

# Da extrafiscalidade tributária e da educação ambiental

Quezia Dornellas Fialho

Advogada. Graduada em Direito pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Pós-graduanda em Processo Civil pela Faculdade de Direito de Vitória (FDV).

*“Natureza deusa do viver. A beleza pura do nascer. Uma flor brilhando à luz do sol. Pescador entre o mar e o anzol.”*  
(Maria Gadú – Shimbalaíê)

**RESUMO:** Após pesquisas doutrinárias profundas, o texto aborda a respeito da educação ambiental ou ecopedagogia dentro do nosso contexto tributário. Visa elucidar que o Estado obtém grandes vantagens ao adotar a via extrafiscal para fins de conscientização popular acerca do manejo racional do meio ambiente, uma vez que, de forma sutil, “penalizando menos e incentivando mais”, os contribuintes podem ser automaticamente incumbidos à preservação ambiental. Veremos que condutas não ecológicas podem ser modificadas não através da criação ou majoração de tributos, mas via “sanção premial”.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Ambiental. Educação. Princípio do poluidor/ usuário pagador. Extrafiscalidade tributária.

**ABSTRACT:** After deep doctrinal research, the article focuses on environmental education and eco-pedagogy within the context of our tax system. Seeks to clarify that the State obtains great advantages when adopting the outer fiscal way aiming to raise popular awareness of the environment's rational management, considering that, in a subtle way, "penalizing less and encouraging more", taxpayers can be automatically charged of environmental preservation. We will see that non-ecological behavior can not be modified through the creation or increase of taxes, but through "bonus stimulus".

**KEYWORDS:** Environmental Law. Education. The polluter/ user pays. Outer fiscal taxes.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução – 2. Da educação ambiental – 3. Do princípio do poluidor/ usuário pagador e da tributação ambiental: 3.1 Da extrafiscalidade tributária – 4. Conclusão – 5. Referências bibliográficas.

## 1. Introdução

Considerado um direito público subjetivo do homem moderno, a educação ambiental foi inserida na Política Nacional do Meio Ambiente como um princípio-objetivo vital.

Dentro do panorama traçado pelo sistema brasileiro de tributos, é facilmente perceptível que, manipulando certas alíquotas, bases de cálculo e fatos geradores e, outrossim, adotando a via tributária extrafiscal, o Poder Público concretiza naturalmente seu escopo de conscientizar os cidadãos acerca da questão ambiental, política esta que apresenta enormes vantagens – por isso a relevância do presente trabalho.

Partindo-se da análise do princípio norteador do Direito Ambiental (poluidor e usuário pagador), conseguimos visualizar com mais amplitude e precisão a lógica da ecotributação, uma vez que as receitas vão ser utilizadas para financiar despesas públicas ambientais, daí a ênfase preventiva e a vocação redistributiva do princípio que fundamenta a criação das *green taxes*.

Assim, o texto em testilha objetiva principalmente demonstrar, partindo do contexto tributário, a necessidade da introdução dos mecanismos de educação ambiental e de formação de uma cultura de manejo racional do meio ambiente a partir da via extrafiscal dos tributos.

Resta boa vontade política que dê sentido e sentimento às atitudes que fundamentam os projetos a serem postos em ação em prol do meio ambiente!

## 2. Da educação ambiental

Ensinar e aprender são fenômenos típicos da nossa espécie, uma verdadeira necessidade ontológica. Assentada como princípio e objetivo da Política Nacional do Meio Ambiente (arts. 2º, inciso X, e 4º, inciso V, da Lei 6.938/81), a educação ambiental é, na verdade, axioma programático essencial à preservação e conservação do meio ambiente. É dever do Poder Público promover a educação em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente (art. 225, § 1º, inciso VI, da CF).

Em decorrência da norma constitucional, foi editada, em 27/04/1999, a Lei 9.795/99, que instituiu a Política Nacional de Educação Ambiental. Com ela, sagrou-se o Brasil como o primeiro país da América Latina a ter uma política específica voltada à conscientização popular.<sup>1</sup>

O professor Marcelo Abelha ensina que educação ambiental e consciência popular não são expressões sinônimas, já que a primeira é um *instrumento*, um *meio*, uma *ferramenta*, para a realização da segunda. Explica, ainda, que a consciência ambiental corresponde ao um estágio de formação moral e comportamento social que implica necessariamente na adoção de um novo paradigma ético do ser humano (atual predador-poluidor) em relação ao meio ambiente. Portanto, quando nos referimos à expressão “educação ambiental” estamos nos reportando aos “processos por meio dos quais o indivíduo e a coletividade constroem valores sociais, conhecimento, habilidades, atitudes e competências voltadas para a conservação do meio ambiente (art. 1º, Lei 9.795/99)”<sup>2</sup>

O processo de educação ambiental, ou ecopedagogia, inicia-se pela percepção e se volta para a ação, materializando-se pela prática, pela interação social com o outro. Por certo, não é um processo individual, mas uma dinâmica que envolve a produção e a reprodução de condutas sociais e um posicionamento ético perante a coletividade.

Desde as nossas primeiras reflexões a respeito da ecopedagogia, buscamos pensar a educação como algo essencialmente crítico e transformador e não um discurso meramente teórico, leviano e superficial. Nosso escopo, aliás, é retirá-la da mera proposição teórica legal para transformá-la em um desejo socialmente compartilhado. Acreditamos profundamente que isso, apesar de ser um desafio, não é uma quimera!

Estamos com Fernando Ayres e Jenner B. Bastos Filho, já que muitas vezes a discussão ambiental é apresentada de maneira ingênua, referindo-se de forma vaga e genérica ao “egoísmo da humanidade”, a uma “ambição desmedida do homem”, à “violência do ser humano contra a natureza”, sem um devido aprofundamento epistemológico e histórico dos problemas. Permanecemos, pois, diante de uma realidade que, por um lado preconiza uma transversalidade que requer profunda revisão epistêmica quanto ao estatuto conferido às disciplinas *per se*, e por outro lado requer uma profunda mudança de atitudes envolvendo sociedade e natureza. Trata-se, portanto, de tarefa hercúlea, o que não deve ser motivo para imobilismos, pois quaisquer passos bem dados, ainda que aparentemente pequenos, são enormemente relevantes.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> MILARÉ, Édis. Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário. 6ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 322.

<sup>2</sup> RODRIGUES, Marcelo Abelha. Elementos de Direito Ambiental. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 180-181.

<sup>3</sup> AYRES, Fernando Guilherme Silva; BASTOS FILHO, Jenner Barretto. O exercício das liberdades, o combate à pleonexia e a educação ambiental no processo de desenvolvimento. Revista Brasileira de Ciências Ambientais, nº. 7, agosto de 2007, p. 27-33. Disponível em <[WWW.ict.org.br](http://WWW.ict.org.br)>. Acesso em: 23/10/11.

Quando reduzimos a ação em prol do meio ambiente a uma pessoa individualmente considerada (unidade atomizada) acabamos por desfocalizar em demasia a responsabilidade ambiental da coletividade. Em contrapartida, a ação pedagógica relacionada à questão ambiental jamais deve ser restringida a coletivos genéricos e abstratos distantes da nossa realidade material. Ora, ao invés de perquirirmos o destinatário responsável por esta ou aquela atitude, devemos nos inserir dentro da própria perspectiva ecológica: somos parte da natureza e como tais devemos nos empenhar em preservá-la. Na perspectiva de uma educação ambiental crítica, indivíduo e coletividade somente fazem sentido se pensados em relação! Afinal, as pessoas se desenvolvem a partir da sociedade em que habita e, desta forma, são responsáveis juntamente umas com as outras pela gestão ambiental (co-participantes).

Neste sentido, fazemos nossas as precisas palavras do mestre Édis Milaré:

A questão ambiental é altamente política e seu equacionamento exige a interferência de cada cidadão nos debates e nas decisões. Não se trata, portanto, de impor modelos aos cidadãos, como numa prática de cooptação da sociedade para que esta se adapte à vontade dos órgãos do Estado ou do poder econômico, cuida-se, isso sim, de conclamá-los à participação consciente no gerenciamento de questões que, individual ou coletivamente, lhes dizem respeito. Trata-se, conseqüentemente, de um processo educativo a realizar-se com a comunidade e não para a comunidade, até porque na convivência ensino-aprendizagem, adequadamente estruturada, a pessoa é sujeito e não objeto da ação educativa.<sup>4</sup>

De fato, na ecopedagogia crítica, todos são responsáveis consigo próprios e também pelos outros, sem hierarquização do encargo. Devemos nos inserir dentro da própria natureza e, neste diapasão, nunca devemos nos referir à relação social como algo distante da relação ecológica (criando, neste ínterim, um falso dualismo), uma vez que aquela sempre será parte desta.

Certo é que uma postura de irresponsabilidade da população perante o meio ambiente decorre basicamente da desinformação, por isso a idéia de que a participação pública em prol do meio ambiente só será implementada se conjuntamente co-existir informação e educação que envolvam afetivamente as pessoas com a causa ambiental.<sup>5</sup> É claro que esse processo educativo não se limita aos muros da escola (aspecto formal da educação), devendo ser inserida de forma continuada e permanente no dia-a-dia da sociedade.

Incontestavelmente, compreender os problemas ambientais (via informação) é o primeiro passo para sensibilizar atitudes e transformar os padrões de consumo. Neste interregno, a ecopedagogia

[...] deve ser considerada como uma *atividade-fim*, visto que ela se destina a despertar e formar a consciência ecológica para o exercício da cidadania. Não é panacéia para resolver todos os males. Sem dúvida, porém, é um instrumental valioso na geração de atitudes, hábitos e comportamentos que concorrem para garantir o respeito ao equilíbrio ecológico e a qualidade do ambiente como patrimônio da coletividade.<sup>6</sup>

Veremos logo mais que as políticas públicas no campo tributário podem contribuir, e muito, para o desenvolvimento da educação ambiental informal (não-escolar), visto que este aspecto não-formal da ecopedagogia abrange amplamente, e de forma menos hierárquica e burocrática, grande parcela da população contribuinte, o que repercute eficazmente nos padrões de consumo de toda a sociedade.

Todavia, antes de adentrarmos na discussão tributária extrafiscal, é preciso analisar um princípio fundamental do Direito Ambiental que determinou a exata origem do sistema da ecotributação.

<sup>4</sup> MILARÉ, 2009, p. 526, grifo nosso.

<sup>5</sup> RODRIGUES, 2005, p. 183.

<sup>6</sup> MILARÉ, op. cit., p. 523.

Trata-se de um axioma jurídico importantíssimo no qual se assenta toda a lógica da ciência do meio ambiente.

### 3. Do princípio do poluidor/ usuário pagador e da tributação ambiental

Dentre os vários princípios que orientam e formam o Direito Ambiental, há de se enfatizar o Princípio do Poluidor e do Usuário Pagador (PPP/PUP), haja vista se tratar da coluna vertebral que dá origem aos demais axiomas daquela ciência. A origem deste postulado fundamental remonta à década de 70, quando a OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) lançou, acerca da política ambiental européia, a Recomendação C (72) 128 que veio a definir o princípio.<sup>7</sup>

Não obstante as confusões e as críticas oriundas de sua apreciação, seu conceito é bem simples. Muitos doutrinadores acreditam se tratar de um princípio relativamente indeterminado pois sua formulação não transmite com precisão o seu conteúdo, por isso os equívocos na sua interpretação. Maria Alexandra de Sousa Aragão ensina que, numa interpretação literal do postulado do poluidor pagador, seu teor se reduziria simplesmente a “quem provocar poluição – *poluidor* – deve pagar os custos econômicos deste fato – *pagador*”.<sup>8</sup> O que é muito pueril.

Primeiramente, cabe ressaltar que o PPP/PUP teve origem na Economia e não no Direito, uma vez que o que permitiu avançar na compreensão dos fenômenos de deteriorização do meio ambiente foi o conceito de *externalidade*. No contexto da Economia, externalidade se refere

[...] à ação que um determinado sistema de produção causa em outros sistemas externos. Trata-se de um conceito desenvolvido pelo inglês Pigou em 1920, que estabeleceu que existe uma externalidade quando a produção de uma empresa (ou um consumo individual) afeta o processo produtivo ou um padrão de vida de outras empresas ou pessoas, na ausência de uma transação comercial entre elas. Normalmente, esses efeitos não são avaliados em termo de preços. [...] A solução hoje preconizada é que essas externalidades sejam **internalizadas**, ou seja, identificados os custos decorrentes do empreendimento, estes custos sejam imputados ao projeto.<sup>9</sup>

Sem a pretensão de aprofundar o tema, e nem poderia sê-lo, externalidade é um desvio de mercado, isto é, transferências, por meios não econômicos e a “preço zero”, de bens ou prestações de serviços (*subprodutos* da atividade que os agentes econômicos desenvolvem) fora dos mecanismos de mercado.<sup>10</sup> Isso ocorre quando os preços de certas mercadorias disponíveis para consumo não refletem integralmente os custos ou os benefícios sociais resultantes de sua criação, internalizando ou embutindo no preço apenas os custos da produção.

O usuário que se utiliza de bens ambientais, que pertencem a todos, para a produção capitalista ou de mercado acaba produzindo externalidades negativas porque furta da sociedade o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Assim, com o escopo de retificar tal efeito, as externalidades negativas (“custos/ perdas ambientais”) devem ser internalizadas no preço final dos produtos e serviços. Em suma, se os custos marginais privados da produção divergem dos custos marginais sociais, há que *internalizar* essa diferença, fazendo com que os prejuízos sejam

<sup>7</sup> Princípio que se usa para afetar os custos das medidas de prevenção e controle da poluição, para estimular a utilização racional dos recursos ambientais escassos e para evitar distorções ao comércio e ao investimento internacional, é denominado de princípio do poluidor pagador. Este princípio significa que o poluidor deve suportar os custos do desenvolvimento das medidas acima mencionadas, decididas pelas autoridades públicas para assegurar que o ambiente esteja em um estado aceitável. Por outras palavras, os custos destas medidas deveriam se refletir no preço dos bens e serviços, cuja produção e consumo são causadores de poluição. Tais medidas não deveriam ser acompanhadas de subsídios, porque criariam distorções significativas ao comércio e investimentos internacionais.

<sup>8</sup> ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. O Princípio do Poluidor Pagador. Coimbra, Universidade de Coimbra: Coimbra Editora, 1997, p. 116-119.

<sup>9</sup> MOURA, Luiz Antônio Abdalla de. Economia ambiental: gestão de recursos e investimentos. 2ª Ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2003, p.11-13, grifo nosso.

<sup>10</sup> ARAGÃO, op. cit, p. 31-34

suportados pelos poluidores como verdadeiros custos de produção, evitando que a coletividade pague pelo lucro que alguém possa estar usufruindo com a exploração dos recursos ambientais.

Marcelo Abelha lembra que se permitido o uso incomum do bem ambiental (uso não ecológico), o usuário deve ser responsável pelos meios de prevenção, controle e compensação da eventual perda ambiental resultante da atividade econômica, já que o sentido teleológico do PPP/PUP não é simplesmente *internalizar o custo, embutir no preço*, e assim *produzir, comercializar ou mercenciar* produtos que sabidamente são degradantes do meio ambiente, pois não se compra o direito de poluir mediante a internalização do custo social! Trata-se de evitar a socialização do prejuízo ambiental em proveito de um benefício privativo.<sup>11</sup>

O PPP/PUP deve ser corretamente interpretado para ser perfeitamente aplicado: não se trata de um princípio comezinho que sorratamente orienta “pagar para poluir”, como sugerem alguns autores desavisados, haja vista que o bem ambiental não se encontra a venda e não pode ser quantificado a preços monetários! O princípio cuida, na verdade, de objetivos muito maiores, como o de impedir ou evitar o dano e como o da redistribuição, imputando ao poluidor o custo social da sua poluição.<sup>12</sup>

Sendo os poderes públicos os destinatários diretos do PPP/PUP, os poluidores (destinatários mediatos) devem pagar, internalizando no preço final do produto ou serviço, os custos da precaução, da prevenção, da correção na fonte e do controle da poluição. Para isso, há a necessidade de se estruturar o serviço público de fiscalização, monitoramento, planejamento e execução de políticas públicas. Juridicamente, o PPP/PUP pode se materializar como fonte de recursos para custeio da proteção ambiental através do licenciamento administrativo, da imposição de multas, da cobrança de tributos, conforme ponderação de José Domingues de Oliveira.<sup>13</sup>

Cabe salientar que a intervenção estatal na proteção do meio ambiente é sempre financiada pelos poluidores e os fins que o PPP/PUP visa suportar são os custos com a prevenção *lato sensu* (prevenção e precaução) e os custos administrativos inerentes a qualquer política ambiental.<sup>14</sup> Assim, o princípio em voga é muito mais que “tributação ecológica”!

Não devemos olvidar que o sentido do vocábulo “poluidor” não se refere somente ao empreendedor, mas também ao consumidor dos recursos ambientais.<sup>15</sup> Materialmente poluidor, para Aragão, é quem cria o produto com características tais que o torna poluente e o põe no mercado, em disposição dos potenciais utentes. Entretanto, poluidor em sentido lato é aquele que tem o poder de controle sobre as condições que levam à ocorrência da poluição (causalidade adequada).<sup>16</sup>

Como já ressaltado alhures, a expressão poluidor-pagador tem a ver com a internalização dos custos ambientais no valor final do produto ou serviço posto no mercado, “até a um patamar que não se justifique economicamente a sua produção, ou que estimule a promoção ou adoção de tecnologias limpas que não degradem a qualidade ambiental”.<sup>17</sup> Já a expressão usuário-pagador traduz a idéia do último elo da cadeia produtiva, isto é, o consumidor, que se beneficia de um bem poluente e estimula, com sua procura, a produção e a oferta do mesmo. Logo, deve ser considerado também poluidor indireto.

---

<sup>11</sup> RODRIGUES, 2005, p. 194-195.

<sup>12</sup> MILARÉ, 2009, p. 827-828.

<sup>13</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 17-25.

<sup>14</sup> ARAGÃO, 1997, p. 152 et seq.

<sup>15</sup> FERNANDES, Jeferson Nogueira. O direito fundamental ao desenvolvimento sustentável. Revista de Direito Ambiental, ano 13, n. 50, abr.-jun./2008, p. 127-128.

<sup>16</sup> ARAGÃO, op. cit., p. 134-136.

<sup>17</sup> RODRIGUES, op. cit., p. 225-227.

De tal modo, qualquer utilização incomum do meio ambiente não pode ser gratuita, por isso a razoabilidade preconizada pelo PPP/PUP, uma vez que é lícito que pague quem cria, controla, lucra ou se beneficia diretamente de uma atividade que é prejudicial para a coletividade. Afinal, onerar também quem consome bens poluentes é razoável e justo!<sup>18</sup>

O art. 4º, inciso VII, da PNMA, diferencia o PPP do PUP ao dispor que ao poluidor é imposta a obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados, e ao usuário, a contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos. Enfim, tanto o PPP quanto o PUP visam a educação ambiental através do pagamento pela exploração e pelo uso dos bens ambientais.

Há duas técnicas utilizadas para se estabelecer a contraprestação a ser paga pela utilização incomum dos bens ambientais, a saber, a contraprestação proveniente de um bem ou de uma atividade prestada pelo próprio Estado (receita originária do Poder Público) e a contraprestação advinda da tributação (receita derivada), conforme lição do professor Marcelo Abelha.<sup>19</sup> O que nos interessa é esta segunda via de cobrança. Sabemos que o tributo, com os requisitos do art. 3º do CTN que lhe são imanentes, é um dos meios de transferência de riqueza para o Estado. Enfim, tributar é exercício do poder soberano que consiste em exigir dinheiro de seus administrados.

Alguns autores sugerem que a tributação do meio ambiente seja um dos meios mais eficazes de concretizar e dar eficácia ao PPP/PUP. Assim, Tulio Rosembuj acrescenta que

[...] la aplicación del criterio contaminador pagador em el campo tributario adquiere un significado preciso, em la medida em que la fiscalidad ambiental sea una expresión de tributos ordinarios, de vasto alcance, consonantes com el respeto a la capacidad económica para el financiamiento del gasto público. [...] El tributo debe servir para que se *internalicen* em cada uno de los ciudadanos, en proporción a su capacidad de contaminación, los costes ambientales de prevención y restauración, así como la compensación a ciertos sujetos por el perjuicio concreto que se les provoca, en modo tal desalentar el aumento de la contaminación aceptable, incentivando la minimización de la actividad dañosa para el bien ambiental.<sup>20</sup>

De fato, a tributação ambiental pode prestar precioso serviço à causa ambiental, servindo tanto para a captação de recursos para o tratamento urbanístico e paisagístico das cidades quanto para incentivar atividades não-poluidoras e desestimular atividades nefastas à preservação do meio ambiente, uma vez que as medidas tributárias, além de financiarem projetos e programas de proteção ambiental, poderão também reorientar as condutas dos poluidores.<sup>21</sup>

A tributação ambiental é um conceito recente na ordem jurídica (introdução pela CF/88). Conforme art. 170, inciso VI, da CF, a ordem econômica deverá, dentre outros objetivos e princípios, observar a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”. Assim, o dispositivo deixa claro que os instrumentos do Direito Tributário não somente podem como devem ser utilizados para a defesa o meio ambiente.<sup>22</sup>

Meio ambiente e economia estão completamente coligados numa simbiose indissociável, já que a produção econômica é dependente dos recursos ambientais, por isso a interpretação combinada dos arts. 225 e 170, inciso VI, da CF, que culminou no aparecimento do dogma ambiental do desenvolvimento sustentável, que orienta sopesar o dever de preservação com o direito de desenvolver.

---

<sup>18</sup> ARAGÃO, 1997, p. 194.

<sup>19</sup> RODRIGUES, 2005, p.223-231.

<sup>20</sup> ROSEMBUJ, Tulio. Los tributos y la protección del medio ambiente. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 77-90.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, 1999, p. 13-27.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 664-668.

Assim sendo, o sistema tributário é eficiente instrumento de intervenção estatal na economia e deve estar a serviço da preservação dos recursos ambientais, *combatendo as externalidades negativas* produzidas pelos agentes poluidores, sem impedir o desenvolvimento econômico, influenciando o comportamento dos empresários e dos consumidores a fim de compatibilizar, respectivamente, a produção e o consumo conforme o atual paradigma econômico-ambiental.<sup>23</sup>

De um ponto de vista mais céptico e superficial, poderíamos supor que a tributação ambiental nada mais é que a monetarização pela utilização dos recursos ambientais. Contudo, sua função vai além da captação de recursos para o custeio de serviços públicos. Visa, adotando-se a solução Pigouviana, a internalização dos custos sociais aos produtos poluentes (o preço correto inclui o custo marginal da poluição, como já tivemos oportunidade de elucidar alhures), conseqüentemente, educando e estimulando seus consumidores e produtores a adotarem uma atitude mais ecológica perante a vida. Como a interferência arrecadatória no “bolso” da população sempre gera uma reação mais comedida por parte desta, a função do PPP/PUP se perfaz na medida em que faz germinar nos cidadãos uma consciência verde pautada em atitudes ativas (e porque não, pró-ativas) de amparo ao meio ambiente.

O sistema da ecotributação pode ser compreendido em dois sentidos: a) sentido fiscal (arrecadatório), voltado para angariar fundos que sejam utilizados na prestação de serviços ambientais; b) sentido extrafiscal (regulatório), predisposto a regradar condutas que sejam afetas aos princípios ambientais. Tanto a função fiscal como a extrafiscal são aptas a combater a degradação ambiental, todavia, é por meio deste último aspecto que os fins do PPP/PUP podem ser obtidos com mais eficiência<sup>24</sup>, o que se demonstrará logo mais em tópico próprio – assunto este que encabeça a temática deste tímido texto. É o que segue.

### 3.1. Da extrafiscalidade tributária

Sem dúvida, uma das técnicas mais utilizadas para compatibilizar o desenvolvimento econômico-industrial com o resguardo da natureza é a função extrafiscal incidente em várias espécies tributárias.

Ao tratarmos da competência fiscal, não podemos olvidar o conceito de extrafiscalidade, que nada mais é que uma característica preponderante de determinada tributação na qual há predominância de objetivos diversos dos meramente arrecadatórios (captação de dinheiro para o Erário).

Extrafiscalidade basicamente é: Incentivar mais, penalizar menos. Nasceu fundamentalmente para dirigir o comportamento dos entes econômicos a uma direção socialmente desejada, sem estagnar, entretanto, a produção econômica.

Existe extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Assim, é possível visualizarmos a hipótese na qual as mercadorias prejudiciais ao meio ambiente se tornarão mais caras devido à incidência tributária e as ecologicamente corretas terão preços menores em função dos incentivos fiscais.

---

<sup>23</sup> La fiscalidad ambiental, como se sabe, tiende a incluir en los precios de los bienes al menos una parte del deterioro ambiental provocado por productos o procesos productivos contaminantes. Con ello se busca reestablecer la transparencia del costo, incorporando el costo social, y estimular la conducta o comportamiento económico menos agresiva con el ambiente. El tributo, entonces, se basa en el presupuesto de la existencia objetiva de una capacidad contaminante potencial o real que, necesariamente, debe calificar su hecho imponible. El criterio de La legitimidad y justificación del tributo tiene como soporte el de quien contamina paga, que sirve para denotar la capacidad contaminante y para connotar su contenido económico y social (solidariedad colectiva) de cara al deber de contribuir al gasto público, conforme a la capacidad económica. (ROSEMBUJ, 1995, p. 244-245).

<sup>24</sup> RODRIGUES, 2005, p. 234.

Diante desta temática, o professor Roque Antonio Carrazza assim preleciona, com o brilhantismo que lhe é peculiar:

Deveras, de há muito se percebeu que a lei tributária é melhor obedecida quando, em lugar de determinar condutas, valer-se de meio mais sutil de influenciá-las, outorgando aos contribuintes subvenções, isenções, créditos presumidos, bonificações etc. Com tal artifício, as pessoas ficam com a sensação de que são livres para conduzir seus negócios, e tendem a fazer o que delas a Nação espera. [...] Ao utilizar o mecanismo da extrafiscalidade para estimular comportamentos (comissivos ou omissivos) dos contribuintes, o Estado quase sempre obtém vantagens maiores do que se previamente arrecadasse os tributos para, depois, aplicá-los em gastos públicos.<sup>25</sup>

Realmente, não é majorando a carga tributária que se alcançará plenamente o escopo do PPP/PUP, mas se abrindo mão de parte deste encargo que se obterá a conscientização (nova mentalidade/mudança de comportamento) do poluidor e do consumidor acerca da problemática ambiental.

Por intermédio do tributo, em sua nuance extrafiscal, podem ser instigadas condutas não-poluidoras e desestimuladas as poluidoras (v.g., o tratamento fiscal favorecido a empresas que adotem dispositivos antipoluidores).<sup>26</sup> É evidente que a atuação estatal em amparar o meio ambiente se encontra muito mais eficaz na forma preventiva do que no formato repressivo ou reparatório. Há meios muito mais efetivos de induzir a preservação, dispensando-se o uso de multas e sanções punitivas: incentivos e benefícios fiscais, via amoldamento das alíquotas tributárias, condicionando, pois, o contribuinte a evitar o dano ao invés de repará-lo depois de ocorrido.

De fato, a extrafiscalidade é o maior instrumento de indução para a busca do desenvolvimento sustentável, pois incide tanto sobre a produção quanto sobre o consumo, por meio da graduação de alíquotas, de reduções de base de cálculo, da seletividade, de isenções e de restituições. Neste sentido,

[...] el bien ambiental es un recurso escaso y que se usa más allá de la capacidad de renovación natural. El consumo del bien ambiental (escaso) no puede ser libre y gratuito, si se opta por la tutela y conservación del mismo, por lo que, además de la disciplina legal sobre su régimen, existen medios que adecúen su uso mediante el reflejo en los precios de la verdad de los costes. [...] La finalidad no es panalizar ninguno, sino ofrecer a los agentes los incentivos para que reduzcan su actividad contaminante y/o sustituyan por otros bienes com elevado grado de contaminación.<sup>27</sup>

Valendo-se de incentivos fiscais é possível ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais. Condutas não ecológicas podem ser modificadas não através da criação ou majoração de tributos, mas por meio da “sanção premial”.

Sem dúvida, entre os meios de prevenção e combate à poluição, o tributo surge como instrumento eficiente tanto para proporcionar ao Estado recursos para agir (tributação fiscal), como fundamentalmente para estimular condutas não-poluidoras e desestimular as poluidoras (tributação extrafiscal), encontrando fundamento na doutrina kelsiana da “sanção premial” ou “recompensatória”, sedimentada no princípio retributivo – o Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante; tributando-se menos, a título de prêmio, quem não polui ou quem polui relativamente pouco.<sup>28</sup>

Como já enfatizado em páginas anteriores, o fim precípuo do PPP/PUP, além da equidade na redistribuição dos custos das medidas públicas, é a prevenção e a precaução da poluição. Sem

<sup>25</sup> CARAZZA, 2006, p. 665 et seq.

<sup>26</sup> OLIVEIRA, 1999, p. 40-41.

<sup>27</sup> ROSEMBUJ, 1995, p. 247-249.

<sup>28</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 37-39.

dúvida, seu objetivo é acautelar a poluição futura, adotando antecipadamente medidas capazes de alterar o decurso previsível dos acontecimentos, e não reparar danos passados! Os poluidores devem suportar os custos de todas as medidas necessárias a precaver e prevenir a poluição normal e acidental.<sup>29</sup>

Assim sendo, a tributação exsurge como forma de concretizar o escopo principiológico. Explico. No sentido fiscal, o princípio significa o poder-dever estatal de cobrar do poluidor e do usuário-pagador tributos em razão de sua atividade poluente de modo a arcar com os custos dos serviços públicos necessários à profilaxia, monitoramento, fiscalização, recuperação e preservação do meio ambiente. Já na faceta extrafiscal, o PPP/PUP exige que o Poder Público ajuste de forma gradual a tributação a fim de impulsionar atividades de produção e consumo ecologicamente corretos, assim selecionando e incitando a adoção de tecnologias limpas, o uso de combustíveis bio-renováveis, a reciclagem de materiais nos processos produtivos, entre outros. Nesta perspectiva, ponderou José Marcos Domingues de Oliveira:

É que, mesclando os sentidos *impositivo* (fiscal) e *seletivo* (extrafiscal) do princípio ambiental do poluidor-pagador, a lei tributária tem condições de proceder a um *discrimen* legítimo entre poluidores e não-poluidores, de forma ‘premiar’ (em KELSEN, *sanção premial* ou *recompensatória*) estes últimos, que, satisfazendo o espírito constitucional, orientando para a promoção do equilíbrio ecológico (art. 225 da Constituição), colaboram para a preservação ambiental. Idealmente, o diferencial de carga tributária simbolizará o reconhecimento estatal da relevância ou irrelevância ambiental das decisões pessoais, profissionais ou empresariais dos administrados enquanto contribuintes, e para estes representará o incentivo fiscal correspondente.<sup>30</sup>

De fato, a participação do Estado como estimulador de políticas públicas capazes de equalizar o desenvolvimento industrial com a preservação ambiental é de importância fundamental, basilar; uma vez que, através de sua abstenção arrecadatória, viabiliza a internalização das externalidades negativas e possibilita a produção de externalidades positivas na cadeia produtiva.

Não há dúvidas de que a peça chave que mais influencia os entes econômicos a adotarem as atitudes queridas pelo Estado, de forma a beneficiar o interesse público ambiental, é a extrafiscalidade tributária, por se tratar de um mecanismo inteligente, razoável e imparcial de instigação ou indução de comportamentos ecologicamente positivos, em consonância convergente com o desenvolvimento industrial. Destarte, a “premiação”, por meio de incentivos e benefícios fiscais (pagar menos ou não pagar tributos), de setores econômicos estratégicos que buscam efetivar a preservação ambiental deve ser encarada como um engenho operacional do desenvolvimento sustentável.

Na prática, o PPP/PUP, seja pela via fiscal ou extrafiscal, proporciona aos contribuintes (produtores e consumidores) grandes vantagens, pois, além de não arcarem com uma carga tributária elevada, não sofrem reprimendas da opinião pública, uma vez que não produzem externalidades negativas, contribuindo, ademais, para concretizar uma finalidade implícita do PPP/PUP de importância inestimável para toda a sociedade: a educação ambiental.

#### 4. Conclusão

Nosso foco principal com este trabalho é demonstrar que a educação ambiental deve ser desenvolvida na prática, sem nenhum apelo teórico ingênuo e superficial. Consideramos que a adoção pelo Poder Público da via extrafiscal (que alguns tributos revelam ser compatíveis) é uma das maneiras em que se proporciona este aprendizado.

---

<sup>29</sup> ARAGÃO, 1997, p. 116-119.

<sup>30</sup> OLIVEIRA, 1999, p. 44-45.

Como já tivemos oportunidade de esclarecer, a internalização das externalidades negativas se efetiva pela instituição de um tributo sobre certa atividade poluidora. Ao se colocar em prática políticas que obriguem as empresas a considerarem o custo integral (isto é, os custos de produção mais os custos de prevenção) de suas mercadorias, é claro que os produtos ecologicamente incorretos se tornarão muito caros e gradativamente serão substituídos por produtos ecologicamente corretos e mais baratos, pois o principal fundamento do Direito Tributário é estimular políticas de desenvolvimento sustentável (art. 170, inciso IV, da CF).

Todavia, o PPP/PUP não implica apenas em transferências monetárias ao Estado (fiscalidade tributária). O sistema da ecotributação também admite o sentido extrafiscal/regulatório que alcança com mais eficácia os fins de preservação do meio ambiente, tendo por lógica “incentivar mais e penalizar menos”.

Neste interregno, já existem alguns impostos que coadunam com a ecopedagogia perquirida e defendida neste texto, como o “ICMS ecológico”, que incide com alíquotas majoradas sobre produtos e serviços ecologicamente incorretos e o “IPTU progressivo” que pode ser utilizado para implementação de normas preservacionistas, facilitando o controle de propriedades que não respeitarem as normas governamentais.

De fato, o escopo do Poder Público (sendo destinatário direto do PPP/PUP) deve ser em buscar uma mudança comportamental da coletividade, implementada por meio de políticas econômicas que tenham como instrumento a extrafiscalidade tributária, haja vista que, no caso dos tributos ambientais (*green taxes*), não se está jogando a receita financeira que podem gerar, mas a conscientização e a mudança de atitude suscitada na população e nos empresários ante os “prêmios” (benefícios fiscais) concedidos.

Reiteramos nossa posição segundo a qual, na perspectiva de uma educação ambiental crítica, indivíduo e coletividade somente fazem sentido se pensados em relação. Assim, quando defendemos que a adoção da extrafiscalidade dá azo à ecopedagogia, cremos que esta política alcança toda a sociedade que consome artigos industrializados. O nosso sistema tributário pode ser moldado ao ponto de se adequar às finalidades ecológicas, desde que adotada a nuance extrafiscal indutora de comportamentos queridos pela ordem constitucional e modernamente paradigmática. Esta é a nossa bandeira!

## 5. Referências bibliográficas

AMARAL, Paulo Henrique do. **Tributação ambiental: contributo à política de desenvolvimento sustentável no Brasil**. Revista de Direito Ambiental – Ano 13, abril-junho/2008, n.º. 50, p. 212-234.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O Princípio do Poluidor Pagador**. Coimbra, Universidade de Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

AYRES, Fernando Guilherme Silva; BASTOS FILHO, Jenner Barretto. **O exercício das liberdades, o combate à pleonexia e a educação ambiental no processo de desenvolvimento**. Revista Brasileira de Ciências Ambientais, n.º. 7, agosto de 2007. Disponível em <[WWW.icttr.org.br](http://WWW.icttr.org.br)>. Acesso em: 23/10/11.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

FERNANDES, Jeferson Nogueira. **O direito fundamental ao desenvolvimento sustentável.** Revista de Direito Ambiental, ano 13, n. 50, abr.-jun./2008, p. 114-132.

MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário.** 6ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MOURA, Luiz Antônio Abdalla de. **Economia ambiental: gestão de recursos e investimentos.** 2ª Ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2003.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita.** 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de Direito Ambiental.** 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

\_\_\_\_\_. **Processo civil ambiental.** 3ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

ROSEMBUJ, Tulio. **Los tributos y la protección del medio ambiente.** Madrid: Marcial Pons, 1995.

SILVA JÚNIOR, Ivanildo Soares da. **A educação ambiental como meio para a concretização do desenvolvimento ambiental.** Revista de Direito Ambiental – Ano 13, abril-junho/2008, nº. 50, p. 102-132.