



Tributação e proteção ambiental: uma análise da isenção tributária sobre produtos agrotóxicos

Taxes and environmental protection: analysis of tax exemption on agrochemical products

Lucas Cunha¹, Rildo Mourão Ferreira²

Autor correspondente: Lucas Cunha – E-mail: lucascunha.direito@gmail.com

RESUMO

O presente artigo busca definir os parâmetros para o controle de constitucionalidade e legalidade sobre as isenções tributárias inerentes a produtos agrotóxicos, tendo em vista o pensamento de princípios socioambientais e da segurança alimentar. Justifica-se o presente artigo, tendo em vista que o mesmo possibilita o incremento do processo decisório judicial, a fim de evitar decisões meramente econômicas no setor do agronegócio. Como objetivos, visa analisar se as isenções ou exações de função extrafiscal são atos discricionários, ou suscetíveis de maior controle judicial. Se sim, visa identificar os parâmetros necessários para estabelecer o controle da extrafiscalidade tributária no processo decisório judicial. Utilizou-se, na maior parte, o método indutivo, bem como detida análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5553, cujo objeto trata de normas isentivas de produtos relacionados a agrotóxicos.

PALAVRAS-CHAVE: Agronegócio; Agrotóxicos; Controle judicial; Extrafiscalidade; Meio ambiente.

ABSTRACT

Current paper defines the parameters for the control of constitutionality and legality on tax exemptions inherent to agrochemical products based on socio-environmental and food security principles. The above is required so that increase in judicial processes avoids merely economic decisions within agribusiness. Analysis investigates whether exemptions are discretionary acts or susceptible to a greater juridical control. If answer is affirmative, it identifies parameters required to establish the control of off-fiscal tax in the juridical process. The inductive method was employed, coupled to a detailed analysis of the Direct Action of Non-constitutionality n. 5553 on exemption norms for products related to agrochemicals.

KEYWORDS: Agribusiness; Agrochemicals; Environment; Juridical control; Off-fiscal.

INTRODUÇÃO

A Constituição da República de 1988 estabelece atenção especial à proteção do meio ambiente. Com caráter dirigente, busca estabelecer objetivos para promover uma sociedade ambientalmente sustentável, e

mecanismos para consolidar uma nova ordem econômica e social, calcada na proteção ambiental.

Nesse sentido, estabeleceu-se normas constitucionais importantes, como o art. 5º, inciso LXXIII, a legitimar o cidadão a propor ação popular em defesa do meio ambiente; o

¹ Mestrando do Curso de Pós-Graduação em Direito do Agronegócio e Desenvolvimento da Universidade de Rio Verde (UniRV). Advogado no Estado de Goiás, Brasil.

² Pós-Doutor em Desenvolvimento Sustentável pela Universidade de Brasília (UNB). Doutor em Ciências Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor titular na Faculdade de Direito e do Mestrado em Direito do Agronegócio e Desenvolvimento da Universidade de Rio Verde (UniRV), Goiás, Brasil.

art. 23, inciso VI, a estabelecer competência comum entre os entes federativos para proteger o meio ambiente e combater a poluição; o art. 24, inciso VI, cujo teor estabelece a competência legislativa concorrente entre União e Estados, em matérias que dizem respeito à proteção ambiental; o art. 170, inciso VI, ao encetar a defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica; e tantas outras normas dispostas no texto constitucional, a deixarem claro o propósito de promoção da sustentabilidade.

Assim, a Constituição da República finca diretrizes ambientais a serem seguidas, e abre caminho para a intervenção do Estado na ordem econômica, a buscar a observância dos princípios ambientais insculpidos em seu texto. Tais intervenções podem se dar por meio de diferentes instrumentos, inclusive através de isenções ou exações tributárias. Assim, reconhece-se no poder de tributar do Estado importante instrumento de intervenção econômica, e em especial, eficaz mecanismo apto a corroborar as finalidades ambientalmente sustentáveis elencadas pelo texto constitucional.

Dessa forma, os chamados “tributos verdes” visam induzir condutas ambientalmente desejadas ou desestimular ações antiecológicas, por meio de normas de exação ou de isenção. Contudo, o mesmo tributo que induz práticas ambientalmente desejadas também pode ser utilizado como estímulo a condutas outras, que vão de encontro aos princípios sustentáveis, com a finalidade de promoção de princípios outros também tutelados pela Constituição Federal.

Tal é o exemplo a ser abordado no presente artigo, cujo teor trata da questionada isenção tributária de substâncias relacionadas a agrotóxicos. Assim, longe de ser um mecanismo de tributação verde, tal norma isentiva parece buscar o incentivo da produção alimentar, ainda que em detrimento dos princípios ecológicos constitucionais já abordados.

Diante do impasse, faz-se necessário estabelecer os limites constitucionais quanto a intervenção na ordem econômica por meio da função extrafiscal dos tributos. Em suma, as isenções ou exações tributárias de caráter eminentemente funcionalista, ou indutivo de comportamentos, necessitam de critérios bem definidos, para que não se transformem em mecanismos praticados ao bel prazer dos entes tributários. Ao prescindir-se de tais critérios, atividades econômicas importantes, como o agronegócio, terminam ou por sofrerem intervenções discricionárias, deslocadas da análise jurídica, ou por amargarem efeitos negativos e pouco estratégicos relativos à proteção ambiental, fruto de benefícios fiscais ambientalmente indesejados.

2 METODOLOGIA

A pesquisa será teórica, de modo que se buscará analisar os critérios para o controle judicial da extrafiscalidade relativos às isenções tributárias sobre produtos relacionados a agrotóxicos. Para tanto, verificar-se-á as teorias da decisão judicial e os fundamentos constitucionais aptos a embasarem as isenções ou exações tributárias indutoras, bem como analisar-se-á a natureza

de tais atos, se discricionários ou suscetíveis de maior controle judicial. Ao final, buscar-se-á identificar os limites constitucionais ao poder de tributar, no que diz respeito à função extrafiscal ambiental no agronegócio, bem como os parâmetros de controle da extrafiscalidade ambiental no processo decisório judicial.

O método de enfoque utilizado no presente estudo é o dedutivo, situação que partirá da análise de teorias e legislações em geral, para ao final compreender a extrafiscalidade tributária, seus mecanismos de controle de validade e a consequente constitucionalidade ou não das normas de isenção sobre produtos agrotóxicos.

3 EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA E PROTEÇÃO AMBIENTAL

A definição e conceituação de tributos fiscais ou extrafiscais não se revela matéria simples. Isso porque, a fiscalidade, aqui compreendida como a propensão da norma para fins arrecadatórios, está presente em todos os tributos. Da mesma forma, a extrafiscalidade, cujo teor visa a regulação e não a arrecadação, figura em maior ou menor grau também em tributos ditos fiscais, posto que a cobrança tributária sempre influencia o comportamento da sociedade em algum nível.

Nesse sentido, percebe-se já de início o acerto em estabelecer as características da fiscalidade ou extrafiscalidade como funções dos tributos, e não como critério apto a definir um ou outro tipo tributário. Assim, é possível compreender ao menos três funções, conforme entendimento de Schoueri (2021, p. 36):

Realmente, qualquer norma que verse sobre impostos possui a função (positiva ou negativa) de arrecadar (Ertragsfunktion); ao mesmo tempo, aquela norma pode ter outras três funções, que nem sempre se encontram presentes, simultaneamente, em todas as normas: (i) a função de distribuir a carga tributária (Lastenausteilungsfunktion), que implica a repartição das necessidades financeiras do Estado segundo os critérios de justiça distributiva; (ii) função indutora; e (iii) função simplificadora.

Como delineado, um mesmo tributo pode compreender todas as funções supracitadas, razão pela qual torna-se tão difícil classificar um determinado tributo em fiscal ou extrafiscal. Contudo, ainda que as funções mencionadas não sejam passíveis de compreensão isolada em determinado tributo, é possível compreender que algumas normas tributárias apresentam maior propensão à arrecadação, indução ou simplificação.

Firme em tal premissa, é possível estabelecer o recorte necessário ao presente artigo, cuja análise é feita em relação aos ditos tributos extrafiscais, compreendidos como aqueles cujo objetivo maior é a indução de comportamentos em relação aos contribuintes. Para tanto, elenca-se três critérios ou características básicas que possibilitam a identificação da norma tributária indutora, nos termos da doutrina de Leão (2015, p. 51):

A partir da utilização desses critérios, será possível identificar as normas tributárias indutoras, afastando da definição aquelas normas tributárias nas quais, ainda que existam efeitos extrafiscais inegáveis, não se verifica no momento da sua edição, a existência de (i) uma clara e deduzível finalidade não arrecadatória, (ii)

elementos extrafiscais impregnanados na própria norma e (iii) o fomento direto relacionado à finalidade perseguida, através da alteração da carga tributária para incentivo ou desincentivo de determinada conduta.

A partir de tais critérios, é possível compreender a existência de normas com funções predominantemente extrafiscais no sistema tributário brasileiro, como por exemplo aquelas que isentam o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS dos produtos relacionados a agrotóxicos ou pesticidas, sob o fundamento de promover a produção agrícola e a segurança alimentar.

São normas cuja natureza regulatória e interventiva suplantam qualquer finalidade arrecadatória – embora essa ainda exista –, e que podem, com certa liberdade, se associarem a desejos comportamentais pretendidos pelo governo, seja no campo social, político ou econômico.

Vale destacar que o estímulo ou indução de comportamentos por meio do direito tributário pode se dar de diversas formas. Normas constitucionais estabeleceram verdadeiras imunidades tributárias, que, em última análise, visam promover direitos e garantias fundamentais. Assim, as imunidades expressas no inciso VI, do art. 150 da Constituição da República, são exemplos de normas tributárias que inibem a exação, tendo em vista as finalidades republicanas e democráticas do Estado brasileiro.

Outrossim, além das imunidades, há normas de isenções tributárias, instituídas no nível infraconstitucional, que se revelam

importantes mecanismos aptos a promoverem a extrafiscalidade tributária. Trata-se de normas que obliteram algum dos elementos mínimos e irredutíveis da norma tributária, e, portanto, impossibilitam a incidência desta última.

Ocorrem ainda hipóteses de “isenções parciais”, que se consubstanciam em reduções de alíquotas ou da base de cálculo, concessão de créditos tributários, entre outras possibilidades, que em geral são genericamente denominadas de incentivos fiscais.

Vale dizer que tanto a isenção quanto as imunidades são definidas como regras de estrutura (CARVALHO, 2021, p. 206), ou seja, não se dirigem de forma direta à conduta das pessoas, mas sim, influem na própria produção de outras normas. Não obstante, ainda que definidas como regras de estruturas, as isenções e imunidades tributárias realizam importante função de regulação econômica, a influir no comportamento do próprio contribuinte.

Lado outro, se normas aptas a impossibilitar ou limitar a incidência dos tributos revelam importante mecanismo da extrafiscalidade, normas de exação também podem ser encetadas com o fim de inibir comportamentos indesejados. Nesse sentido, poderá a União, por exemplo, buscar elevar o Imposto de Importação de produtos potencialmente poluidores, mas não proibidos, que porventura estejam ingressando no mercado brasileiro em elevada monta.

Assim, é plenamente possível a utilização de normas tributárias indutivas, seja para inibir condutas indesejadas – por meio da

exação de tributos extrafiscais –, seja para promover condutas desejadas – por meio das isenções e demais incentivos fiscais. Tais normas assumem, com frequência, papel central em determinados campos, cujos objetivos demandam mudança na conduta da comunidade. Tal é o caso das relacionadas à defesa do meio ambiente, que se constituem verdadeiro campo fértil para o emprego das normas tributárias indutoras, posto que calcadas no princípio do poluidor–pagador. Nesse sentido, Schoueri (2005, p. 97), no clássico “Normas tributárias indutoras e intervenção econômica”, cita Erik Gawel:

Constitui a defesa do meio ambiente campo fértil para o emprego de normas tributárias indutoras. Como já foi mencionado acima, o tributo serve de mecanismo para internalizar os custos ambientais, gerando o que Gawel denomina uma correção na alocação (Allokationskorrektur), que ele apresenta como uma mudança comportamental no emprego de bens ambientais, sendo tal objetivo alcançado mediante uma retirada dirigida de recursos no setor privado.

Dessa forma, fala-se na “ecologização” do Direito Tributário, ou “tributação ecologicamente orientada”, tendo em vista a política ambiental e sua relação com a oneração daqueles que poluem e degradam o meio ambiente (LEÃO, 2015, p. 172). Um exemplo de tal fenômeno é a própria isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) em áreas consideradas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, nos termos do artigo 10, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.393/1996. Tal norma isenta áreas consideradas importantes à preservação ambiental e à produção sustentável, e, por isso,

serve de estímulo para que o proprietário ou possuidor rural as mantenha dentro dos parâmetros ambientalmente desejados.

Contudo, a extrafiscalidade tributária nem sempre busca promover valores ecológicos. Não raro, princípios outros fundamentam normas isentivas, cujo teor podem, inclusive, contrapor e conflitar com os ideais de sustentabilidade. Tal é o exemplo da isenção total do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e da redução de 60% da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas saídas interestaduais de substâncias relacionadas a agrotóxicos, cuja finalidade indutiva visa, ao que tudo indica, estimular o setor produtivo de alimentos e, assim, garantir a segurança alimentar.

Tais normas isentivas vêm sendo objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade número 5553, e tendo em vista sua importância ao setor do agronegócio, bem como ao meio ambiente em geral, merece detida atenção.

Saliente-se que, para o deslinde da demanda, faz-se necessário estabelecer as bases do controle de extrafiscalidade a ser exercido pelo Poder Judiciário. Para tanto, analisar-se-á tal controle, para em seguida retomar a matéria discutida na Ação Direta de Inconstitucionalidade supracitada.

4 CONTROLE DE EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

A primeira questão que deve ser enfrentada em relação ao controle judicial de normas tributárias indutivas diz respeito à própria possibilidade de interferências do

judiciário em tais casos. Isso porque a extrafiscalidade parece estar intimamente relacionada a uma opção de governo, que, por meios discricionários, decidirá qual setor ou conduta merece estímulo ou desincentivo. Nesse sentido, aliás, já entendeu o Supremo Tribunal Federal, em antiga decisão, que a medida tributária extrafiscal seria ato discricionário, cujo teor escaparia ao controle do Poder Judiciário, a envolver juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo (BRASIL, 1994, p. 33199).

Contudo, presentemente, a noção de controle judicial em relação à extrafiscalidade tributária deve superar a ideia de que o estabelecimento de incentivos fiscais ou exações tributárias são atos discricionários, vinculados a juízos de conveniência e oportunidade do Poder Executivo.

Ao contrário, é preciso reconhecer que a exação ou isenção tributária de caráter indutor deve observar o regime jurídico tributário, e, portanto, os limites constitucionais estabelecidos no ordenamento jurídico. Nesse sentido, conforme Bomfim (2014, p. 131–132):

Primeiro, é preciso verificar a relação entre o texto constitucional e a lei que estabelecerá as condições e os limites para a alterabilidade das alíquotas dos impostos regulatórios, não havendo outorga de competência ilimitada por parte do texto constitucional, de modo que os limites e as condições referenciados não podem ser escolhidos ao bel-prazer do legislador ordinário.

Não há qualquer norma constitucional que permita inferir o contrário. Ademais, as limitações ao poder de tributar, expressas nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal,

abrangem todos os tributos, seja de função predominantemente fiscal ou extrafiscal, de forma que as ressalvas, quando existentes, são feitas de forma expressa no texto constitucional.

Assim, além da sujeição às regras de competência e de limites ao poder de tributar, a isenção ou exação de efeitos indutivos deve observar três critérios fundamentais para que seja considerada juridicamente válida, quais sejam: o princípio da igualdade; a compatibilização entre meios e fins – ou controle de eficácia (LEÃO, 2015, p. 177–178); e o alinhamento do comportamento desejado com a ordem constitucional (BOMFIM, 2014, p. 259).

A igualdade pode ser definida como sendo uma relação entre dois ou mais sujeitos, pautada em um determinado critério que serve a um fim específico. Nesse sentido, Ávila (2021, p. 45) expõe:

Vale dizer, a igualdade, enquanto dever de tratamento igualitário, só surge quando, para alcançar determinada finalidade que deve ser buscada, os sujeitos são comparados por critérios que, além de serem permitidos, são *relevantes* e *congruentes* relativamente àquela finalidade, como será adiante analisado.

Assim, a igualdade sempre é tida em razão de uma medida, ou seja, de uma unidade de comparação pré-definida. Ainda segundo o referido autor, tal comparação sempre decorrerá de algum motivo, de forma que se faz necessário um vínculo de correlação lógica entre a comparação realizada e o fim a que se destina (ÁVILA, 2021, p. 54).

Ao encetar o tributo de função predominantemente extrafiscal ou indutora, pode-se argumentar, num primeiro momento, que a isenção ou exação tributária terminam por estabelecer inadmissível diferenciação entre os contribuintes. Assim, o que justificaria, por exemplo, a norma apta a zerar a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de determinados produtos inerentes apenas ao setor do agronegócio? A resposta a tal questionamento passa por uma exata compreensão do princípio da igualdade tributária, e das hipóteses em que tal igualdade terá sua métrica em função da finalidade almejada pela norma extrafiscal.

Por óbvio, no caso supracitado, a função extrafiscal exerceria verdadeira diferenciação, cujo conteúdo, aparentemente, fugiria ao princípio da igualdade tributária. Contudo, já se viu que o conceito de isonomia tributária se relaciona a determinado motivo, nos parâmetros da medida estabelecida.

Assim, ao passo que os tributos fiscais são analisados com base nos parâmetros da justiça e capacidade contributiva dos contribuintes, os extrafiscais possuem como parâmetros a finalidade buscada pelo ente tributante (LEÃO, 2015, p. 134–135). Assim, é possível concluir que um determinado tributo extrafiscal aviltará o princípio da igualdade se a instituição do mesmo não se vincular de forma lógica ao fim pretendido – seja para buscar condutas desejáveis, seja para inibir comportamentos indesejáveis. Em outras palavras, ao se constatar que a norma tributária indutiva não possui aptidão para o fim pretendido ou almejado, ter-se-á uma diferenciação injustificada, apta a ensejar a

declaração de inconstitucionalidade, ante o desrespeito do princípio da igualdade tributária.

No exemplo supramencionado, relativo à isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) a envolver produtos relacionados a agrotóxicos, houve nítida opção do governo federal de estimular a produção agrícola e a segurança alimentar. De tal forma, infere-se que alguns produtos foram excluídos da tributação, bem como uma determinada classe dos contribuintes foi desonerada. Tal diferenciação em relação aos demais setores só será constitucional se constatada a aptidão da norma isentiva em efetivamente provocar o incremento da produção e a almejada segurança alimentar. Em outras palavras, ausentes os indícios aptos a demonstrar a plausibilidade quanto à eficácia da diferenciação tributária em relação ao fim pretendido, poder-se-á alegar a invalidade da norma, ante a ausência da igualdade tributária.

Em última análise, pode-se afirmar que as desigualdades muitas vezes criadas pelas normas extrafiscais, sob determinado parâmetro, se justificam quando vinculadas aos fins desejáveis. Caso tal vínculo inexista, ter-se-á uma norma inconstitucional.

Por isso, a análise do princípio da igualdade em relação às normas de função predominantemente extrafiscal passa por uma necessária aferição da sua eficácia, ou da compatibilização entre meios e fins relativos à norma indutora. Ora, como delineado, determinar se o fim pretendido pode ou não ser alcançado pela isenção ou exação tributária é premissa para validar a própria desigualdade encetada.

Vale ressaltar que a verificação da aludida eficácia ou compatibilização da norma se dará no caso concreto, tendo em vista sua identificação de forma antecipada se revelar praticamente impossível. Para tanto, é válida a análise realizada por Bomfim (2014, p. 260–261) ao concluir sua tese de forma acertada e didática de que “como as normas tributárias extrafiscais são editadas em prol de uma finalidade, o intérprete terá de encontrar um instrumento de verificação da compatibilidade entre os meios e os fins, quando destaca-se o juízo de proporcionalidade”. Em outras palavras, o princípio da proporcionalidade apresenta-se como meio apto a constatar a compatibilização entre os meios e os fins desejados pela norma extrafiscal.

O princípio da proporcionalidade merece detida compreensão, para que não seja reduzido a simples modelo de interpretação, aviltado em decisões meramente econômicas. Ao contrário, a técnica da proporcionalidade bem estabelecida servirá de fundamento a justificar a discriminação tributária inerente ao tributo de função predominantemente extrafiscal. Assim, torna-se válida a colaboração da doutrina de Sarlet (2017, p. 222) sobre o aludido princípio:

Na sua versão mais difundida e vinculada especialmente à função dos direitos fundamentais como direitos de defesa contra intervenções por parte dos órgãos estatais, o princípio da proporcionalidade, compreendido em sentido amplo, opera como um limite à possibilidade de intervenção no âmbito de proteção dos direitos fundamentais, implicando, nos termos da metódica praticada pelo Tribunal Constitucional Federal da Alemanha e posteriormente

recepcionada em grande parte das cortes constitucionais e mesmo dos tribunais supranacionais (destaquem-se aqui o Tribunal de Justiça da União Europeia e o Tribunal Europeu de Direitos Humanos), uma estrutura de controle em três níveis, de acordo como os critérios da adequação ou da conformidade (a medida interventiva deve ser apropriada, no sentido de tecnicamente idônea, a promover os fins pretendidos), da necessidade ou da exigibilidade (a medida deve ser, dentre as disponíveis, a menos restritiva possível) e da assim chamada proporcionalidade em sentido estrito, onde se processa a ponderação propriamente dita, ou seja, a verificação de se a medida, embora adequada e exigível, é mesmo proporcional e preserva uma relação de “justa medida” entre os meios utilizados e o fim almejado.

Assim, calcado no trinômio da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, é possível verificar o vínculo entre a norma e sua finalidade teleológica indutiva.

Como delineado, a adequação da norma como critério de verificação da proporcionalidade parte da análise quanto ao potencial alcance da mesma, em relação aos fins pretendidos. Adequada, portanto, é a norma potencialmente eficaz, ou melhor, aquela apta a atingir os objetivos pretendidos.

Já o critério da necessidade propõe a comparação com outras normas, também adequadas, para ao final inferir se nenhum meio menos gravoso poderia ser adotado. Ou seja, presente outra norma adequada e menos gravosa, a regra em análise será considerada desnecessária. No caso específico relativo às normas extrafiscais, Bomfim (2014, p. 272) propõe que “necessária será a medida que,

sendo adequada, provoca menos restrições ao princípio da igualdade, tomando no sentido de aplicação dos critérios gerais de discriminação”.

Como último critério do princípio da proporcionalidade, surge a análise da proporcionalidade em sentido estrito. Trata-se de verdadeiro juízo de ponderação, utilizado quando presentes valores constitucionais conflitantes. Como visto, normas indutoras, sejam isentivas ou de exação, podem colidir com normas constitucionais outras, a exemplo daquelas conflitantes com o princípio ao meio ambiente equilibrado. Em tais situações, ao constatar a adequação e a necessidade da norma extrafiscal, a ponderação dos valores perseguidos, no caso concreto, indicará a passagem ou não pelo filtro da proporcionalidade em sentido estrito.

Assim, percebe-se que o princípio da igualdade tributária está intimamente vinculado à análise entre os meios e os fins pretendidos pela norma indutora. Outrossim, o princípio da proporcionalidade revela-se importante vetor para o controle da extrafiscalidade aqui proposto.

Por fim, faz-se necessário perquirir, além do princípio da igualdade e da proporcionalidade, se os fins desejados pela norma indutora coincidem com os valores propostos pela norma constitucional. Dessa forma, não é qualquer finalidade que pode embasar a criação de normas extrafiscais. Assim, inconstitucional seria, por exemplo, a exação do Imposto sobre a Propriedade Rural (ITR) em relação aos pequenos produtores que exercem a agricultura familiar. Tal norma iria de encontro ao objetivo constitucional de proteger

tal modelo de produção familiar em pequena propriedade rural, nos termos do artigo 5º, inciso XXVI, da Constituição da República.

Realizadas todas as considerações até aqui, passa-se à análise de caso concreto, intimamente relacionado ao meio ambiente e ao agronegócio.

5 DA ISENÇÃO DE IPI SOBRE SUBSTÂNCIAS RELACIONADAS A AGROTÓXICO

Conforme já delineado, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5553 possui como objeto a análise quanto a validade das cláusulas 1ª e 3ª do Convênio nº 100/1997 – que prevê redução de 60% da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas saídas interestaduais de agrotóxicos especificados, e do Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011 – cujo teor prevê a isenção total do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em relação a substâncias relacionadas ao agrotóxico.

Vale ressaltar que o Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, foi revogado pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016. Nada obstante, esse último não alterou a norma atacada na ADI, razão pela qual a demanda não perdera seu objeto.

Realizada tal observação, infere-se que a isenção realizada – que aliás, no caso do IPI se dá desde o Decreto nº 89.241/1983 –, não pode ter outra finalidade, senão a de fomentar a agricultura, e, de forma indireta, promover a segurança alimentar e o incremento à exportação de mercadorias agrícolas.

Por outro lado, o incentivo extrafiscal revela-se indutor de condutas também indesejadas, vez que a utilização de agrotóxicos ou pesticidas em larga escala pode ensejar danos à saúde e conseqüentemente ao meio ambiente. Assim, em tal caso, há no mínimo três princípios constitucionais que merecem ser sopesados – igualdade tributária, direito à saúde e direito ao meio ambiente equilibrado – ante a norma extrafiscal que visa a segurança alimentar. Tem-se, com isso, nítida norma a ter sua validade analisada dentro dos parâmetros estudados no tópico anterior.

De início, percebe-se que os fins pretendidos pela norma indutiva, relacionados à produção agrícola e segurança alimentar, ecoam no texto constitucional. Assim, nos termos do art. 170 da Constituição da República, é possível sustentar, ao menos inicialmente, a existência de vínculo entre a produção agrícola e a existência humana digna, a justificar a segurança alimentar pretendida. Resta, portanto, analisar a relação de meios e fins, para ao final verificar se a norma extrafiscal conforma ou não com o sistema jurídico tributário e constitucional.

Como visto, a ferramenta utilizada para análise finalística do tributo com funções predominantemente extrafiscais é a verificação da proporcionalidade da norma. Assim, o primeiro critério é o estabelecimento da adequação da mesma, ou seja, a verificação da eficácia da norma indutora, ou ao menos se a mesma apresenta-se potencialmente capaz de atingir as finalidades inerentes à segurança alimentar.

Contudo, já de início, percebe-se que a eficácia do direito à alimentação deve ser

compreendida não só como a concreta disponibilidade alimentar, mas também como a garantia da segurança e da qualidade dos produtos ofertados. Assim, apesar de se reconhecer a importância e a necessidade do agrotóxico para o aumento da produtividade, posto que evita doenças e pragas nos alimentos, é preciso também analisar a qualidade do alimento produzido após a aplicação dos pesticidas.

O termo “agrotóxico” é definido pela Lei 7.802/1989, em seu artigo 2º, inciso I, alíneas “a” e “b”, como o gênero de produtos e agentes de processos físicos, químicos ou biológicos, incrementados na produção, armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, a objetivar a alteração e a composição da fauna e da flora, com o intuito de preservá-la da ação danosa de seres vivos tidos como nocivos. No mesmo ordenamento legal, são tidos como agrotóxicos as substâncias empregadas como desfolhantes, dessecantes, estimuladores e inibidores de crescimento da cultura. Nada obstante, outras nomenclaturas vêm sendo adotadas para se referir a tais substâncias ou produtos, como os termos “pesticidas” e “defensivos agrícolas”, comumente preferíveis pelo setor agrícola.

Como delineado, embora se reconheça a importância da utilização de tais produtos e substâncias na produção de clima tropical, é notória a produção científica a relacionar as substâncias tidas como agrotóxicos e o impacto na saúde da comunidade exposta. Recente estudo, por exemplo, ao analisar dados em regiões de intensa atividade do agronegócio, concluiu pela existência de associação entre a exposição de escolares aos agrotóxicos e a

existência de casos de asma não controlada (ROCHA *et al.*, 2021, p. 09). Estudo diverso concluiu que o excesso de agrotóxicos em alimentos possui efeitos negativos à saúde e ao desenvolvimento das crianças consumidoras (SILVA, 2018, p. 29).

Contudo, nada obstante o fator prejudicial de tais produtos tidos como agrotóxicos, a Portaria nº 03, de 16 de janeiro de 1992, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), prevê uma margem de segurança estabelecida para o consumo de resíduos de agrotóxicos nos alimentos. Trata-se da Ingestão Diária Aceitável (IDA), a representar a quantidade máxima que, ingerida todos os dias, não oferece riscos à saúde, dentro dos parâmetros do conhecimento atual. Na mesma norma, estabelece-se também o Limite Máximo de Resíduo (LMR), a representar a quantidade máxima de resíduos de agrotóxicos aceita nos alimentos.

Assim, apesar das consequências graves decorrentes da exposição direta às substâncias de agrotóxico, bem como de seu eventual excesso na água e nos alimentos, o Ministério da Saúde considera seguro o consumo alimentar de produtos expostos a agrotóxicos, desde que respeitados os limites estabelecidos pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA).

Todavia, apesar do esforço regulatório, infere-se que a segurança alimentar continua ameaçada ante os altos índices de resíduos encontrados nos alimentos. Nesse sentido, é válido citar o último relatório do Programa de Resíduos de Agrotóxicos em Alimentos (PARA), produzido pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA (2019, p. 5), cujas

conclusões apontam que 23% das amostras foram consideradas insatisfatórias, com concentrações superiores ao limite máximo de resíduos de agrotóxicos permitido.

É preciso ressaltar que a análise aqui realizada não diz respeito à legalidade ou não do uso de substâncias relacionadas a agrotóxicos. Sabe-se que tais produtos são, muitas das vezes, importantes na produção agrícola de larga escala, razão pela qual grande parte das substâncias tidas como agrotóxicos são permitidas. Em verdade, a presente análise visa tão somente estabelecer o vínculo entre a segurança alimentar e a norma tributária indutiva, o que, ao menos em princípio, não parece ser constatado.

Assim, ao mesmo tempo em que a utilização de substâncias tidas como agrotóxicos revela-se essencial para a produção em larga escala, a suprir a enorme demanda por alimentos, por outro lado danos à saúde e ao meio ambiente ainda são constatados. Percebe-se, assim, que a indução tributária, por meio das isenções analisadas, não alcança de forma plena sua finalidade almejada. Pelo contrário, infere-se que a utilização de tais substâncias ainda impacta sobremaneira a saúde da comunidade exposta. Constata-se, portanto, inadequada a norma isentiva, tendo em vista os índices de resíduos de agrotóxicos nos alimentos ainda se revelarem significativos.

Quanto ao critério da necessidade, como delineado, será auferido com base na possibilidade de existência de um meio menos gravoso apto a ensejar o fim pretendido pela norma extrafiscal. Numa primeira análise, faz-se necessário questionar se a ausência das

isenções tributárias ora estudadas impactaria a tal ponto de inibir a utilização dos agrotóxicos nas lavouras brasileiras, a acarretar eventual perda na qualidade da produção.

A indagação é válida e essencial para demonstrar a real necessidade da norma indutora. Isso porque, ao se constatar a utilização dos pesticidas, ainda que em um cenário de tributação sobre os mesmos, é fácil perceber que a produção de alimentos não sofreria qualquer diminuição por conta da inexistência de isenções.

Nesse sentido, é válido destacar que a norma tributária indutora (no caso do IPI) fora encetada no longínquo ano de 1983, em que o setor agropecuário dava os primeiros passos rumo ao plantio direto e à agricultura de precisão. Assim, se à época o incentivo revelou-se adequado, ante a dificuldade econômica do setor produtivo, atualmente tal norma parece não se justificar. Basta considerar que, segundo dados do Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – Cepea (CEPEA, 2021), a participação do PIB do agronegócio representou 24,31% em relação ao PIB total.

Apresenta-se, ao que tudo indica, o típico “efeito-carona”, referido pelos economistas, verificável quando a isenção é oferecida aos contribuintes que adotariam igual comportamento, mesmo sem o estímulo proposto. Sobre tal efeito, aliás, a doutrina de Shoueri (2005, p. 51) demonstra que:

José Marcos Domingues de Oliveira, comentando a sanção premial ou recompensatória, estribada no princípio retributivo, entende que os incentivos fiscais se justificam, não constituindo privilégios, porque ‘o

Estado reconhece o esforço do cidadão em cumprir a lei, e não apenas castiga o recalcitrante: tributa-se menos – a título de prêmio – quem não polui ou polui relativamente pouco’. Este argumento pode ser questionado quando se tem em conta que os benefícios fiscais não implicam, necessariamente, mudança de comportamento. Decorre tal afirmação da circunstância de que eles atingem de igual modo aqueles que, mesmo sem sua concessão, já adotavam a prática objetivada pelo legislador, dando-se o ‘efeito carona’ (*Mitnahmeeffekt – free rider*), a que se fará referência abaixo.

Poder-se-ia questionar sobre a necessidade da norma aos pequenos produtores, inseridos muitas das vezes em regime de agricultura familiar. Contudo, sabe-se que a aplicação de defensivos agrícolas serve à produção em larga escala, cujo controle resta inviável ante o volume da cultura. Não por outro motivo, segundo dados do Sindicato Nacional da Indústria de Produtos para Defesa Vegetal, no ano de 2021 a soja, o milho, o algodão e a cana-de-açúcar foram as culturas com maior parcela de área tratada, com 55%, 16%, 7% e 4% respectivamente (SINDVEG, 2022).

Outrossim, a necessidade da norma pode ser analisada sob outro ângulo. Como delineado alhures, normas que buscam a mesma finalidade, mas que se revelam menos gravosas, possuem o condão de tornar as isenções ora estudadas desnecessárias para fins de análise quanto à proporcionalidade.

Nesse sentido, normas extrafiscais aptas a induzirem a utilização de produtos biológicos, por exemplo, alcançam a finalidade de segurança alimentar, sem que, com isso,

impactem demasiadamente na saúde e no meio ambiente. Vale ressaltar que a utilização de produtos biológicos vem crescendo no meio produtivo de larga escala, e, não por acaso, houve crescimento de 135% no registro de tais produtos (SINDVEG, 2022).

Assim, é possível inferir que as normas isentivas analisadas no presente artigo não passam pelo crivo da necessidade. Seja pela incapacidade da norma de se apresentar como exclusivo motivo para a utilização de agrotóxicos, seja pela existência de normas outras a atingirem a finalidade da segurança alimentar, percebe-se que a desoneração dos produtos relacionados a agrotóxicos revela-se desnecessária para fins de análise quanto à proporcionalidade.

Por fim, ainda que se desconsidere os argumentos até aqui levantados, e se entenda a norma isentiva em comento como adequada e necessária, deve-se realizar a ponderação entre os valores da saúde e do meio ambiente equilibrado de um lado, e o da segurança alimentar de outro. Como delineado, é possível constatar que a ausência do incentivo não impactará sobremaneira a produção agrícola brasileira, cujo setor, inclusive, possui incentivos outros no campo dos créditos públicos e de maquinários. Lado outro, qualquer isenção em relação a produtos relacionados a agrotóxicos encaminha estímulo cada vez mais questionado ante os princípios socioambientais elencados na Constituição da República.

Como visto na introdução do presente artigo, a proteção ambiental assume papel fundamental na Carta de 1988. A promoção de incentivos fiscais aptos a obliterarem tais

mandamentos ecológicos necessita de intensa carga argumentativa, bem como capacidade de demonstrar a efetiva adequação, necessidade e ponderação da norma indutora que se distancia do princípio da proteção ao meio ambiente e do princípio da igualdade.

Ademais, a declaração de inconstitucionalidade da norma isentiva termina por estimular, no meio produtivo, a adoção de alternativas que poderão se apresentar como economicamente mais vantajosas, como por exemplo a utilização dos já mencionados bioinsumos. Tratar-se-ia, aqui, de nítida utilização da exação tributária com finalidade ambiental.

Por todo o exposto, ao se utilizar dos parâmetros sugeridos para o controle judicial da extrafiscalidade, percebe-se que a isenção não se afigura constitucional.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A extrafiscalidade tributária revela-se importante mecanismo indutor de condutas desejáveis, e inibidor de outras tantas indesejáveis. Nesse sentido, as imunidades tributárias, bem como isenções ou exações fiscais, revelam-se veículos aptos a concretizarem o estímulo ou desestímulo perquirido, seja no campo social, político ou econômico.

Contudo, percebe-se que tais mecanismos não estão ao alvedrio dos governos, isolados do rigor científico do direito, por meio da ultrapassada tese do juízo de conveniência e oportunidade. Ao contrário, a norma tributária de função predominantemente extrafiscal deve observar os princípios

insculpados na Carta Magna, e se ater às limitações ao poder de tributar, tanto quanto aquelas outras eminentemente arrecadatórias.

Assim, além dos já conhecidos, como adequação às regras de competência, e limitações ao poder de tributar, se faz necessária detida análise em relação ao princípio da igualdade, à adequação entre os meios e os fins da norma indutora – por meio do princípio da proporcionalidade –, e a sintonia da mesma norma com os objetivos estabelecidos no texto constitucional. A desconformidade da norma de isenção ou exação tributária, ante quaisquer dos critérios apresentados, enseja o controle judicial da extrafiscalidade, apto a declarar a regra inválida.

Com base em tais premissas, analisou-se a norma de isenção de IPI e ICMS relativos a produtos ligados a agrotóxicos, para, ao final, concluir que as mesmas revelam-se inadequadas, tendo em vista a significativa porcentagem de resíduos de pesticidas nos alimentos brasileiros. Assim, não obstante a necessária aplicação dos defensivos agrícolas nas culturas brasileiras, conclui-se que a norma de isenção tributária analisada não atinge sua finalidade, qual seja, a promoção da segurança alimentar.

Ainda, constatou-se da análise supracitada que a indução quanto ao uso de pesticidas conflita com os princípios ecológicos estabelecidos na Constituição da República. Nesse sentido, ao ponderar as consequências entre a natural tributação dos defensivos agrícolas e os danos potencialmente poluidores ao meio ambiente, inferiu-se que os valores

ambientais merecem, no presente caso, maior proteção.

Assim, com base em tais fundamentos, foi possível constatar a inconstitucionalidade das isenções tributárias de IPI e ICMS sobre produtos relacionados a agrotóxicos, contidas no Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, e nas cláusulas 1ª e 3ª do Convênio nº 100/1997.

REFERÊNCIAS

ANVISA. AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. Programa de Análise de Resíduos de Agrotóxicos em Alimentos – PARA. **Relatório das Amostras analisadas no período de 2017–2018**: primeiro ciclo do plano plurianual 2017–2020. 10 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/agrotoxicos/programa-de-analise-de-residuos-em-alimentos/arquivos/3770json-file-1>. Acesso em: 07 set. 2021.

ANVISA. AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. **Portaria nº 03, de 16 de janeiro de 1992**. Disponível em: https://bvsms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/svs/1/1992/prt0003_16_01_1992.html. Acesso em: 10 mar. 2022.

ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BOMFIM, D. M. C. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. 305f. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/pt-br.php>. Acesso em: 30 mar. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 7.802, de 11 de julho de 1989**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7802.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8950.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). Agravo de Instrumento 137380/DF. Agravante: Gradiente Industrial S/A. Agravado: União Federal. Relator: Min. Paulo Brossard, 24 de maio de 1994. **Diário da Justiça**, Brasília, publicado em 02 de dezembro de 1994, p. 33199.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CEPEA. Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada – ESALQ/USP. **PIB do agronegócio brasileiro**. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 11 fev. 2022.

LEÃO, M. T. **Controle da Extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina Tributária v. XVI).

ROCHA, C. B. da; NASCIMENTO, A. P. C.; SILVA, A. M. C. da; BOTELHO, C. Asma não controlada em crianças e adolescentes expostos aos agrotóxicos em região de intensa atividade do agronegócio. **Cadernos de Saúde Pública**, v.

37, 2021. Disponível em: <http://cadernos.ensp.fiocruz.br/static/arquivo/1678-4464-csp-37-05-e00072220.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2022.

SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, L. E. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, L. C. B.; SANTOS, L. O.; OLIVEIRA, R. L.; GONÇALVES, M. V. V. A. Influência dos agrotóxicos na alimentação infantil. **Revista Dissertar**, v. 1, n. 28/29, p. 25–34, 2018. Disponível em: <http://revistadissertar.adesa.com.br/index.php/revistadissertar/article/view/3/3>. Acesso em: 11 fev. 2022.

SINDVEG. **Mercado total de defensivos agrícolas por produto aplicado**. 18 de março de 2022. Disponível em: <https://sindiveg.org.br/mercado-total/>. Acesso em: 28 mar. 2022.

Recebido em: 30/03/2022

Aceito em: 03/06/2022