



A EXTRAFISCALIDADE COMO POLÍTICA INCENTIVADORA DA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE E SEUS REFLEXOS COMO INTERVENÇÃO ESTATAL NA ECONOMIA FRENTE AO PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA

Marguid Schmidt¹

RESUMO: Busca o presente trabalho verificar se a utilização da função extrafiscal que acompanha as exações tributárias após a Constituição Federal de 1988, como estratégia para a proteção do meio ambiente podem configurar possível confronto com o princípio basilar da ordem econômica, a livre concorrência. Mediante pesquisa doutrinária e jurisprudencial concluiu-se que a intervenção estatal na economia a partir da tributação direcionada para cumprir finalidade diferente daquela clássica que é financiar o Estado, certamente também impacta em outros setores que não aquele definido como alvo pela política estatal. Desta forma, para evitar que a perseguição à proteção de um direito fundamental, como meio ambiente saudável, importe realmente em um desenvolvimento sustentável, mostra-se imprescindível que os efeitos que podem advir das políticas públicas sejam previamente estudados e que o controle deste instrumento que almeja o bem comum, seja realizado não somente pelo Poder Judiciário, que de modo geral é acionado somente quando já existem danos.

Palavras-chave: Extrafiscalidade – intervenção - livre concorrência - meio ambiente – sustentabilidade

ABSTRACT: Search this study verify that the use of extrafiscal function that accompanies the tax exactions after the Federal Constitution of 1988, as a strategy for environmental protection can configure possible confrontation with the basic principle of the economic order, free competition. By doctrinal and jurisprudential research concluded that state intervention in the economy from

¹ Mestranda pela Universidade de Santa Cruz do Sul – RS, UNISC. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de estudos Tributários – IBET. Graduada em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul – RS, UNISC. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade de Santa Cruz do Sul – RS, UNISC. E-mail: marguidschmidt@yahoo.com.br

the tax directed to meet different purpose from that classic that is to finance the state, certainly also impacts on other sectors than that set targets for state. So, to prevent the persecution of the protection of a fundamental right, such as a healthy environment, really matters in sustainable development, is shown to be essential that the effects that can arise from public policies are previously studied and that the control of this instrument longs for the common good, is carried out not only by the judiciary, which generally is triggered only when there are already damages.

Keywords: Extrafiscality - intervention - free competition - environment - sustainability

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O mundo nos últimos cinquenta anos tem procurado soluções para promover a proteção ambiental. O desenvolvimento sustentável das nações passou a ser tema de conferências internacionais e de compromissos firmados por países como o Brasil, que se comprometem a promover a gestão adequada do meio-ambiente.

Assim, no intuito de cumprir os compromissos assumidos, o Estado brasileiro, que garante o direito ao meio ambiente saudável em sua Constituição Federal, tem procurado desenvolver políticas públicas aliando incentivos fiscais à conservação ambiental, o que pode acontecer simultaneamente em âmbito nacional, estadual e municipal, podendo levar à limitação da livre concorrência, princípio que norteia a ordem econômica do País.

A intervenção estatal na economia por intermédio da função extrafiscal que a tributação assume necessariamente deve ser avaliada e ser submetida a meios de controle para evitar que a boa intenção acabe por inviabilizar o desenvolvimento sustentável do País, ou ainda, que ocorra um desvio de sua finalidade.

1. DIREITO AO MEIO AMBIENTE SAUDÁVEL GARANTIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

No Brasil a Constituição Federal de 1988 garante a todos, no seu artigo 225², o direito a um meio ambiente ecológico equilibrado. Para cumprir o previsto, o Estado Brasileiro necessariamente tem de cuidar para que as normas ambientais sejam cumpridas, incentivando práticas sustentáveis da sociedade e principalmente daqueles cuja atividade econômica se mostra potencialmente poluidora.

Vale ressaltar que o direito ao meio ambiente saudável, embora não se encontre previsto no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, doutrinariamente vem sendo considerado um direito fundamental, visto que afeta diretamente a qualidade de vida das pessoas, a sua dignidade, que sem dúvida é o núcleo dos direitos fundamentais. (MACHADO, 2007)

O direito ao meio ambiente equilibrado, entendido como direito fundamental, é classificado como direito de terceira geração. Ou seja, um direito coletivo e difuso, que protege o ser humano, perpassando sua individualidade para alcançá-lo também como grupo, cuja espécie precisa garantir sua existência futura.

O Ministro do Supremo Tribunal Federal Celso de Mello em 1995 já destacava que os direitos de terceira geração consagram o princípio da solidariedade e promovem o reconhecimento dos direitos humanos como fundamentais indisponíveis e inexauríveis:

[...] enquanto os direitos de primeira geração (direitos civis e políticos) – que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais – realçam o princípio da liberdade e os direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais) – que se identificam com as liberdades positivas, reais e concretas – acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade.(BRASIL, 1995)

Assim, uma vez ressaltada a importância do direito ao meio ambiente saudável e sua previsão em próprio dispositivo constitucional, há que procurar

2 “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. [...] “. (BRASIL, 1988)

saber como o Estado pode efetivamente garantir, agora no sentido fático, a sua implementação.

Importante atentar que sempre que tratarmos do tema meio ambiente, automaticamente estaremos tratando da utilização de recursos naturais, os quais como sabemos são escassos e indispensáveis para a vida no planeta. O equilíbrio no consumo de recursos naturais é a base da defendida sustentabilidade.

Para Milaré (2009) a sustentabilidade é o equilíbrio entre entradas e saídas, de modo que uma realidade possa se manter continuamente com suas características essenciais. Explica o mesmo autor que a sustentabilidade deve ser alcançada por intermédio da gestão ambiental, para a qual o processo de desenvolvimento sustentável contribui primordialmente, o que inclui a produção e o consumo sustentáveis.

Assim, pode-se perceber que a busca pelo meio ambiente equilibrado acaba por interferir no modo de vida das pessoas e no modo de produção de bens e serviços, objeto de normatização específica por parte do Estado, direcionada a um setor e observando as suas peculiaridades.

2. A INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA E A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

As ações estatais que objetivam a proteção dos direitos difusos, acabam por certo impactando em áreas distintas daquela a ser protegida, como por exemplo ao procurar incentivar o uso sustentável de recursos naturais, afetará por exemplo o modo de produção. Certo é que não existe direito isolado.

Medidas estatais que podem significar verdadeira intervenção na economia, diferem e muito da concepção do Estado que somente protege a sociedade contra os ataques as instituições e ao patrimônio, sem intervir nas leis de mercado e nas políticas econômicas, características do Estado Liberal, para se preocupar com o bem-estar da coletividade e proteger direitos difusos como o meio ambiente. (OLIVEIRA, 2010)

Neste sentido, também Reis e Wittmann (2011, p. 250) explanam que a principiologia ambiental associada ao constitucionalismo contemporâneo levam a uma abordagem da temática ambiental a margem da lógica privatista do direito:

A partir de uma análise sobre o risco ambiental, propõe-se a hipótese da indispensabilidade da principiologia ambiental e dos novos contornos traçados pelo constitucionalismo contemporâneo frente aos dogmas estabelecidos pela lógica exclusivamente privatista do direito para uma adequada abordagem da temática ambiental na atualidade.

Ao analisar a intervenção do Estado na economia a partir do finalismo extrafiscal do tributo, após afirmar que o Direito Tributário tem a dupla tarefa de ser agente revolucionário e também o financiador da revolução social, Becker (2002), citando Burdeau, defende que a forma racional de intervenção do Estado na economia é o planejamento, o qual para o autor, pode-se então extrair, restaria ultimado na utilização da extrafiscalidade, pode-se então entender. As críticas feitas pelo liberalismo capitalista a este intervencionismo seriam infundadas, continua o autor, deixando claro o seu entendimento quanto a necessidade do agir estatal para o bem comum:

O liberalismo capitalista, ao criticar o planejamento intervencionista do Estado, esquece que o próprio liberalismo capitalista repousa também sobre um planejamento que as forças econômicas privadas estabelecem para manter sua hegemonia graças ao intervencionismo da força bruta (poderio econômico natural) orientada (ela também) pelas “leis” naturais da economia política. O planejamento intervencionista do Estado destrói estes planejamentos egoístas; estes, são o instrumento da liberdade de alguns; aquele, o instrumento da liberdade de todos. (BECKER, 2002, p. 588-589)

Importante destacar que a força normativa da Constituição brasileira permite que a defesa do meio ambiente não aconteça somente considerando as relações entre Estado e sociedade, mas também nas relações entre particulares, como explicam Reis e Wittmann (2011), contudo para este trabalho não nos ateremos à relação entre particulares.

Os mesmos autores ainda explicam que princípios como o da dignidade humana, do desenvolvimento sustentável, da prevenção, da precaução, da supremacia do interesse público, da democracia, da participação e da educação ambiental, servem de alicerce para o agir estatal. Agir estatal que certamente, como já salientado, impactará em diferentes áreas, como a econômica.

Faz-se necessário salientar que o direito deve estreitar os seus laços com a economia, considerando os seus estudos e enfrentamentos diários, cuidando de questões relevantes para o comércio como a extração de recursos, produção de bens, agentes econômicos envolvidos e o desenvolvimento tão almejado daí advindo:

Empresas e mercados são instituições ou institutos que estão na fronteira entre direito e economia, objeto de estudos de ambas as disciplinas, em que se nota pouca, quase nenhuma, aproximação, conhecimento ou divulgação das doutrinas desenvolvidas e aceitas em cada uma delas pela outra. Talvez apenas os filiados e estudiosos de *law and economics* ou de *law, economics and organizations* estabeleçam a ponte entre os dois campos de investigação.[...] Aponte-se que essa falta de comunicação entre as duas áreas de conhecimento nos sistemas jurídicos de base romano-germânica foi causa de pouca produtividade nas investigações que, se levadas a cabo em conjunto, poderiam ter alcançado soluções mais interessantes e promissoras no sentido de entender e, portanto, avaliar e disciplinar muitas das ações dos operadores econômicos. (SZTAJN, 2004, p. 27)

A economia motiva decisões governamentais, que por muitas vezes carentes de fundamentos jurídicos ou inadequadamente utilizados, acabam gerando consideráveis conflitos e conseqüentemente ações judiciais que obrigam o judiciário a destrinchar ruidosas reclamações, que acabam por transcender o interesse das partes.

Essa transcendência da matéria econômica, inclusive, “[...] revela-se uma aliada do Direito, ao dispor de um instrumental teórico útil para a formulação de políticas públicas, de normas jurídicas de maior eficácia” (OLIVEIRA, 2010, p.115).

O próprio conceito de política pública não pode se restringir a uma observação unicamente jurídica. “[...] estruturalmente a base de uma política pública será o Direito, mas o conteúdo material são os fins e os objetivos políticos que não deixam de estar também expressos na Constituição, muitos deles expressos no seu próprio texto” (BITENCOURT, 2013, p. 44).

Assim, o Estado para incentivar a proteção do meio ambiente pode se utilizar de políticas públicas, cuja fundamentação está no direito constitucional ao meio ambiente equilibrado, pode se valer estrategicamente do sistema tributário nacional e ao atingir seus objetivos ou não, acabar por interferir no ordenamento econômico, cuja proteção também é dever do Estado.

Servindo-se da sua intervenção na economia para alcançar objetivos que diretamente, pelo menos, não alterem as condições do mercado, o Estado espera influenciar na tomada de decisões dos agentes econômicos, sem que lhe seja necessário impor normas sancionatórias e fiscalizações. Oliveira (2010, p. 115) explica:

A forma mais comum de que o Estado dispõe para condicionar a conduta humana é a imposição de regras de responsabilização, isto é, fiscalização e sanções pelo descumprimento da norma jurídica. Estas regras trabalham com o fato posto e demandam uma complexa estrutura estatal, que vai desde o estabelecimento de um quadro de fiscalização até um forte aparato judicial. Uma segunda maneira de influenciar o comportamento é o estabelecimento de um sistema de incentivos, ao reduzir o custo da transação no tocante à medida almejada, tornando doutro lado, as demais opções mais custosas.

O mesmo autor define que o Estado ao influenciar na tomada de decisões parte da seguinte fundamentação para a análise econômica do direito: as pessoas procuram maximizar seus interesses, reagindo aos incentivos do ambiente em que operam, os quais por meio de normas jurídicas podem ser estimulados, concomitantemente a responsabilidades impostas, o que influenciará no processo de decisão dos atingidos pela norma.

3. A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Nada mais direto como vetor de intervenção estatal que a cobrança de tributos, aos quais qualquer pessoa física ou jurídica possui sensibilidade imediata. A tributação é o modo mais comum de intervenção na economia, possuindo efeito em cadeia, atingindo o contribuinte direto e também todos os envolvidos nas suas operações.

Conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional, “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” (BRASIL, 1966).

Por consequência do conceito que a norma traz, a prestação pecuniária independe da vontade do alçado a contribuinte, que deve pagá-la, ainda que contra o seu interesse individual. “Concretizado o fato previsto pela norma jurídica, nasce automaticamente e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária” (CARVALHO, 2010, p. 25). Neste sentido, pode-se perceber que a obrigatoriedade da satisfação do tributo importa na eficácia da finalidade visada pelo Estado.

De forma simplificada, entende-se que o tributo é o meio pelo qual o Estado consegue os valores para fazer frente as suas despesas, independente da classificação destas e da forma de Estado adotada. (AMARO, 2016)

Entretanto, além de pagar as despesas do estado, a tributação possui outras finalidades, que pode levar à criação de tributos, alterações na base de cálculo e nas alíquotas. As funções dos tributos segundo Hugo de Brito Machado são resumidas a três: fiscal, que serve para a arrecadação de recursos financeiros para gerir o Estado; extrafiscal, quando da intervenção estatal no domínio econômico; e parafiscal com a intenção de arrecadar recursos para aquelas atividades que não são funções próprias do Estado, mas o mesmo as desenvolve por meio de entidades. (MACHADO, 2005)

Para fins deste estudo, nos ateremos à função extrafiscal, que estimula o comportamento dos contribuintes, conforme direcionamento do Estado. Destaque-se que a extrafiscalidade pode se dar nas diferentes espécies de tributos e ser perpetrada tanto pela União, Estados e Municípios.

A respeito da extrafiscalidade leciona Ataliba (1990), que a mesma atende a outros fins que não a arrecadação, mas seguramente estimula, induz ou coíbe comportamentos para resguardar valores constitucionalmente consagrados, o que torna lícito a utilização dos tributos para influenciar nos comportamentos sociais e econômicos dos contribuintes. Assim, o fenômeno da extrafiscalidade acontece por intermédio de normas que impõe a obrigação tributária, utilizando-se a via fiscal como meio de intervenção ou conformação social.

Carraza (2006, p. 665) ainda destaca que os benefícios da extrafiscalidade são superiores se comparados com a arrecadação de tributos para posterior aplicação em gastos públicos.

[...] 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 aos gastos públicos. Realmente, com a supressão das instâncias burocráticas encarregadas de controlar a destinação do dinheiro obtido mediante o exercício da tributação, a despesa pública tende a diminuir, sem prejuízo do atendimento das exigências da estabilidade e progressos sociais.

Para demonstrar como a extrafiscalidade está sendo utilizada em nosso País para incentivar as boas práticas ambientais, citamos a aprovação do Projeto de Lei n. 1.908 de 2011 (BRASIL, 2011), que cria incentivos fiscais para produtos reciclados a partir do aproveitamento de resíduos sólidos coletados com a previsão da concessão de crédito de IPI, para indústrias que adquirirem resíduos sólidos que serão utilizados na fabricação de novos produtos.

Cabe salientar que os incentivos fiscais que importam em renúncia de receita devem estar de acordo com o previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei n. 101/2000 (BRASIL, 2000). Mas, mesmo com as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal que podem dificultar a implementação da extrafiscalidade dos tributos, muitos estados brasileiros têm adotado os incentivos fiscais para uma melhor gestão dos resíduos sólidos, por exemplo. No caso do estado do Amazonas, este atrelou o benefício fiscal à adoção de norma ISSO 14001 (trata da gestão ambiental), conforme Resolução do Conselho Estadual de Desenvolvimento do Estado do Amazonas n. 005/2003 (BRASIL, 2003) e Lei n. 2.826/2009 (BRASIL, 2009).

Assim, fica claro como o Estado através da extrafiscalidade intervém na operação das empresas, ou melhor, na produção e consumo de bens e conseqüentemente na economia:

De fato, na medida em que crescia a participação do Estado na economia, os economistas puderam apurar que a extrafiscalidade poderia contribuir para atingir objetivos sociais. Por meio da seletividade, o Fisco poderia taxar com maior gravidade produtos supérfluos e desonerar outros direcionados ao consumo das massas. Por um instrumento jurídico, seria possível interferir na economia, delineando estímulos e desestímulos ao consumo, modelando a sociedade considerada politicamente ideal. (OLIVEIRA, 2010, p. 118)

Mas, e esta intervenção na economia, que sim, pretende o bem estar da sociedade, mas que ao alterar as condições de mercado, acaba por atingir agentes econômicos que podem ter suas operações dificultadas por políticas públicas que firam as bases da economia, mais especificamente o princípio da livre concorrência.

A Constituição Federal de 1988 em seu Título VII aborda os princípios relativos à ordem econômica e financeira, “[...]bem como o tipo de organização econômica, a delimitação entre o domínio da iniciativa privada e a intervenção

estatal e ainda as bases jurídicas dos fatores de produção” (BRITO, 2002, p. 85-86).

Cumpre transcrever aqui o artigo 170 da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art.170 – A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

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;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Como se pode perceber, a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), ao mesmo tempo em que estimula empreendimentos através de um mercado onde impera a livre concorrência, também controla para que o empresário não se exceda nos limites de sua ambição, pois, através da disciplina legal dispensada a setores importantes como meio ambiente e defesa do consumidor, evita que o capitalismo selvagem subjugue valores como a justiça social.

Caliendo (2011) defende que o princípio da livre concorrência deve ser o norteador na relação entre o Sistema Tributário Nacional e a Ordem Econômica Financeira, visto que aquele definido no artigo 20 da Lei n. 8.884/94 (BRASIL, 1994), revogado pelo artigo 36 da Lei n. 12.529/11³ (BRASIL, 2011), estabelece

Art. 36. Constituem infração da ordem econômica, independentemente de culpa, os atos sob qualquer forma manifestados, que tenham por objeto ou possam produzir os seguintes efeitos, ainda que não sejam alcançados: I - limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa; II - dominar mercado relevante de bens ou serviços; III - aumentar arbitrariamente os lucros; e IV - exercer de forma abusiva posição dominante.

§ 1º A conquista de mercado resultante de processo natural fundado na maior eficiência de agente econômico em relação a seus competidores não caracteriza o ilícito previsto no inciso II do caput deste artigo.

[...]

que as condutas atentatórias a livre concorrência consistem em limitar, falsear ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência, bem como dominar mercado relevante de bens e serviços, aumentar arbitrariamente os lucros, exercer posição abusiva.

Também Caliendo (2011, p. 121) leciona que “A livre concorrência possui diversos significados sendo seus significados como condições leais de competição, e que os melhores agentes econômicos serão premiados por sua eficiência e não por condições artificiais ou maliciosas de ganhos perante os demais competidores”.

Cita ainda o autor que a importância da tributação para garantir o regime da concorrência está prevista no art. 146-A da Constituição Federal, que foi acrescentado pela EC n. 42/2003, a seguir transcrito:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (BRASIL, 2003).

Deste modo, verifica-se a preocupação do legislador para que a livre concorrência não seja afetada pela tributação. A força da exação tributária é extremamente relevante para todos os agentes do mercado e pode mudar radicalmente o comportamento do mercado, como inclusive recentemente podemos observar com a redução do IPI incidente sobre veículos e eletrodomésticos.

A incerteza e a insegurança que políticas públicas mal planejadas levam aos empreendedores afeta toda a estimativa ou planejamento dos seus negócios, chegando inclusive a inviabilizá-los dependendo das medidas executadas pelo Estado. O desestímulo ao setor de produção, certamente afeta o desenvolvimento econômico do País, do qual tanto se precisa e deseja que seja sustentável. (CALIENDO, 2011)

Sempre que o Estado privilegiar fiscalmente alguma atividade ou setor, independentemente de sua intenção, esta ação impactará em outros setores, que podem ser afetadas positiva ou negativamente. Façamos o seguinte raciocínio, o capital que a população possui para adquirir bens em condições normais de mercado é objeto de disputa por todos os fornecedores, ao passo

que se o preço de um determinado bem decair em virtude de incentivo fiscal, a probabilidade é de que a população passe a adquirir maior quantidade deste bem em detrimento dos demais, o que conseqüentemente prejudica os demais agentes do mercado.

A sensibilidade do mercado é imediata e, como já salientado, esta é uma característica da qual se utiliza o Estado para atingir seus objetivos como o desenvolvimento sustentável.

A questão a partir do artigo 170 que salvaguarda tanto a defesa do meio ambiente, inclusive com tratamento diferenciado para bens e serviços dependendo do impacto ambiental da sua produção, como salvaguarda a livre concorrência, passa a ser então, como devem os entes federativos agir para proteger o meio ambiente, mediante incentivos fiscais, sem limitar a concorrência inerente a um mercado livre? Tendo em vista, que várias podem ser as legislações que conferem incentivos fiscais, desde que respeitadas à competência tributária, qual a segurança que terão os empreendedores para instalar suas unidades de produção em um dado município?

Becker (2002, p. 596) lembra ao responder acerca do objetivo do Direito Tributário que este é um instrumento a serviço de uma política.

[...] como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu "objetivo próprio" (razão de existir é seu um instrumento a serviço de uma Política. Esta (a Política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais. Por isto, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la.

Encontrar a forma de equilibrar a possível colisão de princípios constitucionais parece ser a resposta. Caliendo (2011) explica que no controle de constitucionalidade, necessário que se encontre a proporcionalidade da conduta, que segundo ele deve ser apurada de forma trifásica:

- a) Adequação: a norma deve ser o meio adequado para promover o fim a que se destina;
- b) Necessidade: o meio empregado é o menos restritivo a direito fundamental, dentre todos os demais disponíveis e igualmente adequados para promover o fim a que se destina; e
- c) Proporcionalidade em sentido estrito: as vantagens trazidas pela promoção do fim compensam as desvantagens provocadas pela adoção do meio escolhido. (CALIENDO, 2011, p. 126)

Ávila (2006, p. 274) explica que ao se estruturar uma relação tributária em fins extrafiscais, necessário que esteja presente o postulado da proporcionalidade para que haja controle sobre o poder de tributar:

A eficácia tributária adquire, porém significado jurídico quando finalidades jurídicas devem ser promovidas. Quando fins extrafiscais, isto é, fins externos puderem estruturar uma relação tributária, o postulado da proporcionalidade deve ser objeto da aplicação para controlar o poder de tributar (por exemplo, escolha dos sujeitos passivos, adoção de medidas tributárias de favorecimento ou de promoção, instituição de normas de simplificação por meio de presunções e ficções).

O controle do poder de tributar está umbilicalmente atrelado a análise da finalidade da política pública a ser promovida, seja para incentivar alguma prática ou desestimulá-la, mediante tributação mais ou menos severa. Estudar criteriosamente a política extrafiscal e seus reflexos se mostra importantíssimo para que se evite possíveis desvios de finalidade ou direcionamentos ilegais.

Entende Caliendo (2011) que o Judiciário não detém a capacidade técnica do corpo burocrático presente no Executivo para avaliar a adoção das políticas públicas, o que assim como uma política mal planejada, pode gerar insegurança jurídica, gerando efeitos negativos na economia, que requer decisões céleres. Isto, entretanto, não significa que em situações como em relação à sustentabilidade ambiental, o Judiciário não possa rever o ato tributário e incluir outro produto na redução, por exemplo, de alíquota, aplicando o princípio da isonomia.

Já Bitencourt (2013) defende que o controle judicial de políticas públicas está cercado de abstrações doutrinárias, pois em geral não se faz a distinção entre política pública e direito sociais e olvidam que na maioria das vezes, as políticas públicas necessitam de lei para determinar custos, agentes e determinando por quem serão realizadas. Além disso, aduz a autora que não se tem discutido o suficiente em qual o momento que a atuação judicial deveria acontecer, nem o que é possível e o quanto é possível no controle de cada ação.

Desta forma, consegue-se observar que o controle da extrafiscalidade como política pública ainda é embrionária, mas pela abrangência desta a discussão acerca do desenvolvimento de um monitoramento ou fiscalização se

faz necessária, ressaltando-se que os efeitos das políticas que se utilizam da extrafiscalidade são sentidos todos os dias.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado garantido pela Constituição Federal em seu artigo 225 impulsiona o Estado brasileiro a implementar políticas públicas que levem a sua concretização. Um dos instrumentos utilizados para perfectibilização da ação estatal é a função extrafiscal da tributação, a qual atinge rapidamente aqueles para quem é direcionada e acaba por refletir, também, em outros setores.

A intervenção estatal a partir da função extrafiscal do tributo interfere diretamente na economia, pois pode privilegiar determinado setor econômico em detrimento de outro, ou ainda, em sendo uma política municipal ou estadual importar em vantagem territorial. Estas alterações nas condições normais de mercado certamente impactam em um princípio basilar da economia na livre concorrência, também previsto em nossa Constituição Federal, mais precisamente em seu artigo 170, pois ao incentivarem certos comportamentos seja em relação à produção e circulação de bens ou diretamente em seu consumo, acabam por impulsionar algum segmento da economia, ainda que por uma boa causa.

É certo que incentivar o cuidado com o meio ambiente é primordial para que a vida no Planeta seja digna e possa continuar existindo, mas é certo também que políticas públicas que buscam cumprir o princípio da dignidade humana, este indissociável do direito ao meio ambiente saudável, precisam propiciar o desenvolvimento da sociedade sem olvidar que a produção e consumo de bens faz parte deste e que a competição entre agentes do mercado justamente traz avanços tecnológicos que possibilitam a diminuição do consumo de recursos naturais, por exemplo.

Desenvolver-se sustentadamente é conseguir equilibrar a proteção ao meio ambiente e os avanços econômicos. Políticas públicas anteriormente a sua implementação devem ser objeto de análise rigorosa quanto aos seus efeitos sejam diretos ou indiretos, sendo que seu controle não deve ser exercido

somente repressivamente, mas igualmente na sua concepção, sob pena de inclusive nos depararmos com desvios de finalidade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU: progressividade**. In: Revista de Direito Público. v. 23. n. 93, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 30 abr. 2016

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 26 de out. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 29 abr. 2016.

_____. **Lei n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em 30 abr. 2016

_____. **Emenda Constitucional n. 43, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm> Acesso em 29 abr. 2016.

_____. **Lei n. 12.529, de 30 de novembro de 2011**. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Disponível em

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm>
Acesso em 25 abr. 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Julgamento mandado de segurança nº 22.164/SP: rel. Ministro Celso de Mello, 17 de novembro de 1995. Diário da Justiça, Seção I.

BITENCOURT, Caroline Müller. **Controle jurisdicional de políticas públicas**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013.

BRITO, Beatriz Gontijo de. **Concentração de empresa no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CALIENDO, Paulo. **Princípio da livre concorrência em matéria tributária**. In: Direito tributário em questão, n. 7. Porto Alegre: Revista da FESDT, 2011.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

ESTADO DO AMAZONAS. **Resolução do Conselho Estadual de Desenvolvimento do Estado do Amazonas n. 005/2003**. Disponível em <<http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20CODAM/Ano%202003/Arquivo/RCODAM%20005%2003.htm>> Acesso em 30 abr. 2016

_____. _____. **Lei Estadual n. 2.826, de 26 de novembro de 2009**. Regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências. Disponível em <http://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Estadual/Ano%202003/Arquivo/LE_2826_03.htm> Acesso em 29 abr. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Paulo Affonso. **Direito ambiental brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MILARÉ, Édis. **Direito ambiental: gestão ambiental em foco**. 6ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

OLIVEIRA, Fernando Lima de. **A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico saudável**. In: Direito tributário em questão, n. 6. Porto Alegre: Revista da FESDT, 2010.

REIS, J.R.; WITTMANN, C. R. A análise da sociedade do risco ambiental sob o enfoque de um constitucionalismo contemporâneo. In: CUSTÓDIO, A. V.

VIEIRA, R. S.(Org.). **Estado, política e direito: políticas públicas e direitos sociais**, vol. 3. Criciúma: UNESC, 2011.

SZTAJN, Rachel. **Teoria jurídica da empresa: atividade empresária e mercados**. São Paulo: Atlas, 2004.