

# A NOVEL AVALIAÇÃO ANUAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL BRASILEIRO E A NECESSIDADE DE REFLEXÕES SOBRE A MORALIDADE DO ESTADO E A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

**Paulo Sérgio Miranda Gabriel Filho**

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). Especialista em Direito Empresarial e Tributário pela UFMT. Multidiplomado pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), Panamá. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Professor da Escola de Administração Fazendária (ESAF). Professor da Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UFMT. Membro do grupo de pesquisa em tributação ambiental da Universidade Federal do Ceará (UFC). Membro da ABDF, do ILADT e do IFA.



O Sistema Tributário Nacional brasileiro está disposto no capítulo I do título VI (da tributação e do orçamento) da Constituição Federal. Devemos ressaltar que o Sistema Tributário Nacional brasileiro traçado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é extremamente rígido, não dando margem para o legislador infraconstitucional.

Em 11 de março de 2013, foi publicada a Resolução nº 1 do Senado Federal<sup>1</sup>, que alterou seu Regimento Interno<sup>2</sup> para conferir competência a sua Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) para acompanhar e avaliar anualmente o Sistema Tributário Nacional brasileiro. Nesses termos, a CAE do Senado Federal ficará responsável por analisar o desempenho, as regulamentações e legislações tributárias federais, dos estados e dos municípios, sempre com o objetivo de manter o equilíbrio federativo. Essa regulamentação surgiu depois de quase dez anos da inclusão dessa atribuição no rol de competências privativas do Senado Federal pela Emenda Constitucional (EC) nº 42, de 19 de dezembro de 2003<sup>3</sup>.

Dentro da CAE, foi criada em 20 de agosto de 2015, a Subcomissão Permanente de Avaliação do Sistema Tributário Nacional (CAESTN). Segundo o Senado Federal, o objetivo da subcomissão é o de debater temas como a regressividade do sistema tributário, a sonogação de impostos e a tributação de grandes fortunas, remessa de lucros para o exterior e alimentos. A subcomissão fará audiências públicas e seminários, inclusive em outros estados além do Distrito Federal, e funcionará até 2016. Trata-se, portanto, da primeira avaliação do Sistema Tributário Nacional brasileiro desde a Resolução nº 1 do Senado Federal. Na única audiência pública que ocorreu após a Resolução nº 1 do Senado Federal de 2013, realizada em 14 de setembro de 2015, bem nas 8 audiências públicas que ocorreram

antes da citada resolução, não foi abordada a questão da tributação ambiental nem da moralidade do Estado<sup>4</sup>.

O artigo 393-D do Regimento Interno do Senado Federal (RISF) prevê que a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional brasileiro deve ser avaliada considerando, entre outros, o aspecto da qualidade dos tributos, especialmente quanto à justiça fiscal e ao atendimento aos princípios constitucionais tributários. Por esse prisma, entendemos que a tributação ambiental está inserida nesse contexto pela conformação entre a justiça fiscal e a justiça ambiental, as quais partem da justiça social e da justiça distributiva, buscando, bem como a perfeita aplicação conjugada dos princípios do Direito Tributário e do Direito Ambiental. A justiça fiscal e a justiça ambiental partem ambas da justiça social e da justiça distributiva, buscando a correta alocação de custos e benefícios entre todos. Assim, ambos institutos configuram-se como fundamentos da tributação ambiental<sup>5</sup>.

Outro aspecto de avaliação previsto no mesmo artigo do RISF é a compatibilidade com a legislação de outros países ou blocos econômicos. Essa compatibilidade deve ser entendida no sentido de uma coexistência harmônica e coerente. Trata-se de importante abertura do Sistema Tributário Nacional brasileiro diante da sua extrema rigidez por estar totalmente traçado na Constituição Federal, que pode permitir, *mutatis mutandis*, a introdução no direito brasileiro de algumas experiências bem sucedidas no âmbito da tributação ambiental no direito comparado.

Por funcionalidade do Sistema Tributário Nacional brasileiro, devemos entender o desempenho das suas funções e o atendimento das suas finalidades. Ambas não estão expressas no texto constitucional e são identificadas pelo método sistemático de hermenêutica constitucional.

Os tributos são um instrumento de intervenção indireta do Estado na economia. Sua utilização tornou-se um traço marcante, constante e central na gestão macroeconômica dos países a partir do século XX<sup>6</sup>. O inciso VI do artigo 170 da Constituição Federal apresenta a proteção do meio ambiente como um dos princípios da ordem econômica. Dessa maneira, interpretando-se a Constituição Federal de maneira sistemática, a proteção do meio ambiente configura-se como uma das funções e uma das finalidades do Sistema Tributário Nacional brasileiro, pois os tributos devem intervir indiretamente na economia de maneira a promover a proteção ambiental.

Além disso, é preciso compreender que a tributação ambiental brasileira deve ser implementada como política pública de maneira transversal. Conforme Marina Silva (informação verbal<sup>7</sup>), essa transversalidade significa que a política ambiental deve envolver todos em prol da defesa e uso sustentável do meio ambiente: ministérios, níveis de governo, organizações não-governamentais, empresariado e demais instituições. Na tributação ambiental, a atuação transversal se traduz na inserção dos elementos relevantes ao meio ambiente no Sistema Tributário Nacional brasileiro ao mesmo tempo em que os instrumentos tributários clássicos são revistos. É o que esperamos que o Senado Federal promova no âmbito da avaliação anual do Sistema Tributário Nacional brasileiro.

À guisa de conceituação do tributo ambiental, partindo das lições do professor italiano Victor Uckmar<sup>8</sup>, da professora espanhola Gemma Patón García<sup>9</sup> e do professor brasileiro Roberto Ferraz<sup>10</sup>, entendemos que é todo tributo em que há uma preponderância de sua função extrafiscal no sentido de ser ambientalmente orientado para conseguir alterar as condutas dos contribuintes de maneira que o economicamente mais viável seja também o ambientalmente mais

sustentável, exercendo a função de ser instrumento de internalização dos custos ambientais das atividades lícitas que sejam nocivas ou perigosas ao meio ambiente.

A tributação ambiental em países que apresentam um desequilíbrio entre a carga tributária e o retorno da arrecadação tributária para a sociedade em serviços (saúde, transporte, saúde, educação, entre outros), como é o caso do Brasil, tem o papel de auxiliar na mudança da postura moral do Estado na realização do gasto público. Conforme veremos a seguir, a moralidade — em sentido lato, seja tributária, seja ambiental — tem como ponto em comum o dever de solidariedade<sup>11</sup>, que é o estágio mais avançado da cidadania.

A moral tributária, em breves palavras, pode ser definida como o conjunto de valores e princípios éticos que norteiam as ações, tanto do Poder Público (Executivo, Legislativo e Judiciário) como dos contribuintes. É dizer, a moral tributária representa um sistema complexo que articula, no âmbito tributário, justiça, liberdade e direitos fundamentais, e se projeta desde a administração, nela incluída seus agentes, até o contribuinte.

Corolário do princípio da moralidade e da eficiência, ambos previstos no art. 37 da Constituição Federal, a moralidade do gasto público, encontra base empírica ainda em diversos outros artigos do Texto Constitucional, a destacar o artigo 37 já mencionado, o art. 3º I, bem como o art. 70 *caput*.

Na era do Estado Fiscal, na qual vivemos hodiernamente, o tributo é a receita derivada que dá sustentação à existência do Estado, daí crescer a importância e a correta aplicação dos princípios que norteiam o gasto público. Moralidade, eficiência, economicidade e legitimidade são conceitos jurídicos que formam o núcleo substancial da moralidade do gasto público. Gastar de forma justa os valores arrecadados por meio da tributação é gastar de forma a atender a moral, a eficiência, a economicidade e a legitimidade, enfim, atender os anseios da sociedade, uma vez que o tributo é um direito da sociedade e não do Estado.

Sobre a moralidade ambiental, Michel Prieur<sup>12</sup>, ao falar sobre o caráter finalista do Direito Ambiental, afirma que este seria a expressão de uma moral ambiental no sentido de que seria imoral todo retrocesso do Direito Ambiental.

Esse caráter finalista seria traduzido na implicação de obrigatoriedade de um resultado, qual seja, o aumento constante dos níveis de proteção do meio ambiente. Sendo esse o objetivo, não pode ser admitido nenhum retrocesso nessa trajetória. Assim aborda o princípio da proibição de retroces-

so ambiental, classificado como um dos princípios estruturantes do Direito Tributário Ambiental.

Apesar da importância da tributação ambiental, não há muitas pesquisas em âmbito do Brasil relacionadas aos tributos como instrumentos de proteção ambiental. Da mesma maneira, há poucos estudos sobre a moralidade tributária e ambiental no Brasil. Nesse intento de analisar a capacidade atual do sistema tributário de proporcionar proteção do meio ambiente por meio do uso dos tributos com fins ambientais, constatamos que há dois grandes desafios a vencer. O primeiro é a preponderância ainda presente dos anseios pelo crescimento econômico sobre a necessidade de preservação ambiental. O segundo, a necessidade de uma mudança de postura moral por parte do Estado no âmbito financeiro e tributário, no sentido de equilibrar a relação entre a carga tributária e a qualidade do gasto público.

O Sistema Tributário Nacional brasileiro é perfeitamente adequável à gestão ambiental, desde que suas previsões sejam aplicadas com a finalidade extrafiscal, ou seja, visando à mudança de comportamento do agente poluidor. Em assim sendo, consiste num importante instrumento de gestão econômica do meio ambiente com capacidade de coibir atitudes poluidoras, bem como incentivar atividades de produção ecologicamente corretas com investimentos em novas tecnologias de produção não poluente.

No tocante à tributação ambiental, espera-se que esse acompanhamento e avaliação da CAESTN do Senado Federal faça com que o Sistema Tributário Nacional brasileiro fique ambientalmente orientado como um todo e não somente seus componentes de maneira esparsa e isoladamente considerados entre si<sup>13</sup>, como temos hoje.

No âmbito da moralidade tributária, a tributação ambiental será eficaz quando aceita pela sociedade como legítima e necessária, mesmo que por vezes com uma carga tributária elevada. É cediço que o contribuinte, em regra, quer pagar seus tributos e inserir-se na sociedade de forma igualitária. Para isso, é fundamental a conduta ética do Estado no trato com o contribuinte e na aplicação dos recursos públicos, seja para mantê-lo legitimado, seja como conduta indutora de igual comportamento por parte do contribuinte, pois a má conduta deste é reflexo direto da conduta estatal.

Outrossim, o Estado deve estar atento também com a sua conduta moral na seara ambiental para que a tributação ambiental alcance seu mister de aumentar os níveis de proteção ambiental.

Diante disso, entendemos que é chegada a

hora de inserir a tributação ambiental nessa pauta de discussão e, além disso, a moralidade tributária do Estado. Esses objetivos devem se somar aos objetivos elencados pelo Senado Federal pelas considerações que trouxemos a lume.

1) Disponível em: <<http://goo.gl/S4IPZZ>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

2) Disponível em: <<http://goo.gl/EVOpdb>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

3) A EC 42/2003 incluiu o inciso XV no art. 52 da Constituição Federal com a seguinte redação: "Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: XV - avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios".

4) Disponível em: <<http://goo.gl/Ey6zXm>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

5) Cf. GABRIEL FILHO, Paulo Sérgio Miranda. Curso de direito tributário ambiental. Curitiba: CRV, 2014, p. 73-136.

6) RIBEIRO, Ricardo Leite. Direito econômico da tributação: uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, SP: USP, 2013, p. 19-20.

7) Afirmação feita por Marina Silva na Semana do Meio Ambiente, em Brasília, em junho de 2004. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/Noticia.aspx?id=2908>>. Acesso em: 30 out. 2012.

8) UCKMAR, Victor. La nuova dimensione del "tributo ambientale" e la sua compatibilità con l'ordinamento italiano. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 357, tradução nossa.

9) PATÓN GARCIA, Gemma. La estructura jurídica de los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia constitucional española. Disponível em: <<http://goo.gl/DJT1RP>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

10) FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 340-341.

11) ALTAMIRANO, Alejandro C. El derecho tributario ante la constitucionalización del derecho a un medio ambiente sano. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 453.

12) PRIEUR, Michel. O princípio da proibição de retrocesso ambiental. In: AYALA, Patryck de Araújo et al. Princípio da proibição de retrocesso ambiental. Brasília: Comissão de Meio Ambiente, defesa do consumidor e fiscalização e controle do Senado Federal, 2012, p. 17.

13) Assim demonstra a experiência internacional com a tributação ambiental, cf. CALIENDO, Paulo. Direito tributário ambiental e o protocolo de Quioto. In: ATHIAS, Jorge Alex; SCAFF, Fernando Facury (coords.). Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 90.