’”. (FIORILLO, 2013, p. 49)

³ Dados enviados pela Fundação Estadual de Proteção ao Meio Ambiente (FEPAM) a partir da Lei de acesso à informação.

⁴ Dados enviados pela Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental (CETESB) a partir da Lei de acesso à informação.

⁵ Dados enviados pela Secretaria do Meio Ambiente e Desenvolvimento (SSEMAD) a partir da Lei de acesso à informação. de Autos de Infração da Secretaria do Meio Ambiente e Desenvolvimento (SSEMAD).

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

Bobbio, Norberto. **Da Estrutura à Função**: novos estudos de Teoria do Direito. Barueri: Manole, 2007.

BRANDÃO, Renata Figueirêdo. **Incentivo Fiscal**: parâmetros e limites para sua instituição à luz da constituição federal de 1988. 2013. 267 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/pt-br.php>. Acesso em: 26 dez. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Edição do Kindle.

COMPANHIA DE TECNOLOGIA DE SANEAMENTO AMBIENTAL (CETESB). **Dados sobre autos de infração emitidos em 2019 pelo estado de São Paulo**. [mensagem pessoal] Mensagem recebida por: <egama33@gmail.com>. em: 09 jun. 2020.

DIRETORIA DE AUTOS DE INFRAÇÃO DA SECRETARIA DO MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO (SSEMAD). **Dados sobre autos de infração emitidos em 2019 pelo estado de Minas Gerais**. [mensagem pessoal] Mensagem recebida por: <egama33@gmail.com>. em: 10 jun. 2020.

FERNANDES, André Luiz Fonseca. **Desenvolvimento sustentável e tributação**: o papel do tributo ambiental no Brasil. 2007. 120 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Direito Político e Econômico, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2007. Disponível em: <http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/2675>. Acesso em: 26 dez. 2020.

FERRAS JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: Técnica, Decisão, Dominação. 4ª ed., ver. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003.

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.

Fundação Estadual de Proteção ao Meio Ambiente (FEPAM). **Dados sobre autos de infração emitidos em 2019 pelo estado do Rio Grande do Sul**. [mensagem pessoal] Mensagem recebida por: <egama33@gmail.com>. Acesso em: 12 jun. 2020.

INMETRO (Brasil). Ministério da Economia. **Histórico dos certificados válidos**. Disponível em: <https://certifiq.inmetro.gov.br/Grafico/HistoricoCertificadosValidos>. Acesso em: 20 jul. 2020.

MOURA, Adriana Maria Magalhães de. Trajetória da Política Ambiental Federal no Brasil. In: MOURA, Adriana Maria Magalhães de (org.). **Governança Ambiental no Brasil**: instituições, atores e políticas públicas. Brasília: Ipea, 2016. Cap. 1. p. 13-43. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/160719_governanca_a_m_biental.pdf. Acesso em: 28 dez. 2020.

NETO, Celso de Barros Correia. **Os impostos e o estado de direito**. São Paulo: Almedina, 2017. Edição Kindle.

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

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

THOMÉ, Romeu. **Manual de Direito Ambiental**. 5. ed. rev., ampl. e atual. Bahia: Editora Juspodivm, 2015.

TRENNEPOHL, Terence. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TRENNEPOHL, Terence. **Manual de Direito Ambiental**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Ebook.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-Financeiros e Tributários. Ênfase na Prevenção. A Utilização dos Bens Ambientais e Suas Implicações in **TÔRRES**, Heleno Taveira (org.) **Direito Tributário Ambiental**, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 540.