

EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL: LIMITES E POSSIBILIDADES

Introdução

O problema do presente texto é tratar dos limites constitucionais ao *poder de tributar com finalidades extrafiscais em matéria ambiental*. Inicialmente, cabe questionar quais são os limites ao poder de tributar com finalidade extrafiscal? Quais são os princípios que o orientam? Em suma, como o Estado ordena, intervém e promove os direitos fundamentais em Estado Democrático de Direito, especialmente em matéria ambiental, por meio do uso de instrumentos tributários.

A tributação historicamente tem sido pensada sob a ótica da fiscalidade, ou seja, como forma de financiamento do Estado e custeio de suas atividades principais. Em período recente o Estado adquiriu novas funções, tais como promover direitos fundamentais prestacionais (educação, saúde, habitação, meio ambiente equilibrado, etc.) e corrigir falhas de mercado. Para além de suas funções clássicas, novas e mais complexas atividades têm se somado, exigindo uma resposta sobre como compatibilizar estas novas funções com o texto constitucional.

As funções clássicas exigiam o financiamento do Estado por meio de tributos e uma proteção passiva dos direitos fundamentais à liberdade e propriedade. As novas funções exigirão uma *atitude positiva* onde a tributação será concebido como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos. A tributação extrafiscal tem sido compreendida como um instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico; redistribuindo renda ou intervindo na economia. Ao lado desta aparente virtuosidade da ação do Estado corrigindo falhas sociais ou de mercado, diversas vozes levantaram dúvidas deveras pertinentes: *será que o Estado não poderia sofrer a captura de grupos de pressão e ao invés de produzir uma ação virtuosa transfira recursos públicos para grupos privados (fenômeno rent-seeking)?* Será que o Estado não poderia ser capturado por comportamentos oportunistas de redução de compromisso social, de entregas com

base na fruição de bens públicos (*dilema do carona ou free-rider*)? Será que simplesmente o Estado não sabe como escolher bem, não por motivos de má-fé, mas simplesmente porque não detém todas informações do sistema econômico (*limitação informacional*), acarretando mais danos do que benefícios em sua atuação?

Estabelecer as condições e limites constitucionais à utilização extrafiscal da tributação é um dos problemas centrais do constitucionalismo moderno. Afinal este instrumento de promoção econômica e social não pode ferir a essência dos direitos que deseja preservar. Não se pode aceitar que para atingir finalidades louváveis do ponto de vista constitucional sejam pisoteados os direitos fundamentais do contribuinte.

1. Extrafiscalidade: conceito e classificação no sistema constitucional.

O problema da extrafiscalidade não é novo e nem passou despercebido pelos fundadores da teoria jurídica-tributária, tais como *Emmanueli Morselli*, *Edward Selligman*, *Aliomar Baleeiro*, entre tantos outros. Cabe lembrar que uma das primeiras obras sobre o tema foi escrita por *Mario Pugliese* em 1932, intitulada “*As finanças públicas e sua função extrafiscal nos Estados Modernos*”(La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni”.

O termo, contudo, ganhou força e expressão assumindo ares de onipresença, ou seja, tornou-se um conceito ampliado, inchado, citado como presente em praticamente cada canto onde houvesse uma política pública social ou econômica sendo aplicada, especialmente no setor ambiental. Esta superexposição do conceito ao invés de fortalecê-lo o enfraqueceu, tornou-o ainda mais ambíguo, vago e incerto. De tal modo que esta ampliação semântica exagerada o tornou vazio. Ao tentar abarcar tudo, não significava nada, não se distinguia de outros conceitos, princípios, institutos, desaparecendo, paradoxalmente, na sua onipresença. De tão relevante, foi chamado para trazer duplos benefícios para cada setor, mas implicou em sua irrelevância, visto que sua incerteza semântica poderia trazer poucos benefícios teóricos. Corretamente aqueles

que alertam para o atual estado do conceito acertam em exigir clareza técnica no trato deste.

Em nossa opinião trata-se de um *conceito tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e econômica e socialmente benéfico*, mas que exige uma reelaboração por parte da doutrina atual, para que a sua complexidade possa voltar a trazer benefícios à teoria jurídica. Torna-se imperioso diferenciar conceitos próximos, sentidos diversos e planos de análise distintas, sob pena de impedir a correta utilização do mesmo. Desse modo, vive a doutrina um grave momento de confusão conceitual sobre a utilização sem critério claro em seus termos tais como: externalidades, efeitos extrafiscais, tributos extrafiscais e princípios atinentes, em um verdadeiro sincretismo teórico, ou seja, com a mistura de temáticas tão diversas como política fiscal, economia pública e Direito Tributário.

O texto constitucional, as normas gerais em Direito Tributário e o CTN não estabeleceram um conceito legal ou constitucional explícito sobre a extrafiscalidade, de tal modo que este deve ser construído a partir do sentido dos dispositivos constitucionais. Tal situação implica em aumento de incerteza sobre este conceito, bem como na insegurança sobre a sua utilização abusiva ou insuficiente. Na ausência de delimitação constitucional clara a preferência do intérprete deve estar na prevalência da esfera da liberdade sobre a esfera da intervenção, bem como na proteção contra as normas que exijam sacrifícios indevidos.

Diversos são os conceitos utilizados para definir a extrafiscalidade, dentre os quais podemos citar conceitos mais restritivos e outros mais amplos. O *conceito restritivo* da extrafiscalidade a compreende como fenômeno que se refere as normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva, enquanto, a seu *conceito ampliado* o compreende como dimensão finalista do tributo incorporando os efeitos extrafiscais das normas tributárias na própria natureza dos tributos. Esta última concepção tomada em toda a sua radicalidade permitiria a ampliação da ação indutora do Estado, para além dos limites expressamente previstos no texto constitucional.

Entendemos que o CF/88 optou claramente por uma *interpretação restritiva* deste conceito.

São elementos caracterizadores da extrafiscalidade: i) *fim constitucional pretendido*; ii) *meio utilizado* e a iii) *técnica adotada*. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente, etc.). Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional. A extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental os objetivos para a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88), entre outros.

O meio a ser utilizado é dado pela *ordenação*, *intervenção* ou pela *redistribuição* de renda. A *ordenação*, ou seja, o uso de mecanismos administrativos-fiscais de proteção do interesse público foi um dos primeiros meios extrafiscais estudados pela doutrina. *Edwin Seligman* que foi um dos fundadores teóricos das finanças públicas norte-americanas observou com precisão este fato. Em sua época existiu um grande debate no continente europeu e nos EUA sobre as receitas públicas e a classificação dos tributos e as suas funções. Antecipando em muito os debates posteriores observava o autor em seu clássico “*Ensaio sobre a Tributação*” (*Essays in Taxation*) sobre a distinção entre o poder de tributar (*power to tax*) e o poder de polícia (*police power*), onde afirmava que a distinção das receitas não deveria decorrer de sua função precípua, se arrecadatória (*primarily for revenues*) ou regulatória (*for regulation*); mas se almeja benefícios específicos (*special benefits*) ou gerais (*common benefits*), em uma distinção que se tornaria famosa posteriormente com os estudos de *Gianinni*.

Um exemplo de extrafiscalidade com finalidade ordinatória está na progressividade extrafiscal do IPTU progressivo como instrumento de política urbana, previsto no art. 182, § 4º, inc. II da CF/88. Neste caso, o imposto tem por objetivo punir o mal uso da propriedade urbana, mediante não-utilização, subutilização ou não-edificação, conforme a política urbana. A tributação neste caso não pretende realizar

uma intervenção na economia, mas adequar os comportamentos perante as normas objetivas do ordenamento jurídico.

A *intervenção* ocorre por meio de mecanismos indutores ou desestimuladores de determinados comportamentos de agentes econômicos. A *redistribuição* de renda ocorre por meio da transferência fiscal de recursos entre indivíduos, em uma modalidade reformadora da realidade social. Podemos afirmar que enquanto os meios ordinatórios querem preservar e manter a ordem constitucional, os meios interventivos pretendem corrigir determinadas *falhas de mercado* e os meios redistributivos visam a *reforma social*, corrigindo as *falhas sociais*.

Existem diversas *técnicas* utilizadas com o propósito de alcançar os fins constitucionais, aplicando os meios previstos em lei. As técnicas são instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. São exemplos de técnicas: a utilização de alíquota progressiva, seletivas, isenções fiscais, reduções de alíquota, aproveitamento de créditos fiscais, depreciação acelerada, dentre tantos outros. O instrumento técnico permitirá a indução de determinados comportamentos tornando a carga fiscal menor ou desincentivando tornando-a mais gravosa.

Cabe diferenciar a existência de tributos com *finalidades extrafiscais* dos *efeitos extrafiscais* dos tributos, visto que são temas diversos. Todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, visto que da imposição tributária sempre decorrerá um efeito (*externalidade*) positivo (*incentivadora*) ou negativo (*desincentivadora*) sobre a ordem econômica e social. Já reconhecia *Morselli* que ao lado dos instrumentos exacionais conviviam instrumentos extrafiscais que buscavam não um ingresso ou entrada pública (*entrata*), mas de produzir uma modificação qualquer na ordem econômica e social, como fim imediato da norma tributária. No direito alemão se diferenciam os tributos com preponderante finalidade extrafiscal (*Lenkungsabgaben*), dos tributos com finalidade fiscal (*Lenkungssteuer*), que visam igualmente atingir fins fiscais e extrafiscais e os tributos com efeitos extrafiscais (*Lenkungswirkung*). Todos os tributos de uma forma ou outra irão possuir efeito

extrafiscal, sendo o mais notório deles a redução de bem-estar individual pela redução da renda ou patrimônio (*Wohlfahrtsverlust*).

Relatava *Morselli* os grandes debates existentes na época sobre a aceitação ou negação das finalidades político-sociais do tributo, nos debates entre *Sax*, *Wagner*, *Kammes* e *Schaeffle*. Para *Morselli* a ciência jurídica deveria ter em conta os fins sociais, econômicos e políticos da norma, como uma exigência metodológica (MORSELLI, 1947). Tal entendimento não significa abdicar da autonomia do Direito Tributário perante a economia ou a ciência das finanças, pelo contrário seria uma forma de fortalecer o papel prescritivo do Direito sobre a realidade social. As normas jurídicas deixam de serem entendidas como objetos ideais e passam a serem compreendidas como comandos pragmáticos-normativos.

Existem tributos, entretanto, que possuem finalidade extrafiscal claramente definida no ordenamento jurídico, de tal modo que este incorpora estas características como parte de sua estrutura normativa. Como exemplo poderíamos citar o IOF, o IPI, o II e o IE que possuem como finalidade relevante regular determinado setor econômico (mercado financeiro, industrial ou comércio exterior). Estes impostos não possuem natureza extrafiscal, dado que sua natureza não difere dos demais impostos, contudo, estão sujeitos a um *regime constitucional extrafiscal* próprio que lhes justifica o fato de serem exceção ao princípio da legalidade, da anterioridade e da periodicidade mínima, bem como utilizarem-se de instrumentos de técnica fiscal de incentivo ou desincentivo aos seus respectivos setores (seletividade, *ex-tarifário*, entre outros). Dessa forma, podemos considerá-los como *impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal*.

Igualmente relevante é a distinção sobre os distintos planos de análise: *economia pública*, *política tributária*, *Direito Tributário* e *técnica fiscal*. O estudo da extrafiscalidade, apesar de conectado com diversos planos do conhecimento, não recebe o mesmo sentido e estrutura de modo uniforme. Cada um destas dimensões possui seu próprio objeto, problema, linguagem e método, sendo natural que a extrafiscalidade receba significações diversas. A *economia pública* irá se preocupar especialmente com os *efeitos fiscais* das normas tributárias sobre a criação, distribuição e redistribuição de bens. A *política tributária* irá verificar quais são as finalidades constitucionais e como

encontrar mecanismos para alcançar estas finalidades. Ao *Direito Tributário* caberá o estudo das normas de competência extrafiscal, enquanto a técnica fiscal irá questionar sobre os eficientes mecanismo indutores, redistributivos ou ordenadores do bem estar social.

2. Regime constitucional da extrafiscalidade.

A idéia de tributos com finalidade indutora já existiam entre os primeiros teóricos do Direito Tributário, dentre os quais podemos destacar os estudos de *Giannini*.

A doutrina já diferenciava os *efeitos extrafiscais* dos tributos dos tributos com *finalidade extrafiscal*, dado que se compreendia que todos os tributos possuem um efeitos extrafiscal, alguns em maior e outros em menor grau, contudo, todos eles produzem consequências sobre a tomada de decisão dos agentes econômicos, induzindo ou repelindo condutas. Outra situação bastante diversa é o uso intencional da tributação com a finalidade precípua de premiar ou punir condutas com vistas a uma finalidade pública. Os tributos, igualmente, não possuem natureza fiscal ou extrafiscal, estas são funções do tributo, ou seja, instrumentalizações que a ordem constitucional admite para que determinada imposição fiscal busque precipuamente recursos públicos para o *financiamento* de direitos fundamentais ou a *promoção* destes mediante a indução de condutas.

Historicamente a tributação é estudada como a forma de retirada de patrimônio privado com o intuito do financiamento do interesse público, sendo que este poderia adotar diversos objetivos: o custeio do Estado (Estado Liberal), das políticas públicas (Estado Social) ou mesmo dos direitos fundamentais (Estado Democrático de Direito). Outra questão bastante diversa é a noção de que o Estado deve incentivar ou desincentivar comportamentos visando realizar os objetivos constitucionais. Afinal, até que ponto estaria o Estado autorizado a utilizar a tributação como instrumento extrafiscal?

A tributação foi durante séculos um campo claro de delimitação do poder de tributar, sendo que no sistema constitucional brasileiro foram estabelecidos limites claros à atuação das competências tributárias, por meio do princípio da legalidade estrita, da repartição rígida de competências, da tipicidade e da definição dos elementos componentes da regra-matriz de incidência tributária.

Outro elemento importante é o fim a ser alcançado: a *promoção dos direitos fundamentais sociais ou econômicos*, ou seja, o objetivo almejado não é a apenas a indução de condutas econômicas vinculadas à Ordem Econômica, mas igualmente aqueles previstos na Ordem Social (família, meio ambiente, lazer, cultura e educação).

A título de exemplo podemos citar o *Estatuto dos Benefícios Fiscais* de Portugal que não conceitua diretamente o fenômeno da extrafiscalidade, contudo, a indica como critério determinante para a concessão de incentivos, de tal forma que: “1 - *Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”.

Cabe questionar quais são os princípios que regem a extrafiscalidade?

Uma tentação simplificadora seria imaginar que os tributos com função fiscal estão submetidos ao *princípio da isonomia*, enquanto que a extrafiscalidade é limitada pelo *princípio da proporcionalidade*. Este entendimento decorre da compreensão de que o princípio da proporcionalidade trata da correta adequação entre os meios escolhidos e os fins pretendidos pela norma tributária. Assim, se as finalidades são extrafiscais então a proporcionalidade indicaria os parâmetros para a correta utilização de meios e técnicas extrafiscais na promoção dos direitos fundamentais. Tal argumento é falso. *Tanto a fiscalidade, quanto a extrafiscalidade se submetem inquestionavelmente ao princípio da isonomia*. A eleição de uma norma de incentivo fiscal de um setor econômico sem a correta justificativa discriminatória será afastado por ofensa ao princípio da igualdade e não pela ofensa à proporcionalidade.

O princípio da proporcionalidade, contudo, possui importante função de controle normativo no caso de restrições de direitos fundamentais, por meio da aplicação dos critérios da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito.

Um erro comum está em afirmar que o país vive um *Estado Permanente de Ponderação*, com ausência de segurança sobre a hierarquização axiológica¹ fundada pela CF/88, enxergando em cada conflito principiológico um momento de ponderação de princípios e regras. Igualmente seria falso afirmar-se que a ponderação possui um papel menor na interpretação sistemática. Inúmeros exemplos poderiam ser citados, para contrariar este entendimento: o julgamento sobre a possibilidade do aborto de fetos anecéfalos, cotas sociais e raciais, entre tantas outras. Poderíamos alegar que estas decisões são equivocadas, mas nunca que elas não são fruto de uma nova forma de interpretação constitucional.

Outro questionamento errôneo é sobre o método mais importante na interpretação sistemática sob o neoconstitucionalismo: a *subsunção ou a ponderação*? Novamente impõe-se uma falsa questão que permite qualquer resposta. Tanto a subsunção, como proteção da hierarquização axiológica original, quanto à ponderação como forma de *re-hierarquização axiológica* são fundamentais sob o neoconstitucionalismo, desde que respeitem os seus princípios fundamentais, as cláusulas pétreas e os limites ao poder de reforma constitucional. Portanto, é inegável que o neoconstitucionalismo utiliza o binômio hierarquização (subsunção) e re-hierarquização (ponderação) como forma de manutenção do *consensus* constitucional original de uma sociedade complexa e plural em um mundo dinâmico e em transformação.

A Corte Constitucional Alemã (BVerfG), por exemplo, faz uso do interessante *método de concretização da ordenamento axiológico*” (*Methode Konkretisierung einer Wertordnung*) para encontrar soluções conforme a Constituição a

¹ Cf. KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. Steuer und Wirtschaft: StuW ; Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften 1996,1, S. 3-11.

partir de enunciados abstratos ou gerais (*abstrakten Sätzen*) previstos no texto constitucional.

Mantém-se, contudo, o questionamento: existe algum *sobreprincípio que regule a extrafiscalidade?*

Em nossa opinião *a extrafiscalidade recebe proteção multidimensional*, ou seja, na definição de seus fins, meios e na técnica utilizada, cada qual com seus princípios relevantes. O princípio mais próximo para orientar a diretriz geral os limites gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal é o *princípio da subsidiariedade*.

Este princípio pouco lembrado para tratar da correta correlação entre meios e finalidades é muito mais adequado que o princípio da proporcionalidade para indicar quando o uso da extrafiscalidade é adequada e necessária e quando ela invade ilegitimamente a esfera privada. Este princípio tal como a proporcionalidade implica na assunção de que deve existir uma adequação entre os meios utilizados e os fins práticos a serem alcançados na esfera político-administrativa, contudo, a sua diferença está na sua orientação clara sobre a oportunidade e conveniência da atuação estatal para moldar comportamentos privados. O princípio da proporcionalidade analisa tão somente se a atuação estatal foi proporcional, razoável ou excessiva. A subsidiariedade propõe-se a orientar sobre quando esta atuação é desejável e não tanto sobre a sua modulação normativa-aplicativa. *A subsidiariedade irá claramente estabelecer uma hierarquia axiológica* sobre o uso da atuação estatal como forma de consecução do interesse geral.

A proporcionalidade serviria como critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no caso de restrição de direitos fundamentais, de tal modo que os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito serviriam como critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos (estados de coisas). Contudo, seria um instrumento inadequado para verificar-se a conveniência e competência de normas indutoras de comportamentos privados. Seu sentido e alcance não auxiliaria a responder sobre a (in) adequação ou (des) necessidade da instituição de um regime especial para premiar ou induzir o setor automobilístico.

Sua a utilidade estaria restrita tão somente com instrumento de controle ou correção na aplicação excessiva de normas, mas não para determinar o seu conteúdo.

O critério da necessidade nos informa, de modo geral, que a atuação extrafiscal é auxiliar e deve ocorrer somente de modo subsidiário, quando outros meios não-fiscais não possam ser utilizados. Igualmente merece destaque o fato de que estes somente poderiam ser lançados quando a própria sociedade não regular corretamente seus interesses ou quando a regulação não seja prejudicial ou ineficiente. Assim, o critério da necessidade tem o seu conteúdo essencial vinculado a noção de subsidiariedade, ou melhor, *o conteúdo essencial do critério da necessidade decorre do princípio da subsidiariedade.*

Nossa compreensão decorre da assunção de que se trata de um entendimento errôneo o pressuposto de que os interesses privados (direitos individuais) possam sempre entrar em conflito com os interesses públicos e, portanto, o princípio da proporcionalidade seria sempre chamado a determinar a necessidade de determinada medida ou a mediar este conflito. *A proteção dos direito individuais, da autonomia da vontade e da livre iniciativa é essencialmente um interesse público.*

Trata-se de um erro comum acreditar-se que o sistema constitucional não determinou casos explícitos de hierarquização axiológica, onde o papel da proporcionalidade irá circunscrever-se à correção e controle dos excessos. *O sistema constitucional adotou como norma geral a subsidiariedade para determinar o sentido e alcance da aplicação da extrafiscalidade.*

O *núcleo essencial* do princípio da subsidiariedade decorre da valorização axiológica da *solução próxima ao cidadão*, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos não está longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximo possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas.

Esta noção foi incorporada na doutrina e no Direito Europeu no Artigo 5.º (3.º-B), do Tratado CE, bem como no décimo segundo considerando do preâmbulo do Tratado da União Europeia. Este comando é nominado como princípio da subsidiariedade no Direito Europeu, tal como podemos ler no Preâmbulo do Tratado da União Europeia, que determina da seguinte forma:

“RESOLVIDOS a continuar o processo de criação de uma união cada vez mais estreita entre os povos da Europa, em que as decisões sejam tomadas ao nível mais próximo possível dos cidadãos de acordo como princípio da subsidiariedade”.

Artigo 5.

(..) Nos domínios que não sejam das suas atribuições exclusivas, a Comunidade intervém apenas, de acordo como princípio da subsidiariedade, se e na medida em que os objectivos da acção prevista não possam ser suficientemente realizados pelos Estados-Membros, e possam pois, devido à dimensão ou aos efeitos da acção prevista, ser melhor alcançados ao nível comunitário”.

O princípio da subsidiariedade estabelece uma determinada autoridade local deva possuir autonomia perante uma entidade central, determinando uma repartição de competências com preferência pela solução mais próxima ao cidadão. Em relação a extrafiscalidade a subsidiariedade nos informa que o uso de mecanismos de indução deve ser restritivo, excepcional e somente adequado aos casos claramente justificáveis de uma atuação positiva do Estado.

Cabe ressaltar que o princípio da subsidiariedade não se constitui em princípio explícito ou claramente aceito no Direito Constitucional brasileiro, o que não significa que possa ser depreendido do texto constitucional.

No Direito Constitucional brasileiro o princípio não se encontra claramente disciplinado, contudo, se analisarmos o texto constitucional veremos claramente uma restrição das competências tributárias estabelecendo uma atuação subsidiária na ordem econômica. Determina o art. 173 que:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

De igual modo estabelece o texto constitucional que a ordem econômica é fundada na “(...) *na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, (...)*”;

O art. 174 da CF estabelece um regime constitucional claro para as normas indutoras, inclusive para a extrafiscalidade, prevendo:

- i) exigência formal de lei autorizativa (elemento formal);
- ii) eficácia geral indicativa (eficácia limitada);
- iii) atividade administrativa-normativa vinculada ao elemento formal e a eficácia restrita e;
- iv) valorização constitucional axiológica da iniciativa privada como fundamento da ordem econômica.

Estes fundamentos ensejam a compreensão de que:

- *não existe no sistema constitucional nacional uma cláusula geral autorizativa de instituição de tributos com finalidade extrafiscal*, devendo esta atuação estar prevista em lei e possuir justificativa relevante para que supere a exigência de que função estatal deva ser meramente *indicativa*;

- a atividade indutora do Estado na Ordem Econômica, inclusive por meio de tributos extrafiscais, é *subsidiária* à atuação privada, ou seja, acessória e auxiliar, sob pena de desvalorização dos preceitos básicos do ordenamento nacional;

- no caso de ponderação ou conflito entre a necessidade da atuação estatal e da livre iniciativa deverá ser privilegiada a esfera privada de atuação dos agentes privados na Ordem Econômica, inclusive com o direito público subjetivo de não terem as suas escolhas formal ou substancialmente induzidas indevidamente, inclusive por meio da extrafiscalidade.

Contudo, note-se que a atribuição de normas de competência fiscal ou extrafiscal deve ocorrer de modo expreso, tal como no tratamento diferenciado para a defesa do meio ambiente. Assim:

Art. 170 (...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

3. Extrafiscalidade Ambiental

Existem atualmente dois grandes grupos de soluções tributárias utilizadas com o intuito de auxiliar para um meio ambiente ecologicamente equilibrado: i) imposição de tributos ambientais e ii) criação de incentivos à produção sustentável.

A imposição de tributos ambientais se constitui em solução do tipo “*comando e controle*”, ou seja, soluções que se estabelecem um padrão de conduta e a exigência da internalização do custo das externalidades, tornando obviamente a atividade mais cara do que outra. Assim, por exemplo, a seletividade do IPI ou ICMS pode diferenciar a incidência sobre garrafas PET e garrafas de vidro, etc.

A criação de incentivos à produção sustentável caracteriza-se como sendo um tipo de solução tipo positiva, ou seja, tipo “*incentivo-premiação*”, que pretende induzir a tomada de decisões ecologicamente sustentáveis pela indicação de benefícios. Dessa forma, a utilização de incentivos à indústria ecológica ou seus produtos pode ser um mecanismo de proteção ao meio ambiente.

Diversos países europeus notaram que a tributação ecológica deve cortar transversalmente o sistema tributário de país, ou seja, possuir uma coerência sistêmica. Desse modo, não basta simplesmente se criar tributos incidentes sobre determinados tipos de atividades poluidoras, é necessário que o sistema tributário de um país seja o mais “*ecológico*” possível, ou seja, é preciso que exista uma consistência de políticas públicas que induzam o modelo produtivo para um nível de sustentabilidade, orientando a política fiscal nacional, estadual e municipal.

Assim, alguns países passaram a trabalhar com a idéia de uma “*reforma tributária verde*” (*Green Reform*). Dessa forma, o sistema tributário como um todo é orientado por uma referência ecológica (*ecological latitude*). A principal contribuição desses questionamentos está na análise dos sustentáculos de um sistema tributário.

A extrafiscalidade ambiental necessita ainda, contudo, questionar sobre a sua coerência com os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da segurança jurídica. Trata-se, contudo, inquestionavelmente de um importante mecanismo de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Conclusões

1. A *extrafiscalidade recebe proteção multidimensional*, ou seja, na definição de seus fins, meios e na técnica utilizada, cada qual com seus princípios relevantes. O princípio mais próximo para orientar a diretriz geral os limites gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal é o *princípio da subsidiariedade*.

2. *A subsidiariedade estabelece claramente uma hierarquia axiológica* sobre o uso da atuação estatal como forma de consecução do interesse geral, determinando esta atuação como limitada e subsidiária.

3. O *núcleo essencial* do princípio da subsidiariedade está na valorização axiológica da solução próxima ao cidadão, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos está próxima ao cidadão e não longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que uma solução próxima pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas.

4. A proporcionalidade serviria como critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no caso de restrição de direitos fundamentais, de tal modo que os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito serviriam como critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos (estados de coisas). Contudo, seria um instrumento inadequado para verificar-se a conveniência e competência de normas indutoras de comportamentos privados.

5. Tanto o princípio da subsidiariedade (limitação de competência), da isonomia (limitação material) e da proporcionalidade (correção pelo exame de necessidade) serão chamados à concretização dos valores constitucionais na aplicação da extrafiscalidade.

6. A extrafiscalidade ambiental é um importante mecanismo de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, mas deve respeitar os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da segurança jurídica.

Referências bibliográficas

- ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributária*. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- ARAMAYO, Maria Silva Velaverde. *Benefícios y minoraciones en Derecho Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução a Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forrense, 2002.
- BALLEET, Jerome; BAZIN, Damien; LIOUI, Abraham; TOUAHRI, David. Green taxation and individual responsibility. *Ecological Economics*, 2007, Vol.63(4), pp.732.
- BAZIN, D. ; BALLEET, J. *et* TOUAHRI, D. Environmental responsibility versus taxation *Ecological Economics*, 2004, Vol.49(2), pp.129-134.
- BESLEY, Timothy; PERSSON, Torsten. The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics. *The American Economic Review*, 99, 4, 2009, p. 1218-1244.
- BIRK, Dieter, *Steuerrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2001.
- BOBBIO, NORBERTO. *TEORIA DELLA NORMA GIURIDICA*. TORINO:G. GIAPICHELLI, 1993.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário: três modos de pensar a tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da constituição*. 3. Ed., Coimbra: Almedina.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental*. In RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena *et* GRUPENMACHER, Betina Treiner. *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros*. São Paulo: Almedina, 2012.
- COASE, Ronald. The Problem of Social Cost. *Journal of Law and Economics* Vol. 3 (October 1960), pp. 1-44.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). São Paulo: Dialética, 2003, p. 218-219.
- DOMINGUES, Jose Carlos (coord). Direito Tributário e Políticas Públicas. São Paulo: MP Editora, 2008.
- ELALI, André de Souza Dantas. Tributação e regulação econômica. São Paulo: MP Editora, 2007.
- FRENZ, Walter, Die Verhältnismäßigkeit von Steuern, GewArch 2006, 282.
- GIANINNI, A. D., Instituciones de derecho tributario, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GOMES, Nuno Sá. Teoría Geral dos Benefícios Fiscais. Lisboa: Centro dos Estudos Fiscais, 1991.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRAU, Eros. A ordem econômica na Constituição de 1988, São Paulo, Malheiros, 2006.
- GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins. São Paulo: Dialética, 2001.
- HONSELL, Heinrich. Wächter oder Herrscher. Die Rolle des Bundesverfassungsgerichts zwischen Recht und Politik.  Heft 36, 4. September 2009/S. 1689, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, s. 1689-1697.
- JACHMANN, Monika, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit. Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden: Boorberg, 2000.
- KIRCHHOF, Ferdinand, Besteuerung im Verfassungsstaat. Mohr Siebeck: Tübingen, 2000.
- KIRCHHOF, Ferdinand, Grundriß des Steuer- und Abgabenrechts, 2. Aufl., C.F. Müller: Heidelberg, 2001.
- KIRCHHOF, Paul. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. Steuer und Wirtschaft : StuW ; Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften 1996,1, S. 3-11.

- KREUSSLER, Horst. Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber unter besonderer Berücksichtigung von wirtschaftspolitischen Differenzierungszielen. Berlin: Duncker & Humblot, 1972.
- KUBE, Hanno. Finanzgewalt in der Kompetenzordnung. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004.
- LA ROSA, Salvatore. Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali. Milano: Giuffrè, 1968.
- LECHERER, Helmut. Das subsidiaritätsprinzip: Strukturprinzip einer europäischen Union. Berlin: Duncker & Humblot, 1993.
- LIPPROSS, Otto-Gerd, Allgemeines Steuerrecht, 11. Aufl., Münster: Alpmann Schmidt/Köln, 2009.
- MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. Os benefícios Fiscais: sistema e regime. Coimbra: Almedina, 2006.
- MARTINS, Margarida Solema D'Oliveira. O Princípio da Subsidiariedade em perspectiva jurídico-política. Coimbra: Coimbra, 2003.
- MEISTER, Moritz *et* KLATT, Matthias. The Constitutional Structure of Proportionality. Oxford, U.K. : Oxford University Press, 2012.
- MELO, José Eduardo Soares de. ICMS. Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 2009.
- MEBERSCHMIDT, Klaus. Umweltabgaben als Rechtsproblem. Berlin: Duncker & Humblot, 1986.
- MORSELLI, Emanuele. Compendio di Scienza delle Finanze. Padova: CEDAM, 1947, p. 08.
- MOSCON, Cledi de Fátima Manica. Igualdade em benefícios fiscais: as coordenadas do Direito ao tratamento igualitário em minorações fiscais. Faculdade de Direito, Tese de Doutoramento, Lisboa, 2008.
- PIGOU, A. Cecil. The economics of welfare. London: MacMillan, 1962.
- PUGLIESI, Mario. La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni. Padova: CEDAM, 1932.
- QUADROS, Fausto. O princípio da subsidiariedade no Direito Comunitário após o Tratado da União Europeia. Coimbra: Almedina, 1995;

- RAGA GIL, José T. El Estado de bienestar ante el principio de subsidiariedad. In: SÁNCHEZ MACÍAS, José Ignacio; CALVO ORTEGA, Rafael; e RODRÍGUES LÓPEZ, Fernando; Orgs. Economía, Derecho y Tributación – Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón. Coleção Aquilafuente, 92. Salamanca: Universidade de Salamanca, 2005. p. 29-61.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência In RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena et GRUPENMACHER, Betina Treiner. Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros. São Paulo: Almedina, 2012.
- SANTOS, Antônio Carlos dos. Auxílios de Estado e Fiscalidade. Coimbra: Almedina, 2003.
- SARAIVA, Rute Gil. Sobre o Princípio da Subsidiariedade – Gênese, evolução, interpretação e aplicação. Lisboa: Assoc. Acadêmica Fac. de Direito, 2001.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. Essays in Taxation. Macmillan & co., ltd. 1913.
- STADIE, Holger, Allgemeines Steuerrecht. Otto Schmidt: Köln 2003.
- TIPKE, Klaus. Von der formelen zur Materiellen Tatbestandslehre. Steuer und Wirtschaft, 1993. P. 105-113.
- TIPKE, Klaus/Lang, Joachim, Steuerrecht. Otto Schmidt: Köln 2010.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: Pires, Manuel. Extrafiscalidade. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.
- TÔRRES, Heleno. Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. Tese apresentada para o concurso de Professor Titular de Direito Tributário na USP, 2009.
- TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- VELLOSO, Andrei Pithen. Princípio da Isonomia Tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

- VILHENA, Maria do Rosário. O Princípio da Subsidiariedade no Direito Comunitário. Coimbra: Almedina, 2002.
- VINHAS, Marcos Andre. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio Janeiro: Renovar, 2004.
- VOGEL, Klaus, Die Steuergewalt und ihre Grenzen, in: FS 50 Jahre BVerfG, Bd. 2, Tübingen 2001, 577.
- WALDHOFF, Christian. Die Zwecksteuer. Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben, StuW 2002, S. 285 – 313.