

## A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL COMO MEIO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Beatriz Giroto Martins<sup>1</sup>  
Raphaella Cristina Ramsdorf Roque<sup>2</sup>

**RESUMO:** Buscou-se demonstrar, através de uma pequena abordagem teórica, que o Direito Tributário é um importante meio de desestimular a prática de condutas lesivas ao meio ambiente, contribuindo para a preservação deste bem essencial e indispensável a vida humana, considerando a extrafiscalidade tributária, assim analisamos as funções dos tributos, sendo estas fiscal, extrafiscal e parafiscal. Verificamos ainda o conceito de tributos e as espécies aplicáveis na esfera ambiental.

**Palavras-chave:** Tributos. Proteção Ambiental. Tributação Extrafiscal. Meio Ambiente.

### INTRODUÇÃO

Atualmente é crescente a preocupação em torno da preservação ambiental, a proteção do ambiente natural vem sendo amplamente debatida em convenções e fóruns, e o ordenamento jurídico vem buscado tutelar este bem essencial à vida, para sua efetiva preservação.<sup>3</sup>

O meio ambiente é indispensável à vida humana, eis que sem este bem qualquer vida é impossível, assim sua degradação pode comprometer seriamente a vida futura no planeta. Assim, diante crescente preocupação em torno da preservação ambiental diversos ramos do direito como, Direito Civil, Direito Tributário, Direito Penal, Direito Administrativo e leis esparsas trazem regulamentações envolvendo o tema. O meio ambiente é inclusive estudado por um ramo próprio, o Direito Ambiental.

O Dicionário Aurélio da língua portuguesa define ambiente como o que cerca ou envolve os seres vivos ou as coisas, por todos os lados.

---

<sup>1</sup> Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

<sup>2</sup> Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

<sup>3</sup> Os próximos oito parágrafos já foram objeto de estudo na monografia "A responsabilidade penal da pessoa jurídica nos crimes ambientais" publicada na revista jurídica intertemas.

Destarte a Lei n° 6.938 de 31 de Agosto de 1981 define, em seu artigo 3º, inciso I, o conceito legal de meio ambiente:

I - meio ambiente, 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;

A expressão “meio ambiente” não diz respeito tão somente ao ambiente natural. Para conceituar juridicamente esta expressão a maioria da doutrina elenca três espécies de ambiente que demandam proteção, o natural, o artificial e o cultural.

Neste diapasão dispõe José Afonso da Silva (2013, p. 20), “O meio ambiente, é, assim, a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas.”.

No entanto, cabe salientar que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou reconhecendo ainda como espécie de meio ambiente o ambiente do trabalho, e este seria o local onde o ser humano exerce suas atividades laborativas, devendo ser sadio e sem periculosidade, para que os indivíduos possam exercer seu trabalho com dignidade.

No entanto, cabe salientar que o Supremo Tribunal Federal já se posicionou reconhecendo ainda como espécie de meio ambiente o ambiente do trabalho, e este seria o local onde o ser humano exerce suas atividades laborativas, devendo ser sadio e sem periculosidade, para que os indivíduos possam exercer seu trabalho com dignidade. Conforme nos traz Celso Fiorillo (2012, p. 77):

E com isso encontramos pelo menos quatro significativos aspectos que já indicávamos desde a 1ª edição de nosso Curso (2000) e que acabaram sendo acolhidos pelo Supremo Tribunal Federal: meio ambiente natural, artificial e do trabalho.

Neste contexto o Direito Tributário é uma forma de coibir a prática condutas danosas ao meio ambiente, além disso, os tributos são instrumentos que efetivam o desenvolvimento sustentável.

O Direito Tributário é a disciplina jurídica que estuda a tributação e sua normatização, ou seja, as normas de estabelecimento e arrecadação dos tributos, bem

como a relação jurídica derivada da tributação, é um ramo do direito público, eis que há evidente preponderância dos interesses coletivos.

A Constituição Federal regulamenta o direito de tributar do Estado em seu Título VI, denominado “Da tributação e do orçamento”, o qual é composto pelos artigos 145 a 169. A matéria tributária é ainda estabelecida no Código Tributário Nacional (CTN) regulamentado pela Lei Complementar n° 5.172 de 1966.

Nas relações jurídicas tributárias temos como sujeito passivo o Estado enquanto o sujeito ativo é o particular. O direito de tributar do Estado advém da soberania deste, sendo que a relação de tributação é uma relação jurídica, assim pode-se concluir que o pagamento do tributo é um dever jurídico, conforme conclui Hugo de Brito Machado (2011, p.49):

A relação tributária é, portanto, uma relação jurídica. Daí se tem de concluir que pagamos tributo em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento a um dever de solidariedade social. A solidariedade social pode até exercer alguma influência no cumprimento espontâneo do dever jurídico, de pagar o tributo, mas não se trata simplesmente de um dever de solidariedade social.

Os tributos têm utilização fiscal, extrafiscal e parafiscal. Segundo o autor acima mencionado (MACHADO, Hugo de Brito, 2011, p.68) estas finalidades se definem como:

Assim, quanto a seu objetivo, o tributo é: (a) fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; (b) extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; (c) parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

O objetivo tradicional do Direito Tributário é sem dúvida função fiscal dos tributos, que busca o arrecadamento de recursos financeiros para custear os serviços fornecidos por este, neste contexto Eduardo Sabbag (2009, p. 363) nos ensina que “os impostos fiscais são aqueles que, possuindo intuito estritamente arrecadatório, devem prover de recursos o Estado (Exemplos: IR, ITBI, ITCMD, ISS, etc).”

No que diz respeito à utilização extrafiscal dos tributos, não obstante a nossa Carta Magna não trate diretamente do tema, implicitamente esta reconhece tal função, em seus artigos 151, inciso I, parte final; 153, §4º, primeira parte; 170, incisos III e VII; 184, §5º, e art. 195, entre outros, conforme apregoam Cláudia Campos de Araújo, Maria Isabel Reis Ferreira, Patrícia Castilho Rodrigues e Simone Marques dos Santos (2003, p. 29):

A Constituição Federal, no entanto, em seu artigo 152, inciso I, expõe que a instituição do tributo pode ter outros objetivos que não sejam o da arrecadação financeira ao erário, admitindo a concessão de incentivos fiscais que visem à promoção do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Ou seja, abre-se a oportunidade para que a instituição do tributo tenha finalidade diversa da fiscal, buscando, por meio dessa tributação diversificada, atingir a justiça social.

Assim, a extrafiscalidade dos tributos consiste basicamente na utilização destes para inibir a prática de determinados comportamentos, sendo um meio de intervenção estatal na vida social.

Destarte, os tributos na esfera ambiental possuem a finalidade fiscal, que busca a arrecadação de recursos financeiros para defesa ambiental, e a extrafiscal que tem a função de adequar a conduta humana com a finalidade de se obter um desenvolvimento sustentável.

Sendo de extrema importância a finalidade extrafiscal dos tributos para coibir a prática de condutas danosas ao meio ambiente, auxiliando, juntamente com os demais ramos do direito, na proteção deste bem.

Podemos definir a tributação ambiental com dualista, eis que esta tem duas finalidades, buscando tanto punir aqueles que degradam o meio ambiente, desestimulando esta conduta, cobrando do poluidor sob a forma de tributo os danos causados por sua atividade; como incentivando aqueles que empregam tecnologias sustentáveis, estimulando tais comportamentos através de incentivos fiscais.

De maneira pertinente nos ensinam Cláudia Campos de Araújo, Maria Isabel Reis Ferreira, Patrícia Castilho Rodrigues e Simone Marques dos Santos (2003, p. 31) “a tributação ambiental visa incentivar ou inibir comportamentos que possam comprometer ou melhorar o meio ambiente, isto é, visa orientar ou incentivar condutas não poluidoras”.

A Constituição Federal, no entanto, em seu artigo 152, inciso I, expõe que a instituição do tributo pode ter outros objetivos que não seja apenas a arrecadação de fundos para os cofres do Estado.

Para parte da doutrina a utilização dos tributos com função fiscal e extrafiscal se justifica para efetivar os princípios do poluidor pagador e do desenvolvimento sustentável.

Nesse sentido nos cabe ponderar que o princípio do desenvolvimento sustentável foi consagrado pela ECO-92 e tem previsão implícita no artigo 225, caput, em conjunto com o artigo 107, VI, ambos da Constituição Federal e é decorrente da dignidade da pessoa humana e da solidariedade intergeracional.<sup>4</sup>

Este preconiza que deve haver uma harmonização entre o desenvolvimento econômico e social e os recursos ambientais, o desenvolvimento econômico deve estar equilibrado com o meio ambiente sustentável. No caso concreto deve ser feita uma ponderação entre o direito ao desenvolvimento econômico e à preservação ambiental.

As necessidades do ser humano são ilimitadas, no entanto, os recursos naturais são limitados, assim, deve ser feita uma ponderação no caso concreto entre o direito ao desenvolvimento econômico e o direito ao meio ambiente equilibrado.

O desenvolvimento sustentável deve atender as necessidades atuais sem comprometer as necessidades das gerações futuras, conforme dispõe ÉdisMilaré (2004, p. 148):

O princípio aqui preconizado infere-se da necessidade de um duplo ordenamento – e, por conseguinte, de duplo direito – com profundas raízes no Direito Natural e no Direito Positivo: o direito do ser humano de desenvolver-se e realizar as suas potencialidades, individual ou socialmente, e o direito de assegurar aos seus posteriores as mesmas condições favoráveis.

Nos cabe estabelecer ainda acerca do princípio do poluidor pagador, o artigo 225, § 3º, da Carta Magna e o artigo 14, § 1º, da Lei 6.938/1981, trazem que os autores de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente estarão sujeitos a sanções penais e administrativas independente da obrigação de reparar os danos causados.

---

<sup>4</sup> Os próximos dez parágrafos já foram objeto de estudo na monografia "A responsabilidade penal da pessoa jurídica nos crimes ambientais" publicada na revista jurídica intertemas

Desse modo o princípio do poluidor pagador, previsto na Declaração do Rio de 1992, no Princípio 16, também denominado princípio da responsabilidade, impõe que poluidor deve arcar com o custo ambiental da degradação causada pela sua atividade.

Celso Fiorillo (2012, p. 96) divide este princípio em duas órbitas:

(...) num primeiro momento, impõe o dever de arcar com as despesas de prevenção dos danos ao meio ambiente que a sua atividade possa ocasionar. Cabe a ele o ônus de utilizar instrumentos necessários à preservação dos danos. Numa segunda órbita de alcance, esclarece este princípio que, ocorrendo danos ao meio ambiente em razão da atividade desenvolvida, o poluidor será responsável pela sua reparação.

Assim o poluidor tem o dever tanto de prevenir a ocorrência de danos ambientais como também de reparar integralmente o valor dos danos que sua conduta causar.

Cumpre salientar que o princípio do poluidor pagador não permite a poluição, ou traz possibilidade de pagar para poluir, o pagamento não dá o direito de poluir.

Não se confunde com o princípio do usuário pagador, o qual não é uma punição, eis que apenas estabelece que as pessoas têm que pagar pelos recursos naturais que utilizam, ao contrário do princípio do poluidor pagador, que é ligado a condutas ilícitas, este é ligado a condutas lícitas.

Nos cabe destacar que este princípio é gerador da possibilidade de tributação ambiental.

Nesse sentido nos cabe analisar o conceito de tributos, o Código Tributário Nacional nos apresenta a seguinte definição:

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

Tributos são contribuições pecuniárias impostas pelo Estado ao povo, em que não existe finalidade sancionatória, vez que são obrigações pertencentes a todo e qualquer cidadão.

No sistema tributário brasileiro existem cinco modalidades de tributos, são elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e

empréstimos compulsórios. A seguir, analisaremos pormenorizadamente cada uma das espécies de tributos utilizadas na preservação ambiental.

De acordo com o Código Tributário Nacional impostos são “tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”. Verifica-se que essa espécie tributária não tem origem em uma atividade específica do Estado, uma vez que visa apenas angariar fundos para os cofres do estado.

Além da finalidade fiscal, os impostos podem assumir caráter extrafiscal, atuando de forma a direcionar o comportamento dos contribuintes à uma postura menos nociva ao meio ambiente. Essa finalidade pode ser obtida pelo poder estatal através de isenções e benefícios fiscais, que levam os contribuintes a abandonarem condutas prejudiciais ao meio ambiente e adotarem medidas de preservação ambiental. Como exemplo de imposto ambiental temos o ICMS ecológico.

Enquanto os impostos são tributos não vinculados as taxas sempre terão um fato gerador e estarão vinculadas à uma atividade específica do Estado. No âmbito da proteção ambiental, as taxas podem ser referentes ao poder de polícia ou à prestação de serviços públicos. Sendo assim, podemos concluir que as taxas poderão ser instituídas como objetivo de impedir ou restringir atividades nocivas ao meio ambiente, assim como com a finalidade de custear os serviços de proteção ambiental.

Segundo Oliveira (1995, p. 36):

(...) devido ao fato de os serviços ambientais terem alto custo, elevando assim o valor do tributo correspondente, a simples instituição das taxas ambientais, apesar do seu caráter contraprestacional, produz efeito psicológico, extrafiscal, imediato, induzindo o poluidor a buscar alternativas de comportamento não-poluidor para furtar-se a ser identificado como contribuinte, ou pelo menos para diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar

Sendo assim, verifica-se que apesar de as taxas terem finalidade fiscal poderão produzir efeitos extrafiscais, sendo um meio de grande eficácia na preservação ambiental.

Como exemplo de taxa de serviço temos a taxa exigida no arquipélago de Fernando de Noronha, distrito estadual de Pernambuco.

As contribuições de melhoria são tributos utilizados quando em decorrência da realização de obra pública de preservação ambiental há a valorização dos imóveis particulares próximos à construção. Assim como as demais espécies de tributos as contribuições podem ter efeitos fiscais e extrafiscais.

As contribuições sociais se dividem em sociais, corporativas e interventivas, no que se refere à utilização como instrumento tributário extrafiscal apenas as contribuições interventivas se mostram eficazes, tendo em vista que podem ser utilizados como meio para gerar recursos para a preservação ambiental ou para garantir a todos um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O empréstimo compulsório é uma modalidade de tributo, em que o Estado retira do poder dos contribuintes certa quantidade de dinheiro à título de empréstimo, podendo ser instituídos em situações extraordinárias e excepcionais, como por exemplo o estado de calamidade pública. Essa espécie tributária poderá ser utilizada em casos de extremo dano ambiental, em que o Estado não tenha recursos, porém não se mostra efetiva como instrumento de prevenção e proteção do meio ambiente.

Nesse diapasão podemos concluir que os tributos fiscais e extrafiscais devem ser utilizados pelo Estado de forma a efetivar a proteção ambiental, vez que cabe ao Poder Público zelar pela manutenção do equilíbrio ecológico, atuando como agente regulador e normativo da Ordem Econômica Ambiental, protegendo o meio ambiente, por este ser bem difuso e indispensável à vida humana.

Durante muitos anos não houve preocupação com o meio ambiente, vez que muitos acreditavam que os recursos naturais eram inesgotáveis, porém com o passar dos anos a sociedade de modo geral tomou consciência da importância de preservação ambiental. Sendo assim, a população e o Estado passaram a empregar medidas com a finalidade de evitar a degradação do meio ambiente.

Nesse sentido, verifica-se que a intervenção do Estado nas atividades econômicas e a criação de tributos ambientais tornaram possível uma reeducação ambiental, uma vez que a aplicação desses tributos levou a mudança de comportamento dos sujeitos poluidores, que adotaram medidas menos poluidoras e abandonaram as condutas nocivas ao meio ambiente que até então eram praticadas, comprovando assim a eficácia da aplicação dos tributos ambientais extrafiscais.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16<sup>a</sup> ed. Editora: Saraiva, 2010. 541 p.

ARAUJO, Cláudia Campos de; FERREIRA, Maria Isabel Reis; RODRIGUES, Patrícia Castilho; SANTOS, Simone Marques dos. **Meio ambiente e o sistema tributário**: novas perspectivas. Editora: Senac, 2003. 173 p.

BRASIL. **Lei 9.605, de 12 de fevereiro de 1998**. Brasília, DF: 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9605.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm)  
Acesso em 20/03/2015

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco, **Curso de direito ambiental brasileiro**, 14. ed., Editora: Saraiva, 2012. 902 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 32<sup>a</sup>. ed., Editora: Malheiros Editores, 2011, 560 p.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente** : doutrina, prática, jurisprudência, glossário. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 956 p.

MIRANDA, Robinson Nicácio de. **Direito ambiental**. 2. ed. São Paulo: Rideel, 2010. 170 p.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. 2. ed., rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 168 p.

ROQUE, Raphaela Cristina Ramsdorf Roque. **A responsabilidade penal da pessoa jurídica nos crimes ambientais**. 2014. fonte: <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/Juridica/article/viewFile/4557/4315>

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 11. ed. Editora: São Paulo, 2009. 479 p.