

Universidade Federal de São Carlos
Campus Sorocaba
Programa de Pós Graduação em Sustentabilidade na Gestão Ambiental

WILLIAM THIAGO DE MORAES

**A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO FOMENTADOR DO
PRINCÍPIO DO PROTETOR-RECEBEDOR**

SOROCABA

2019

Universidade Federal de São Carlos
Campus Sorocaba
Programa de Pós Graduação em Sustentabilidade na Gestão Ambiental

WILLIAM THIAGO DE MORAES

**A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO FOMENTADOR DO
PRINCÍPIO DO PROTETOR-RECEBEDOR**

Dissertação a ser apresentada ao programa de Pós-Graduação em Sustentabilidade na Gestão Ambiental da Universidade Federal de São Carlos – UFSCar – Campus Sorocaba, como requisito para obtenção do título de mestre em Sustentabilidade na Gestão Ambiental.

Orientação: Prof^a. Dra. Fernanda Sola

SOROCABA

2019

Moraes, William Thiago de

A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO FOMENTADOR DO PRINCÍPIO DO PROTETOR-RECEBEDOR / William Thiago de Moraes – 2019.

85 f.: 30 cm

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de São Carlos, *campus* Sorocaba, Sorocaba.

Orientadora: Fernanda Sola

Banca examinadora: Ismail Barra Nova de Melo, Aroldo José Isaias de Moraes.

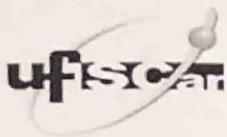
Bibliografia

1. Direito Tributário. 2. Proteção ambiental. 3. Tributação ambiental.

I. Orientador. II. Universidade Federal de São Carlos. III. Título.

Dados fornecidos pelo Autor

FOLHA DE APROVAÇÃO



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO CARLOS
Centro de Ciências e Tecnologias Para a Sustentabilidade
Programa de Pós-Graduação em Sustentabilidade na Gestão Ambiental

Folha de Aprovação

Assinaturas dos membros da comissão examinadora que avaliou e aprovou a Defesa de Dissertação de Mestrado do candidato William Thiago de Moraes, realizada em 24/05/2019:

Prof. Dra. Fernanda Sola
USP

Prof. Dr. Ismail Barra Nova de Melo
UFSCar

Prof. Dr. Aroldo José Isaias de Moraes
UNIARARAS

AGRADECIMENTO

Uma infinidade de vocábulos poderia expressar a gratidão àqueles que de alguma forma contribuíram para realização deste trabalho, mas mesmo a junção de todas as palavras do nosso dialeto não seria suficiente para retribuir a colaboração de cada um que cruzou por este caminho e o impulsionou.

É imprescindível agradecer a Deus pela consecução deste trabalho, por ter garantido a saúde e a força necessária para a criação, desenvolvimento e finalização, pois mesmo diante de adversidades tudo transcorreu da melhor forma e no devido tempo.

Agradeço à minha orientadora Fernanda por seu apoio, desde o início do projeto, pela liberdade que me proporcionou para realizar a pesquisa e por apresentar os passos da pesquisa científica, valiosos ensinamentos, também pelo imprescindível respaldo que proporcionou para a realização deste.

À minha mãe Claudete pelo apoio e fundamental incentivo (leia-se, cobrança) desde o início de minha formação, mas principalmente por ser o exemplo de dedicação, perseverança e força que me trouxe até aqui.

À minha querida Danielle, notadamente por sua paciência, carinho e compreensão nas várias privações de minha emersão na vida acadêmica e mudanças trazidas por esse caminho.

Por fim, agradeço aos meus queridos amigos e professores que contribuíram enormemente para que este trabalho se tornasse real, desde aqueles que estimularam e incentivaram para que se tornasse factível e fosse concebido, aos que contribuíram enormemente para que fosse ajustado e concretizado.

RESUMO

MORAES, William Thiago de. A extrafiscalidade tributária como instrumento fomentador do princípio do protetor recebedor. 2019. 85 f. Dissertação (Pós-Graduação em Sustentabilidade na Gestão Ambiental, mestrado) – Universidade Federal de São Carlos, *campus* Sorocaba, Sorocaba, 2019.

A defesa e preservação do meio ambiente são deveres estatais e direito fundamental de todos os indivíduos, inclusive assegurado às gerações futuras. Tratando-se de preceito normativo de ordem constitucional que impõe ao Estado um verdadeiro poder-dever, é imprescindível que sejam viabilizados mecanismos de proteção ambiental capazes de alcançar tal fim. O objetivo deste trabalho é analisar a viabilidade da utilização do sistema tributário nacional como um instrumento de alcance do preceito constitucional de promoção ambiental, com adoção de tratamento tributário diferenciado para condutas ambientalmente protetivas, com aplicação da tributação em sua finalidade extrafiscal. Buscou-se, para tanto, a integração das legislações e preceitos do Direito Ambiental e Tributário, sob a ótica do Direito Premial, amparado pelo princípio do protetor-recebedor e na extrafiscalidade ambiental. A metodologia adotada para alcançar e consolidar a teoria sobre o tema se lastreou em pesquisa bibliográfica, mas também se valeu de fontes primárias e se utilizou da pesquisa documental para coleta e análise qualitativa dos dados. Como conclusões verificou-se que há a compatibilidade das ordens tributária e ambiental, constatando-se, inclusive, o avanço da extrafiscalidade ambiental nas legislações federal, estadual e municipal, com instituição de mecanismos tributários que se balizam na adoção de tratamento tributário diferenciado para situações que beneficiam direta ou indiretamente o meio ambiente. Também se evidenciou que o ordenamento jurídico apresenta permissivo constitucional para instituição de um novo imposto pela União, no exercício de sua competência residual, que poderia ter finalidade marcadamente extrafiscal, de caráter ambiental, dada a liberdade outorgada constitucionalmente a este ente político, respeitados os preceitos normativos para essa instituição. Por fim, apurou-se lacuna legislativa específica passível de aplicação da extrafiscalidade tributária ambiental, no que tange a tributação do mercado de carbono.

Palavras-chave: Poder de tributar. Extrafiscalidade tributária. Protetor-recebedor. Extrafiscalidade ambiental. Tributação do mercado de carbono.

ABSTRACT

The defense and preservation of the environment are state duties and the fundamental right of all individuals, including assured to the future generations. With regard to the normative principle of constitutional order that imposes the state of a power-duty, it is imperative that they are viable, from mechanisms of environmental protection, to reach the end. The objective of this work is to analyze the feasibility of the use of the national tax system as an instrument to reach the constitutional precept of environmental research, with the addition of a differentiated tax treatment for environmentally protected driving, with the application of taxation in its extra-fiscal purpose. An integration of the legislation and precepts of Environmental and Tax Law was sought, in the form of a preview of the Premial Law, supported by the protector of the principle-receiver and an extra-fiscal environment. The methodology adopted for the research and dissemination of thematic data in the bibliographic research, but also uses primary sources and documentary research for the collection and qualitative analysis of the data. As the verification of environmental, tax and environmental performance, including the increase of environmental extrafiscality in federal, state and municipal laws, with the implementation of tax mechanisms that apply the tax legislation, which directly or indirectly benefit the environment. It is also evident that the legal system presents constitutional permissive for the institution of a new principle by the Union, no exercise of its residual competence, which could have a markedly extraphysical character, of an environmental nature, given the freedom to constitute constitutional, normative for this institution. Lastly, there is a legislative gap that applies to the application of environmental tax extrafiscality, which is not a taxation of the carbon market.

Keywords: Tax power. Tax extrafiscality. Protector-receiver. Environmental extrafiscality. Taxation of the carbon market.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- CC – Código Civil
- CF – Constituição Federal
- CTN – Código Tributário Nacional
- DF – Distrito Federal
- EC – Emenda Constitucional
- ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
- IE – Imposto sobre a Exportação
- IEG – Imposto Extraordinário de Guerra
- II – Imposto sobre a Importação
- IOF – Imposto sobre Operações Financeiras
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
- IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
- ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
- LC – Lei Complementar
- MDL – Mecanismo de desenvolvimento limpo
- PSA – Pagamento por Serviços Ambientais
- RCE – Reduções certificadas de emissões
- STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 11 |
| 1. O PODER DE TRIBUTAR..... | 16 |
| 1.1. Princípios limitadores do poder de tributar..... | 16 |
| 1.1.1. Princípio da legalidade | 16 |
| 1.1.2. Princípio da igualdade ou isonomia..... | 18 |
| 1.1.3. Princípio da irretroatividade tributária..... | 19 |
| 1.1.4. Princípio da anterioridade de exercício | 20 |
| 1.1.5. Princípio da anterioridade nonagesimal | 22 |
| 1.1.6. Princípio do não confisco | 23 |
| 1.1.7. Princípio da capacidade contributiva..... | 23 |
| 1.1.8. Princípio da uniformidade geográfica..... | 24 |
| 1.1.9. Princípio da não discriminação tributária..... | 25 |
| 1.1.10. Princípio da progressividade | 25 |
| 1.1.11. Princípio da seletividade | 26 |
| 1.2. Espécies tributárias | 27 |
| 1.2.1. Impostos..... | 28 |
| 1.2.2. Taxas | 31 |
| 1.2.3. Contribuição de melhoria | 32 |
| 1.2.4. Contribuições | 33 |
| 1.2.5. Empréstimo Compulsório | 33 |
| 2. O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE | 35 |
| 2.1.1. Princípio da prevenção..... | 38 |
| 2.1.2. Princípio da precaução..... | 40 |
| 2.1.3. Princípio da reparação | 41 |
| 2.1.4. Princípio do poluidor-pagador e usuário-pagador | 42 |
| 2.1.5. Princípio do protetor-recebedor..... | 44 |
| 3. A INTERVENÇÃO DO ESTADO POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO | 47 |
| 3.1. Extrafiscalidade tributária..... | 48 |
| 3.2. Extrafiscalidade ambiental | 50 |
| 3.3. Extrafiscalidade dos impostos | 52 |
| 3.4. A extrafiscalidade no mercado de carbono..... | 64 |
| 3.4.1. Mecanismos de desenvolvimento limpo..... | 65 |
| 3.4.2. Reduções certificadas de emissões | 67 |

| | |
|---|----|
| 3.4.3. A tributação dos créditos de carbono | 69 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 73 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 78 |

INTRODUÇÃO

O Estado tem como finalidade a consecução do bem comum – conjunto de necessidades gerais da coletividade, essenciais a um existir digno – e a Constituição Federal atribuiu-lhe poderes para viabilizar seus objetivos fundamentais, dentre eles, o Poder de Tributar. Este poder estatal perpassa a simples finalidade arrecadatória de recursos financeiros aos cofres públicos e pode ser utilizado com diferentes desígnios, voltados à promoção de interesses sociais, políticos ou econômicos, ocasião em que a tributação terá finalidade extrafiscal.

A tributação extrafiscal, baseia-se na aplicação de mecanismos jurídicos para alcance de objetivos que devem prevalecer sobre a arrecadação de recursos monetários, mas, tais pretensões tributárias extrafiscais devem observar os exatos limites constitucionais imponíveis ao exercício do Poder de Tributar.

É inegável que para a consecução dos objetivos do Estado este carece de recursos, os quais derivam precipuamente do sistema tributário. Todavia, este sistema pode conter mecanismos capazes de induzir condutas benéficas de proteção ecológica, pela chamada extrafiscalidade ambiental, muitas vezes não relacionados ao intento arrecadatório do Estado.

A necessidade premente de uma reforma tributária nacional com preocupação ambiental ganha legitimidade pelo aspecto ambiental, decorrente de preceitos constitucionais e experiências internacionais, mas também pelo que chamam de duplo dividendo: resultados financeiros e ambientais¹.

Buscou-se comprovar que a extrafiscalidade dos impostos – tributos que independem de qualquer prestação estatal específica, relacionada ao contribuinte – poderá possuir o caráter de fomentar a proteção ambiental, quando utilizado como instrumento de intervenção no domínio econômico para a realização do Princípio do Protetor Recebedor.

Existem terminologias distintas para referir-se ao Princípio do Protetor Recebedor, tais como “provedor-recebedor”, “protetor-recebedor” e “preservador-recebedor”, mas todas são utilizadas para designar a mesma ideia de incentivo àqueles que preservam o meio ambiente, defendendo-se o último termo como o

¹ BLANCHET, L. A.; LUCIANI DE OLIVEIRA, E. Tributação da Energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental. Florianópolis. 2014. p. 24-25.

mais adequado para designar o princípio, por dar-lhe maior amplitude (ALTMANN, 2012) .

É certo que a defesa e preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado são deveres do Estado e direito fundamental assegurado a todos os indivíduos pela Constituição Federal de 1988², inclusive às futuras gerações. Neste sentido, buscou-se demonstrar que a tutela do meio ambiente com a intervenção do Estado na economia é possível, conforme preceitua o artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal, que assegura ainda a viabilidade de proporcionar "tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação", impondo ao Estado verdadeiro poder-dever.

Para tanto, foram demonstrados os limites jurídicos de aplicação da extrafiscalidade, voltada para a proteção do meio ambiente, e sua aplicabilidade nos impostos existentes no Sistema Tributário Nacional, em face aos princípios regedores do Poder de Tributar.

A pesquisa aborda a intervenção do Estado na Ordem Econômica por meio da tributação, e a possibilidade da aplicação diferenciada no tratamento tributário àqueles que colaborem de alguma forma com a proteção do meio ambiente, como forma de consolidação do Princípio do Protetor-Recebedor.

No desenvolvimento deste estudo, foi necessária a análise conjunta das Ordens Econômica, Tributária e Ambiental, para confirmar a compatibilidade entre elas, mas, notadamente, para comprovar a viabilidade da absorção e incorporação de valores ambientais pela ordem econômica e tributária, de modo a evidenciar a inexistência de oposição entre estas e a ordem ambiental.

Diante da necessidade de proteger o meio em que vivemos, o presente estudo pretende propor a construção de subsídios a conduzir o Poder Público, quando do enfrentamento de questões ambientais, por caminhos capazes de contribuir com a proteção do meio ambiente, sob a ótica do Direito Premial, por meio de tratamento tributário diferenciado, para estimular condutas e ações protecionistas em detrimento daquelas ofensivas ao meio ambiente.

² BRASIL. Constituição Federal de 1988. 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm. Acesso em: 14 set. 2017.

O desenvolvimento da pesquisa passou pela aplicação de dois procedimentos de estudo, iniciados pela pesquisa bibliográfica, com análise dos principais trabalhos desencadeados sobre o tema, de relevância ímpar para a discussão proposta, subsidiando e orientando-a, para proporcionar adequadas abordagens e solução das indagações (LAKATOS, MARCONI, 2010).

Na pesquisa bibliográfica se utilizou de material já elaborado, constituído de livros e artigos científicos (GIL, 2002), estes publicados no Brasil, até o ano de 2018, em periódicos indexados pela Capes. A seleção de trabalhos publicados em âmbito nacional se deu com objetivo de obter a consolidação da extrafiscalidade ambiental no país, excluindo-se da discussão, por conseguinte, a amplitude global sobre a evolução da tributação ambiental, vez que sua aplicação deve ocorrer nos moldes do ordenamento jurídico brasileiro.

O termo "extrafiscalidade ambiental" foi elemento de buscas integradas nos repositórios institucionais sobre produção científica da Capes, Scielo e Google Acadêmico, e foi utilizado como critério para a seleção do material analisado e produzido sobre o assunto em periódicos de intervalos regulares e indexados pela Capes (GIL, 2002).

A validação e seleção dos artigos se deu também com a utilização de programa destinado a obtenção de dados bibliométricos sobre o tema. O resultado foi obtido após exclusão de trabalhos de conclusão de curso e produtos finais de pós-graduações, bem como resumos publicados em anais de congressos e eventos, também artigos publicados em periódicos com a classificação "C" pela Capes, por expressarem o conhecimento acadêmico em construção.

Outrossim, a pesquisa também se valeu da análise de fontes primárias, com emprego de pesquisa documental para coleta de dados da legislação vigente no país relacionada ao tema (LAKATOS, MARCONI, 2010). Os documentos, tidos como fontes de primeira mão, diretamente utilizados nesta pesquisa, sem tratamento analítico prévio de outros autores (GIL, 2002), foram a Constituição Federal, Leis Complementares, Ordinárias e Projetos de Lei.

Assim, aplicou-se o conceito de meio ambiente natural, concebido pela Constituição Federal³ e pela Lei 6.938/1981, que trata-se do conjunto de condições,

³ _____. Constituição Federal de 1988. 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

leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas (BRASIL, 1981).

Portanto, trata-se de uma pesquisa qualitativa que se utilizou dos meios de pesquisa bibliográfica e documental, dentro dos parâmetros e conceito supra descritos, objetivando verificar a congruência entre os preceitos constitucionais norteadores da Ordem Econômica e do Sistema Tributário Nacional, dirigidos à promoção do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado por meio de tratamento tributário diferenciado, com aplicação da tributação em sua finalidade extrafiscal.

A consecução do objetivo proposto prescinde do alcance de três objetivos específicos iniciados pela identificação de quais impostos no Brasil permitem alguma contribuição para o meio ambiente natural. Referida identificação precede e subsidia o objetivo secundário específico que é a análise de como os impostos identificados podem contribuir para a proteção do meio ambiente.

Por fim, buscou-se constatar a existe lacuna na legislação que permitiria a aplicação extrafiscal da tributação como forma de proteção ambiental, sob a perspectiva do Direito Premial, com base no Princípio do Protetor Recebedor.

Deste modo, o trabalho se desenvolveu em três capítulos, tratando o primeiro do Poder de Tributar, respectivos limites constitucionais a aplicação da tributação no Brasil, e, abordando as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico vigentes, trazidos pela Constituição Federal de 1988, os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios (BRASIL, 1988).

O segundo capítulo trata do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (BRASIL, 1988) e os princípios ambientais que balizam a atuação do Estado e das atividades dos particulares com relação ao meio ambiente, abordando-se nesse ponto o princípio do protetor-recebedor.

Por fim, o último capítulo trata da intervenção estatal por meio da tributação, em sua finalidade extrafiscal, lastreando a viabilidade de aplicação com viés

e futuras gerações. § 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público: I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas; [...] VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade. § 2º Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

ambiental e abordando sua amplitude em impostos existentes no ordenamento jurídico vigente, mas, também, trazendo nesse capítulo outras possibilidades de aplicação, como a criação de imposto com destinação interventiva especificamente voltada para a proteção ambiental e até mesmo o preenchimento de lacuna legislativa que viabilize e promova a atuação do particular na proteção ambiental.

1. O PODER DE TRIBUTAR

A Carta Magna de 1988, em seu artigo 1º constituiu o Estado Brasileiro em uma federação, união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito (BRASIL, 1988). Na federação está presente a união de coletividades políticas autônomas (SILVA, 2006), onde convivem diferentes ordenamentos que se aplicam aos mesmos indivíduos, devendo ser evitado o conflito entre as partes componentes do Estado, sendo os entes todos independentes e autônomos entre si.

O Estado Brasileiro tem como finalidade a consecução do bem comum – conjunto de necessidades gerais da coletividade, essenciais a um existir digno (SILVA, 2006) – e, para tanto, a Constituição Federal atribuiu-lhe poderes para viabilizar seus objetivos fundamentais⁴, dentre eles, o Poder de Tributar, que dota o Estado de instrumentos para obter recursos financeiros indispensáveis a esta missão.

Como qualquer poder estatal, este não é irrestrito ou livre de amarras, pois se o fosse seria suscetível ao cometimento de abusos, e coube à Constituição Federal estabelecer limitações a seu exercício, mediante a enunciação de princípios constitucionais da tributação (SILVA, 2006). Esses princípios restringem a invasão estatal ao patrimônio particular dos contribuintes, quando, por meio de tributos, busca arrecadar recursos para viabilizar sua função principal de provedor das necessidades coletivas.

1.1. Princípios limitadores do poder de tributar

1.1.1. Princípio da legalidade

A atividade administrativa só pode ser exercida em conformidade com a legislação vigente no país, o que deriva da indisponibilidade do interesse público. Este é um princípio que decorre do Estado de Direito, submissão do estado ao império da ordem jurídica, privando os agentes públicos de agirem por seus próprios

⁴ _____. Constituição Federal de 1988. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

desígnios e estabelecendo que a Administração Pública só poderá atuar quando houver norma autorizadora, ou seja, a vontade da Administração é a que decorre da lei (CUNHA JUNIOR, 2012).

O princípio da legalidade está disposto no art. 5º, II, da Constituição Federal, prevendo que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. No entanto, em matéria tributária há o princípio da legalidade específico ou da estrita legalidade, previsto no artigo 150, I, que proíbe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (DIFINI, 2008).

A lei a que se refere o dispositivo são as leis ordinária e delegada, mas até mesmo as medidas provisórias podem disciplinar matéria tributária (DIFINI, 2008), exceto, se houver reserva da matéria às leis complementares⁵.

Somente o povo pode tributar a si mesmo, cabendo a estes eleger seus representantes, para que manifestem a vontade geral mediante lei, afastada, em geral, a possibilidade do Poder Executivo utilizar-se de atos infralegais para criação ou majoração de tributos.

Todos os tributos estão sujeitos a este princípio, mas certas hipóteses excepcionam esta imposição, possibilitando alteração de alíquotas de alguns tributos por ato normativo diverso da lei, como os impostos incidentes sobre a importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras⁶; bem como a redução ou restabelecimento das alíquotas das contribuições de intervenção no domínio econômico relativas à importação ou comercialização de combustíveis⁷ e do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços incidente sobre a comercialização de combustíveis e lubrificantes⁸.

⁵ CF/88, Art. 62: "Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: III - reservada a lei complementar."

⁶ CF/88, Art. 153: "Compete à União instituir impostos sobre: § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V."

⁷ CF/88, Art. 177: "Constituem monopólio da União: § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b."

⁸ CF/88, Art. 155: "IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b."

Tais alterações podem se dar por meio de decretos, mas também podem as alíquotas ser alteradas por qualquer ato do Poder Executivo, como portaria, ordem de serviço, incluindo atos do próprio Presidente da República, da Câmara de Comércio Exterior, dentre outros (DIFINI, 2008).

Obedece a este princípio não só a criação e a majoração de tributos, mas também o estabelecimento de hipóteses que excepcionam a tributação regular, fazendo determinada espécie tributária não incidir sobre um fato sujeito a tributação, o que ocorrer nos casos de isenções. As hipóteses de isenção devem, obrigatoriamente, estar previstas na legislação que institui a tributação que se pretende eximir, dispondo o enquadramento e o tempo.

1.1.2. Princípio da igualdade ou isonomia

O princípio da igualdade tem sua formação no art. 5º, I, da CF⁹, que dispõe que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, ou seja, não individualiza as pessoas com relação às quais a lei deva incidir (DIFINI, 2008), trata-se da igualdade formal, que visa dar tratamento equânime a todos subordinados a legislação. Ainda assim, este princípio ordena que se dê tratamento igualitário aos que se encontram em posição de igualdade e tratamento díspar aos que se encontrem em situações desiguais.

Além, deste dispositivo, há ainda a proibição aos entes federativos da instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo que se faça qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988).

O dispositivo constitucional mencionado veda que a lei estabeleça diferenças entre contribuintes com base em critérios sem fundamento ou arbitrários. Traduz a igualdade na lei (para o legislador), perante a lei (para o aplicador no caso concreto), impondo ao legislador quando da criação do comando abstrato da norma que não estabeleça tratamento discriminatório e às autoridades administrativas, ao concretizar a aplicação da lei, que também não o façam (SABBAG, 2016).

⁹ CF/88, Art. 5º, I: "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição."

Logo, o legislador ao criar tratamento tributário diferenciando entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, estará violando este princípio e, portanto, tornando a lei inconstitucional.

Como dito, para que se efetive a igualdade real - material - é necessário que haja em determinados casos o tratamento diferenciado para contribuintes que se encontrem em situações de desigualdade, o que ocorre, por exemplo, na aplicação de alíquotas do imposto sobre a renda, pois proporciona o pagamento majorado do tributo àqueles que auferem maior quantidade de renda e àqueles que possuem menos renda ou proventos o pagamento reduzido, prevendo, ainda, hipótese de isenção do pagamento do tributo para os indivíduos que se encontrem abaixo da linha de rendimentos tributáveis.

Tratando-se do imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas, em que pese todos serem sujeitos à aplicação da lei - igualdade formal -, nem todas as pessoas possuem a mesma quantidade de renda, ou seja, a quantia de renda ou proventos varia de um contribuinte para o outro e, visando proporcionar a verdade igualdade, a legislação prevê uma variação de alíquotas que progridem conforme o montante de renda aumenta - igualdade material -, pois não seria crível tributar o contribuinte que auferir rendimento mensal de R\$ 3.000,00 (três mil reais) da mesma forma que aquele que auferir a quantia mensal de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Portanto, para que haja tratamento diferenciado na tributação é necessário que exista também um descompasso na realidade fática dos contribuintes, sendo, *a priori*, possível a aplicação da tributação diferenciada àqueles contribuintes que proporcionem a proteção ambiental, em detrimento dos demais, conforme preceitua a própria Constituição Federal¹⁰, pois os contribuintes que de alguma forma protegem o meio ambiente já se encontram em situação diferente daqueles que não o fazem.

1.1.3. Princípio da irretroatividade tributária

¹⁰ CF/88, 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: [...] 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”.

Trata-se de importante princípio, fundado na segurança jurídica, e está expresso no art.150, III, “a”, da Constituição Federal, que veda aos entes federados, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (SABBAG, 2016).

Esta proibição atinge somente a criação ou majoração de tributos, assim, em outros casos, a lei infraconstitucional pode determinar a retroatividade de outras normas, nas hipóteses previstas pelo Código Tributário Nacional, que prevê a possibilidade da retroatividade da lei quando tratar-se de norma meramente interpretativa, situações não definitivamente julgadas¹¹.

Qualquer ofensa a este princípio representa uma ofensa à certeza do direito, pois é norma que estabelece limites objetivos, proporcionando segurança jurídica aos contribuintes em suas relações com o Fisco (CARVALHO, 2013). Deve haver previsibilidade na conduta fiscal quando da criação ou majoração de tributos, de modo que fatos anteriores a edição da norma não podem ser atingidos, pois exporia o contribuinte a riscos irreparáveis (CARRAZA, 2013).

1.1.4. Princípio da anterioridade de exercício

O início da vigência da lei é regido pela Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro (LINDB), Decreto-Lei nº 4.657/92, também aplicável ao Direito Tributário por força do artigo 101 do Código Tributário Nacional¹², excetuadas as hipóteses previstas no próprio Código, nos dispositivos 103¹³ e 104¹⁴ e na

¹¹ CTN, Art. 106: “A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

¹² CTN, Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

¹³ CTN, Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor: I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação; II - as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação; III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.

¹⁴ CTN, Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: I - que instituem ou majoram tais impostos; II - que definem novas hipóteses de incidência; III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Constituição Federal de 1988, no que tange às limitações ao exercício do poder de tributar (MORAES, RODRIGUES, 2014).

Em face disso, para que a lei tributária entre em vigor no território de sua abrangência deve respeitar o princípio da anterioridade de exercício, que também tem como intuito a segurança jurídica assim como ocorre com o princípio da irretroatividade (MORAES, RODRIGUES, 2014), e estabelece o princípio da anterioridade de exercício a proibição¹⁵ da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei instituidora ou majorativa tenha sido publicada (BRASIL, 1988).

Excetuam-se da regra da anterioridade de exercício regra os impostos incidentes sobre a importação, exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários¹⁶, o empréstimo compulsório, nos casos de calamidade pública ou guerra externa, o imposto extraordinário de guerra¹⁷ e as contribuições para a seguridade social¹⁸ (BRASIL, 1988).

Ressalte-se, contudo, que as leis tributárias que extingam, reduzam o tributo ou sua alíquota, conceda isenção tributária ou até mesmo proporcionem dilação do prazo para quitação do gravame aplicam-se desde logo, ou seja, aplicam-se as normas tributárias imediatamente quando não impuserem ônus ao contribuinte (SABBAG, 2016).

Logo, tal princípio se aplica exclusivamente quando da instituição ou majoração de tributo, na hipótese de redução parcial ou total do tributo, a norma que o fizer terá aplicação imediata, visto que benéfica a coletividade, não sendo, portanto, necessário que a lei aguarde o próximo exercício financeiro para que produza seus efeitos.

¹⁵ CF/88, art.150, III, "b".

¹⁶ CF/88, Art. 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...] § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; [...]"

¹⁷ CF/88, Art. 154: "A União poderá instituir: II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação."

¹⁸ CF/88, Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

1.1.5. Princípio da anterioridade nonagesimal

O princípio da noventena ou anterioridade nonagésima traduz a necessidade de se aguardar o prazo de noventa dias da publicação da lei, até sua entrada em vigor, para assim produzir seus efeitos no mundo jurídico¹⁹. Ela completa o princípio da anterioridade proibindo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (SABBAG, 2016).

Salienta-se que os princípios da anterioridade de exercício e nonagésima possuem aplicabilidade conjunta, pois, em regra, os tributos instituídos ou aumentados no exercício financeiro corrente, só poderão ser exigidos no próximo exercício, respeitando-se o período mínimo de noventa dias (CARVALHO, 2013).

Tal como no princípio da anterioridade existem exceções a esta regra, não subordinando-se a esta última exigência os impostos incidentes sobre a importação de produtos estrangeiros (II), a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF)²⁰, também nos impostos extraordinários, os empréstimos compulsórios criados nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa²¹, bem como a fixação das bases de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores²² e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana²³.

Este princípio se aplica quando da majoração da alíquota dos tributos e instituição destes, salvo as exceções supracitadas, todos os demais tributos devem respeitar esta regra. No entanto, tratando-se de redução de alíquota (diminuição do montante a pagar) do tributo ou extinção deste, a lei aplica-se imediatamente, não

¹⁹ CF/88, Art. 150, III, "c"

²⁰ CF/88, Art. 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...] § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I."

²¹ CF/88, Art. 148: "A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência."

²² CF/88, Art. 155: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - propriedade de veículos automotores."

²³ CF/88, Art. 156: "Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana."

havendo que se aguardar o prazo de noventa dias de sua publicação até sua entrada em vigor (SABBAG, 2016).

1.1.6. Princípio do não confisco

Este princípio encontra embasamento no direito de propriedade²⁴ e está previsto no art.150, IV, da Constituição Federal²⁵. O conceito de confisco é indeterminado, assim, opta-se pela razoabilidade e proporcionalidade de um limite máximo da carga tributária (DIFINI, 2008), haja vista que se tem como finalidade impedir que se ultrapassem níveis tidos como suportáveis por determinada sociedade, pois confisco é punição e tributo não pode ser sanção por ato ilícito, pois contraria sua própria definição²⁶.

O Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento de que o efeito confiscatório não deve ser entendido diante de um único tributo, mas sim no total da carga tributária imposta a um contribuinte por um determinado ente tributante²⁷.

Deste modo, ainda que tal contribuinte exerça atividade nociva ao meio ambiente, produzindo bens ou fornecendo serviços que não proporcionem adequada proteção ambiental ou até mesmo degradem o meio, não há que se falar no emprego da tributação como instrumento sancionador, punitivo, pois o tributo não pode possuir tal designação, diferentemente das multas aplicáveis à prática de atos ilícitos.

1.1.7. Princípio da capacidade contributiva

Derivação do princípio da isonomia, evidenciando a igualdade na lei (SABBAG, 2016) e na busca por efetivá-la prevê o princípio da capacidade contributiva que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, deixando a faculdade

²⁴ CF/88, Art. 5º: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...].

²⁵ CF/88, Art. 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco."

²⁶ CTN, Art. 3º: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

²⁷ STF, ADIMC 2.010/DF de 30.03.1999.

à administração tributária, para conferir efetividade a esses objetivos, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.²⁸

Implica num limite mínimo de riqueza para quem está sujeito à tributação e estabelece um critério de graduação dos impostos, que poderá variar em virtude de tratar-se de imposto pessoal ou real. Estabelecendo o legislador eventos presuntivos de fortuna econômica, distribuindo a carga tributária de modo equânime para dimensionar o nível de contribuição que os contribuintes que incorrerem em tais fatos dele participem (CARVALHO, 2013).

Entretanto, com a finalidade de ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais, poderá o fisco valer-se da tributação extrafiscal, de caráter excepcional, quando vai além do intento meramente arrecadatório (natureza fiscal da tributação), podendo proporcionar derrogação, ainda que parcial, deste princípio tributário, mas deverá o Estado deve limitar-se a riqueza tributável do contribuinte e seu mínimo vital, ou seja, a extrafiscalidade tributária não poderá ultrapassar os limites impostos pelo mínimo indispensável a subsistência do contribuinte e as proibições do confisco (SABBAG, 2016).

1.1.8. Princípio da uniformidade geográfica

Este princípio aplica-se à União, confirmando o tratado federativo, haja vista que a Constituição vedou a possibilidade de qualquer distinção ou preferência diante de um Estado, do Distrito Federal ou Município (CARVALHO, 2013, p. 166), proibindo que a União institua tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique tal distinção ou preferência por ente federado, em detrimento de outro²⁹.

Sob a ótica deste princípio a majoração de alíquota pela União de tributo de sua competência atinge todo o território nacional. No entanto, admiti-se a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, o que vai de encontro ao princípio da igualdade (CARVALHO, 2013, p. 166).

²⁸ CF/88, Art. 145, § 1º.

²⁹ Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Portanto, a regra é que não haja tributação diferenciada nos tributos federais dentre as diversas regiões do país, mas, excepcionalmente, é possível criar incentivos fiscais específicos de modo a viabilizar investimentos em regiões menos desenvolvidas socioeconomicamente (SABBAG, 2016).

1.1.9. Princípio da não discriminação tributária

Dispõe sobre a procedência ou destino do bem objeto de tributação, representando um desdobramento do princípio da uniformidade geográfica no âmbito exclusivo dos demais entes federados – Estados, Distrito Federal e Municípios – portanto, somente aplicável no âmbito interno do território nacional. É, também, um desdobramento do pacto federativo (MACHADO, 2017).

Este princípio tem por objetivo evitar a “guerra fiscal” entre os entes, evitando que se criem dentro do território nacional áreas de circulação mais favorecidas que outras³⁰. Segundo o princípio é impossível, por exemplo, aplicar alíquota diferenciada do imposto sobre a propriedade de veículo automotor sobre um automóvel de passeio nacional, em detrimento de um estrangeiro que fora nacionalizado (SABBAG, 2016).

Cumprido ressaltar que a vedação se aplica estritamente ao destino e origem do bem sobre o qual incide a tributação, não diz respeito ao uso e a essência do objeto, pois observar-se-á quando da análise do princípio da seletividade que sendo o bem tributável essencial à vida humana poderá haver tributação diferenciada, seja reduzida ou inexistente (CARRAZZA, 2013).

1.1.10. Princípio da progressividade

Este princípio consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota aplicável, na medida em que há o aumento da base de cálculo. Progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo (TORRES, 2003).

Decorre do princípio da capacidade contributiva, devendo a tributação aumentar conforme a manifestação de riqueza do sujeito passivo (DIFINI, 2008, p.

³⁰ CF/88, Art. 152: "É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino."

88), o que está previsto como regra na tributação do imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza³¹.

Amaro (2017, p. 167) defende que a progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento desse postulado. A proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores (na razão direta do aumento da riqueza). Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior.

A progressividade ocorre excepcionalmente nos impostos incidentes sobre a propriedade territorial rural³² e urbana³³, quando tais propriedades não atenderem as respectivas funções sociais³⁴, aplicando-se a progressividade com vistas a fomentar a consecução de condutas em prol do cumprimento da função social dos respectivos imóveis, em nítida aplicação da função extrafiscal da tributação.

1.1.11. Princípio da seletividade

A aplicação do princípio da seletividade proporciona a adequação, aos impostos indiretos, do princípio da capacidade contributiva (DIFINI, 2008, p. 90). É técnica empregada pelo legislador, juntamente com a proporcionalidade, para instituir tributos em obediência à capacidade contributiva.

Na aplicação do princípio da seletividade há a imposição de gravame inversamente proporcional à essencialidade do bem objeto da tributação, que pode ser vista ainda como uma técnica de implementação da justiça social (AMARO, 2017, p. 167 e 168).

³¹ CF/88, Art. 153: "Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; § 2º - O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei."

³² CF/88, Art. 153: "Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; VI - propriedade territorial rural; § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

³³ CF/88, Art. 182: "A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: [...] II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo".

³⁴ CF/88, Art. 5º: "XXIII - a propriedade atenderá a sua função social".

A seletividade significa discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, dessa forma, certas classes de bens de maior utilidade social (como medicamentos e alimentos) serão tributadas com uma alíquota reduzida em relação a outros bens (como cigarros e artigos de luxo), em razão da maior ou menor essencialidade dos bens aos seres humanos.

Nota-se que é um exemplo de extrafiscalidade, de modo a selecionar quais bens cujo consumo é mais ou menos essencial, ou seja, diz respeito a atribuir as alíquotas mais altas aos produtos não essenciais.

A Constituição – art. 155, §2º, III³⁵ e 153, §3º, I³⁶ – prevê este princípio aos impostos do IPI e ICMS, de aplicação obrigatória para o primeiro e permitida ao segundo.

Traço característico do IPI é a seletividade em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3o, I), o que dirige as maiores atenções desse imposto para bens suntuosos ou supérfluos, e tende a afastá-lo ou atenuá-lo no caso de produtos essenciais (AMARO, 2017, p. 173).

1.2. Espécies tributárias

Os tributos são prestações pecuniárias, cujo pagamento obrigatório, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não constitui punição por prática de condutas manifestamente contrárias ao ordenamento jurídico, ou seja, seu pagamento deriva de ato lícito e a cobrança deve ocorrer por ato administrativo, plenamente vinculado à norma instituidora da exação tributária³⁷.

O conceito previsto pelo Código Tributário Nacional visa evidenciar que a prestação pecuniária como em moeda é um dever jurídico que deriva da própria legal, devendo o contribuinte prestar o tributo e o fisco recebê-lo e cobrá-lo, sem considerar a vontade de ambos, polos passivo e ativo da relação tributária. Saliendo pelo conceito que os tributos não possuem caráter sancionatório,

³⁵ CF/88, Art. 155: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços."

³⁶ CF/88, Art. 153: "Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 3º - O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto."

³⁷ CTN, Art. 3º.

afastando as punições pelo cometimento de infrações, como as multas, que são atribuídas pela prática ilícita de não pagar o tributo (AMARO, 2017).

Entendimento consolidado da doutrina brasileira aponta a teoria pentapartida como prevalente quanto à classificação das espécies tributárias existentes, ou seja, o sistema tributário nacional possui cinco tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições (SABBAG, 2016).

1.2.1. Impostos

Os impostos fundam-se na manifestação de riqueza do contribuinte, não exigindo qualquer contraprestação estatal específica em seu favor para ser exigido³⁸. Logo, não há que se falar em prestação de serviços ou realização de qualquer espécie de prestação para lastrear a cobrança dos impostos, pois os fatos geradores de tal espécie tributária decorrem da prática destes pelo próprio contribuinte, tratando-se, portanto, de tributo não vinculado (AMARO, 2017).

Por ocupar o cerne da discussão, compete tratar da classificação dos impostos para o Direito Brasileiro. Em que pese a variedade de classificações existentes, adota-se, no interesse da pesquisa, que os impostos podem ser classificados como: I- diretos e indiretos; II- pessoais e reais; III- fiscais e extrafiscais; IV- progressivos, proporcionais e seletivos (MACHADO, 2015).

Os impostos diretos e indiretos referem-se ao fenômeno da repercussão da carga tributária, ou seja, no imposto direto aquele que sofre a exação fiscal a suporta e realiza o pagamento, não transferindo o ônus do pagamento a terceira pessoa. O fato imponible que não comporta a repercussão da carga econômica é suportado diretamente pelo contribuinte, como ocorre nos casos dos impostos sobre a renda (IR), sobre as propriedades de veículos (IPVA) e de bens imóveis urbanos (IPTU) e rurais (ITR), por exemplo.

Já os impostos indiretos permitem a transferência da carga tributária à pessoa que não se reveste na condição de contribuinte direto, mesmo não realizando o fato imponible que ensejou a tributação, suportando o ônus tributário. É o que ocorre nos impostos sobre a circulação de mercadoria e serviços (ICMS) e sobre os produtos

³⁸ CTN, Art. 16.

industrializados (IPI), os quais são suportados pelo consumidor final, tido como contribuinte de fato (MACHADO, 2015).

Fala-se imposto pessoal para aquele que considera as particularidades do contribuinte, ou seja, suas condições pessoais, a exemplo, do imposto incidente sobre a renda, que além de considerar a renda das pessoas, analisa as condições particulares de cada contribuinte sujeito ao pagamento. Já os impostos reais, são aqueles que incidem sobre coisas (do latim *res*), não levando em consideração as condições pessoais do contribuinte, como os impostos sobre produtos industrializados (IPI), sobre operações financeiras (IOF), propriedades (IPVA, IPTU, ITR) etc (CARVALHO, 2013).

Os impostos fiscais visam exclusivamente a arrecadação de recursos financeiros aos cofres estatais, são destinados unicamente a provisão de recursos para que o Estado alcance seus objetivos fundamentais e proporcione o bem comum a seu povo. Nesta classificação estão incluídos os impostos incidentes sobre a transferência intervivos de bens imóveis (ITBI), sobre a transferência *causa mortis* e doações (ITCMD), sobre a prestação de serviços e o imposto de renda, entre outros (AMARO, 2017).

Em oposição aos meramente arrecadatários encontram-se os impostos extrafiscais, àqueles destinados a finalidades regulatórias do mercado ou da economia de uma nação, utilizados com fins outros que a mera provisão de recursos aos cofres estatais. Como exemplo de impostos eminentemente extrafiscais estão os impostos sobre a importação (II) e exportação (IE), sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras (CARVALHO, 2013).

Obedecendo ao princípio da progressividade (1.1.10), o imposto progressivo recebe uma elevação na alíquota em decorrência da majoração de sua base de cálculo. A progressividade dos impostos pode desdobrar-se em dois aspectos *quantitativos*: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal (BECKER, 1972, apud SABBAG, 2016).

Tal como os impostos fiscais visam a simples arrecadação tributária, a progressividade fiscal almeja tão somente o aumento da carga tributária a ser suportada pelo contribuinte, ou seja, quanto maior for a renda auferida, maior será a alíquota e, conseqüentemente, o valor do imposto a pagar, como ocorre no imposto de renda.

Já na progressividade extrafiscal há o exercício do poder regulatório do Estado, que surge intervindo nas condutas humanas, com expressa previsão constitucional para os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e sobre a propriedade territorial rural (ITR).

Declinado no princípio da progressividade (1.1.10) que a norma tributária poderá estabelecer a majoração das alíquotas de tais imóveis quando estes não estiverem em consonância com a função social que lhes é atribuída constitucionalmente.

Uma vez que o imóvel rural não esteja atendendo os anseios da sociedade, no que tange a sua destinação, em descumprimento a função social da propriedade, ou seja, não havendo produção rural, agropecuária ou de qualquer natureza rural, poderá a União impor a progressividade como forma de induzir a conduta do particular e de modo a que este produza para a nação ou encontre forma de cumprir o papel social de sua propriedade rural (SABBAG, 2016).

Os impostos podem ainda ser proporcionais, no que diz respeito à técnica utilizada para concretizar o princípio da capacidade contributiva (1.1.7), aplicando-se uma alíquota fixa a uma base de cálculo variável, independente do acréscimo ou redução da base tributável não haverá variação da percentagem incidente sobre ela, como ocorre no IPI, ICMS, ITBI e ITCMD.

A seletividade nos impostos traduz a aplicação da função extrafiscal da tributação, efetivando o princípio da seletividade (1.1.11) e concretizando também o princípio da capacidade contributiva (1.1.7). Nos impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e sobre produtos industrializados (IPI), a seletividade é fruto da própria Constituição³⁹.

Trata-se de um elemento substitutivo da pessoalidade prevista pela Carta Constitucional de 1988 aos impostos, como forma de adaptação dos impostos indiretos supracitados (IPI e ICMS) à *realidade fático-social* (SABBAG, 2016).

Os impostos são atribuídos constitucionalmente ao ente político competente para instituí-lo e cobrá-lo, ou seja, compete privativamente a União os impostos incidentes sobre importação, exportação, produtos industrializados, operações financeiras, renda, propriedade territorial rural e grandes fortunas⁴⁰; aos Estados os impostos incidentes sobre a propriedade de veículo automotor, transmissão *causa*

³⁹ CF/88. art. 153, 3º, I.

⁴⁰ CF/88. Art. 153.

mortis e doações, e circulação de mercadorias e os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de telecomunicações⁴¹; aos Municípios cabe os impostos que recaem sobre a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão de bens imóveis e a prestação de serviços⁴²; competindo ao Distrito Federal a instituição, cobrança e fiscalização dos impostos de competência dos estados e municípios⁴³ (BRASIL, 1988).

1.2.2. Taxas

Diferentemente dos impostos, as taxas decorrem de uma contraprestação estatal específica relativa ao contribuinte, ou seja, é necessária a atuação do Poder Público na prestação de um serviço específico e divisível, ou ainda, que o Estado cobre tal exação em decorrência do exercício do poder de polícia⁴⁴, tratando-se, portanto de tributo vinculado.

O fato gerador da taxa é um fato do Estado, que cobra dos contribuintes pelo proveito destes de determinada atividade pública, portanto, não se trata de um fato relativo ao contribuinte, como nos impostos (AMARO, 2017)

A especificidade e divisibilidade dos serviços públicos são requisitos para a instituição desta exação, podendo o serviço público ser cobrado quando do seu efetivo uso, ou ainda, quando colocados à disposição do contribuinte (uso potencial), sejam essenciais à sociedade, tal como a taxa de remoção de lixo (SABBAG, 2016).

No que se refere ao exercício do poder de polícia⁴⁵, este diz respeito a atuação do Estado na fiscalização das atividades dos particulares, resguardando o cumprimento da legislação e fazendo-a prevalecer por meio do poder de império estatal (CARVALHO, 2013).

As taxas de polícia se aplicam em na atividade estatal de fiscalizar o indivíduo, cumpre a administração pública verificar o cumprimento das normas

⁴¹ CF/88. Art. 155.

⁴² CF/88. Art. 156.

⁴³ CF/88. Arts. 155 e 147.

⁴⁴7 CF/88. Art. 145, II e CTN. Arts. 77 e 78.

⁴⁵ CTN. Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

jurídicas relacionadas à atuação do particular, concedendo autorizações, licenças ou alvarás respectivos. Tais atividades vão desde a fiscalização de obras particulares, na construção de prédios, casas e imóveis diversos, outorgando-lhe autorização por meio de alvarás, até a concessão para o porte de arma de fogo, licenciando o uso de arma pelo indivíduo, ou até mesmo viagens ao exterior, com a expedição do passaporte (AMARO, 2017).

As taxas são de competência do ente político que possuir atribuição para realizar a atividade ou serviço, podendo, portanto, ser instituída pela União, Estados Distrito Federal e Municípios⁴⁶.

1.2.3. Contribuição de melhoria

Semelhante às taxas, há a necessidade de uma atuação estatal que viabilize a cobrança desta espécie tributária, devendo o Estado para efetivar a instituição e arrecadação da contribuição de melhoria realizar uma obra pública, da qual decorra valorização do imóvel do contribuinte⁴⁷.

Este tributo funda-se em princípio que veda o enriquecimento sem causa, pois o contribuinte beneficiado de acréscimo patrimonial imobiliário em virtude de uma obra pública não deu causa a valorização de seu imóvel, beneficiando-se de investimento público, devendo, portanto, ressarcir os cofres estatais até o limite da valorização imobiliária percebida (AMARO, 2017).

A cobrança dessa modalidade tributária impõe ao fisco a observância a dois limites, um global ou total, que estabelece que a contribuição de melhoria se limita a cobrança do valor total despendido com a obra, ou seja, o valor final da obra pública, e o limite individual, que impõe ao fisco uma limitação específica para cada contribuinte afetado por esta contribuição, os quais não poderão ser tributados por valor superior ao acrescido em seu imóvel, ou seja, cada contribuinte poder ser tributado até o limite da valorização imobiliária acrescida (CARVALHO, 2013).

Importante ressaltar que a mera realização da obra pública não pressupõe a possibilidade de cobrança da exação tributária em questão, pois é imprescindível que a atuação estatal proporcione concreta valorização dos imóveis circunvizinhos a obra. Semelhante às taxas, as contribuições de melhoria são tributos vinculados a

⁴⁶ CF/88. Art. 145.

⁴⁷ CTN. Art. 81.

uma atuação estatal específica, mas indiretamente referida ao contribuinte, pois depende do fator intermediário que é valorização do imóvel (CARVALHO, 2013).

1.2.4. Contribuições

As contribuições possuem uma particularidade própria que lhes permite assumir feição de impostos ou de taxas, e podem ser classificadas como sociais, interventivas e corporativas, com base na destinação dada pela Constituição Federal ao produto da arrecadação desta (CARVALHO, 2013).

As contribuições sociais são ainda categorizadas em dois grupos, genéricas e destinadas ao custeio da seguridade social, cabendo às genéricas atingir diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, habitação, educação etc. Já as destinadas ao custeio da seguridade social visa prover recursos para manutenção dos sistema de saúde, previdência e assistência social (CARVALHO, 2013).

Foi outorgada à União a competência para instituir, fiscalizar e cobrar as contribuições de intervenção no domínio econômico, as de interesse das classes e as contribuições sociais (BRASIL, 1988). Ressalvada pela Constituição Federal a competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, para instituir as contribuições de seus funcionários para custear os respectivos sistemas previdenciários⁴⁸ (AMARO, 2017).

Há que se ressaltar ainda, a competência dos Municípios e Distrito Federal para instituir a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), nova espécie de contribuição criada pelo constituinte derivado por meio da Emenda Constitucional 39/2002⁴⁹ (BRASIL, 1988). Por não se tratar de serviço divisível, para o qual pudesse o legislador atrelar a cobrança de taxa, dado o caráter geral e indivisível da prestação, para o qual caberia o financiamento por meio da receita dos impostos, criou o legislador esta contribuição para atribuir nova fonte de receita para os citados entes políticos (AMARO, 2017).

1.2.5. Empréstimo Compulsório

⁴⁸ CF/88, art. 149.

⁴⁹ CF/88, art. 149-A.

O empréstimo compulsório é modalidade tributária que prevê o ingresso temporário de recursos nos cofres do Estado, uma vez que se verá obrigado a restituir ao particular os valores compulsoriamente emprestados (AMARO, 2017).

Sua criação depende da ocorrência de situações excepcionais e especiais (CARVALHO, 2013), podendo ser instituído para atender despesas extraordinárias derivadas de situações de guerra externa ou sua iminência e de casos de calamidade pública, mas também para subsidiar investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional⁵⁰. Ficando o montante arrecadado com o tributo vinculado à despesa que lastreou sua criação (BRASIL, 1988).

A situação de guerra externa não proporciona dúvidas quanto aos pressupostos de existência que balizem a criação do tributo, cabendo esclarecer que a hipótese de instituição fundada na ocorrência de calamidade pública prescinde risco ao equilíbrio do organismo social, por meio de catástrofes provocadas pelas forças da natureza ou até mesmo por eventos de caráter socioeconômico. Nestas hipóteses o tributo poderá ser exigido imediatamente, sem obedecer os princípios da anterioridade de exercício e nonagésima (CARVALHO, 2013).

Já a criação do empréstimo lastreada em investimento público de caráter urgente necessita irradiar efeitos de amplitude nacional, ou seja, o investimento deve atingir todo o território nacional, impedindo sua utilização para suprir gastos em determinada região do território nacional. Tratando-se de antecipação de recursos para a realização de investimento público urgente, mas diferente do que ocorre na hipótese anterior, esta deve respeitar o prazo previsto pelo princípio da anterioridade para que seja iniciada a cobrança (SABBAG, 2016).

⁵⁰ CF/88, art. 148, I e II.

2. O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE

A Constituição Federal de 1988 no capítulo do meio ambiente⁵¹ apresenta disposições de extrema relevância e notável avanço em matéria ambiental, definindo o meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito de todos e dando-lhe a natureza de 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 (SILVA, 2006, p. 845).

Defende Machado que a Constituição Federal atribuiu nova dimensão ao conceito de “meio ambiente” como bem de uso comum do povo, mas não eliminou conceituação pretérita, apenas ampliando-a para inserir a função social e ambiental

⁵¹ CF/88 - 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.

§ 1º Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

§ 2º Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

§ 4º A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§ 5º São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§ 6º As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.

§ 7º Para fins do disposto na parte final do inciso VII do § 1º deste artigo, não se consideram cruéis as práticas desportivas que utilizem animais, desde que sejam manifestações culturais, conforme o § 1º do art. 215 desta Constituição Federal, registradas como bem de natureza imaterial integrante do patrimônio cultural brasileiro, devendo ser regulamentadas por lei específica que assegure o bem-estar dos animais envolvidos. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 96, de 2017\).](#)

da propriedade como bases da gestão do meio ambiente, extrapolando as concepções de propriedade privada e pública (2013, p. 155)

A defesa do meio ambiente é expressamente prevista pela Constituição Federal de 1988 ao dispor que a ordem econômica terá por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, e deverá observar determinados princípios⁵², dentre eles a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade e a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (BRASIL, 1988, p. s/n).

Silva aponta que as normas constitucionais assumiram consciência de que o direito à vida, como matriz de todos os demais direitos fundamentais do homem, é que há de orientar todas as formas de atuação no campo da tutela do meio ambiente, pois é este direito que está em jogo quando se discute a tutela da qualidade do meio ambiente, que é instrumental no sentido de que, através dessa tutela, o que se protege é um valor maior: a qualidade da vida humana (2006, p. 847).

A importância do meio ambiente consagrou-se em âmbito internacional por meio de diversas declarações, tais como a Declaração de Estocolmo de 1972, a Carta Africana de Direitos Humanos e dos Povos de 1981, mas que até à época referia-se à preservação da natureza para o desfrute do homem, dissociando do meio ambiente, e estabelecendo o domínio, exploração e proteção pelo homem. Estabelecia claramente a visão do homem como figura central do planeta, posicionamento que mais tarde inclinou-se para ter o homem como parte do meio ambiente, integrando a natureza, que possui valor por si própria e não apenas em função dos interesses do homem (GRANZIERA, 2011, p. 56).

Transportou a Constituição Federal de 1988 o entendimento de que o meio ambiente equilibrado é direito de todos ao status de norma constitucional, dispondo

⁵² CF/88 - 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; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)) 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. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995](#)) 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.

que a defesa deste é atribuída ao Poder Público e à coletividade, cabendo, portanto, a todos o direito de uso – satisfação das próprias necessidades – assim como a responsabilidade por proteger o meio ambiente – não comprometer a capacidade de satisfazer as necessidades das gerações futuras (GRANZIERA, 2011, p. 57).

Montero aponta que a satisfação desse direito-dever exige: (1) a abstenção total dos particulares e do Estado de poluir e afetar negativamente o equilíbrio ecológico; (2) o dever de proteger o entorno natural; (3) o uso racional dos recursos ambientais; e (4) prestações positivas por parte do Estado (2014, p. 114).

Ressalte-se, contudo, que a figura do Estado, traduzida pela indicação no texto constitucional por “Poder Público”, não restringe-se apenas ao Poder Executivo, abarcando os Poderes Legislativo e Judiciário, sendo atribuído aos três Poderes da República, independentes e harmônicos entre si, a missão de preservação e defesa do meio ambiente. Nitidamente constatando quando da atuação do Poder Legiferante, que em sede infraconstitucional elabora normas de combate a omissões do Poder Público, nas esferas civis e criminais (MACHADO, 2013).

O acesso equitativo aos recursos naturais depende de um ordenamento jurídico sistematizado que organize o uso dos recursos naturais para favorecer atividades que proporcionem uma melhor utilização destes recursos, de modo a privilegiar um número maior de pessoas. A Política Nacional do Meio Ambiente, instituída pela Lei nº 6.938/81, visando assegurar o desenvolvimento nacional e garantir a preservação dos recursos naturais, alterou a forma de tratamento das atividades humanas, estabelecendo um vínculo de natureza legal entre o desenvolvimento e a proteção do meio ambiente. (GRANZIERA, 2011).

O conceito de meio ambiente utilizado no presente trabalho foi extraído da Lei sobredita, que dispõe em seu artigo 3º que meio ambiente é “o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas” (BRASIL, 1981, s/p), ou seja, o meio ambiente natural ou físico, constituído pela atmosfera, pelos elementos da biosfera, pelas águas, pelo solo, pelo subsolo, pela fauna e pela flora (FIORILLO, 2015, p. 65).

Cumprido ressaltar que o conceito trazido pela Lei nº 6.938/81 foi recepcionado pela Carta Constitucional de 1988, que buscou tutelar não apenas o meio ambiente natural, mas também o artificial, o cultural e o do trabalho (FIORILLO, 2015, p. 61).

O Direito Ambiental, traduzido em uma política pública, rege-se por princípios que conferem fundamento à sua autonomia e estabelecem uma base lógica em relação ao conteúdo das normas, que ao incorporar, direta ou indiretamente, certo princípio, explicita a direção tomada pelo legislador na formulação da regra jurídica. (GRANZIERA, 2011, p. 54).

Ressalta a autora que o princípio pode encontrar guarida no ordenamento jurídico, com expressa previsão normativa, mas poderá resultar de formulação teórica, o que não lhe retira o caráter normativo, como o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular que, apesar de não encontrar-se explicitado na lei, constitui um dos fundamentos do Direito Público, onde se inclui o Direito Ambiental, e se verifica pelo conteúdo das leis (2011, p. 54/55).

O Direito Ambiental brasileiro possui princípios orientadores reconhecidos pela doutrina, mas também integrantes do ordenamento jurídico vigente, dispostos no artigo 2º do Decreto nº 5.098/04⁵³, dentre os quais, abordar-se-á os princípios da prevenção, precaução, reparação, poluidor pagador, mas também os princípios doutrinários do usuário pagador e protetor recebedor, dada a pertinência temática ao objeto da pesquisa e imprescindibilidade da completa elucidação de tais princípios.

2.1.1. Princípio da prevenção

O dever jurídico de evitar a consumação de danos ao meio ambiente vem sendo salientado em convenções, declarações e sentenças de tribunais internacionais, como na maioria das legislações internacionais (MACHADO, 2013, p. 121).

A prevenção consiste em impedir a superveniência de danos ao meio ambiente por meio de medidas apropriadas, ditas preventivas, antes da elaboração de um plano ou da realização de uma obra ou atividade (PRIEUR *apud* GRANZIERA, 2011, p. 62)

⁵³ Decreto nº 5.098/04. Art. 2º São princípios orientadores do P2R2, aqueles reconhecidos como princípios gerais do direito ambiental brasileiro, tais como: I - princípio da informação; II - princípio da participação; III - princípio da prevenção; IV - princípio da precaução; V - princípio da reparação; e VI - princípio do poluidor-pagador.

Segundo Granziera (2011) o princípio da prevenção almeja compatibilizar a atividade a ser licenciada e a proteção do meio ambiente, impondo condições a execução do projeto, mediante análise prévia dos impactos, condicionando a adoção de compensações e mitigações, ou até mesmo exigindo alterações no projeto, visando garantir os benefícios econômicos sem a produção de danos ambientais.

A Conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente e desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro entre os dias 03 e 14 de junho de 1992, prevê no princípio 14 que os Estados devem cooperar de modo efetivo para desestimular ou prevenir a mudança ou transferência para outros Estados de quaisquer atividades ou substâncias que causem degradação ambiental grave ou que sejam prejudiciais à saúde humana.

Salienta Machado que as convenções internacionais apontam para a necessidade de prever, prevenir e evitar na origem as transformações prejudiciais à saúde humana e ao meio ambiente (2013, p. 122).

Segundo Machado, há a necessidade de informações sistematizadas e pesquisas para haja efetiva prevenção, mas que a aplicação do princípio da prevenção comporta, pelo menos, doze itens: 1) identificação e inventário das espécies animais e vegetais de um território, quanto à conservação da natureza; 2) identificação das fontes contaminantes das águas e do ar, quanto ao controle da poluição; 3) identificação e inventário dos ecossistemas, com a elaboração de um mapa ecológico; 4) planejamento ambiental e econômico integrados; 5) ordenamento territorial ambiental para a valorização das áreas de acordo com a sua aptidão; 6) Estudo de Impacto Ambiental; 7) prestação de informações contínuas e completas; 8) emprego de novas tecnologias; 9) autorização ou licenciamento ambiental; 10) monitoramento; 11) inspeção e auditoria ambientais; 12) sanções administrativas ou judiciais (2013, p. 122 e 123).

No ordenamento jurídico brasileiro é possível encontrar verdadeiro reflexo deste princípio na Lei nº 6.938/81, que estabelece como instrumento da Política Nacional do Meio Ambiente os Estudos de Impacto Ambiental⁵⁴, que mais tarde foi elevado ao status de norma constitucional impondo ao Poder Público o dever de exigir para instalação de atividade potencialmente causadora de significativa

⁵⁴ Lei nº 6.938/81. Art. 9º, III.

degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental⁵⁵ (GRANZIERA, 2011).

Este princípio se pauta na antecipação das potenciais consequências negativas da atividade, mensurando alternativas para viabilizar a consecução da atividade, não só assegurando o desenvolvimento do projeto ou empreendimento, mas com objetivo principal de prevenir danos futuros ao meio ambiente.

2.1.2. Princípio da precaução

Diferente do princípio da prevenção, que busca equalizar a atividade e a proteção do meio ambiente, de modo a viabilizá-la, o princípio da precaução poderá não autorizar determinado empreendimento, caso não haja segurança, lastreada em certeza científica, de que esse não gerará danos irreversíveis ao meio ambiente (GRANZIERA, 2011).

O princípio da precaução está previsto na Declaração do Rio de Janeiro de 1992, em seu princípio 15, dispondo que “quando houver ameaça de danos sérios ou irreversíveis, a ausência de absoluta certeza científica não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental”.

É caracterizado pela ação antecipada diante do risco ou do perigo de dano irreversível ao meio ambiente, o princípio da precaução está presente em duas convenções internacionais assinadas, ratificadas e promulgadas pelo Brasil, a Convenção da Diversidade Biológica⁵⁶ e a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima⁵⁷ (MACHADO, 2013).

A primeira Convenção prevê já em seu preâmbulo que existindo ameaça de sensível redução ou perda de diversidade biológica, a falta de plena certeza científica não deve ser usada como razão para postergar medidas para evitar ou minimizar essa ameaça (BRASIL, 1994, p. s/n).

A Convenção-Quadro ao tratar dos princípios norteadores em seu artigo 3º, prevê o princípio 3, que dispõe que as Partes devem adotar medidas de precaução para prever, evitar ou minimizar as causas da mudança do clima e mitigar seus

⁵⁵ CF/88. Art. 225, § 1º, III.

⁵⁶ BRASIL. Decreto Legislativo nº 2/1994 (Aprova a Convenção da Diversidade Biológica).

⁵⁷ BRASIL. Decreto Legislativo nº 1/1994 (Aprova a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima).

efeitos negativos. Quando surgirem ameaças de danos sérios ou irreversíveis, a falta de plena certeza científica não deve ser usada como razão para postergar essas medidas, levando em conta que as políticas e medidas adotadas para enfrentar a mudança do clima devem ser eficazes em função dos custos, de modo a assegurar benefícios mundiais ao menor custo possível (BRASIL, 1994, p. s/n).

Segundo Derani (2008) o princípio pauta-se na precaução contra o risco, que diante de uma suspeita de perigo tem por objetivo preveni-lo ou proporcionar satisfatória margem de segurança da área de perigo.

Há em todas as atividades risco de dano ambiental, o que difere é a dimensão, a natureza e a probabilidade de ocorrer dano. Não havendo certeza da não ocorrência do resultado danoso de natureza irreversível ao meio ambiente e existindo a possibilidade do desencadeamento deste, a atividade não deverá ser licenciada, é o que preconiza o princípio da proteção (GRANZIERA, 2011).

2.1.3. Princípio da reparação

O princípio da reparação tal como o da prevenção e da precaução também encontra previsão na Declaração do Rio de Janeiro de 1992, que prevê em seu princípio 13 que “os Estados devem desenvolver legislação nacional relativa à responsabilidade e indenização das vítimas de poluição e outros danos ambientais”.

A referida Declaração, ainda no princípio 13, dispõe que “os Estados devem, ainda, cooperar de forma expedita e determinada para o desenvolvimento de normas de direito internacional ambiental relativas à responsabilidade e indenização por efeitos adversos de danos ambientais causados, em áreas fora de sua jurisdição, por atividades dentro de sua jurisdição ou sob seu controle”.

Em que pese tais previsões, o ordenamento jurídico brasileiro já previa a responsabilização de forma objetiva daqueles que causarem danos ao meio ambiente e a terceiros, conforme dispõe a Lei de Política Nacional do Meio Ambiente nº 6.938/1981 (MACHADO, 2013) em seu artigo 14, § 1º, prevendo que “sem obstar a aplicação das penalidades previstas neste artigo, é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade” (BRASIL, 1981, p. s/n).

A sobredita Lei de Política Nacional do Meio Ambiente prevê dispositivos que impõem a obrigação de indenizar os danos causados e recuperar o ambiente degradado, independente da comprovação de culpa, como apontado, impõe responsabilidade objetiva ao causador. Não obstante, a Constituição Federal de 1988 prevê que as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados⁵⁸ (BRASIL, 1988).

Portanto, a ordem jurídica vigente atribui àqueles que causarem danos ao meio ambiente a responsabilização civil, administrativa e criminal⁵⁹ dos infratores, inclusive atribuindo a pessoa jurídica a prática de ato tido pela legislação penal como crime, imputando-lhe as sanções penais e administrativas previstas pela Lei nº 9.605/1998⁶⁰.

2.1.4. Princípio do poluidor-pagador e usuário-pagador

O uso dos recursos naturais pode ser gratuito, como pode ser pago. A raridade do recurso, o uso poluidor e a necessidade de prevenir catástrofes, entre outras coisas, podem levar à cobrança do uso dos recursos naturais. O princípio do poluidor-pagador obriga o poluidor a pagar a poluição que pode ser causada ou que já foi causada (MACHADO, 2013, p. 94).

⁵⁸ CF/88. Art. 225, § 3º.

⁵⁹ BRASIL. Lei nº 9605/1998. Art. 3º As pessoas jurídicas serão responsabilizadas administrativa, civil e penalmente conforme o disposto nesta Lei, nos casos em que a infração seja cometida por decisão de seu representante legal ou contratual, ou de seu órgão colegiado, no interesse ou benefício da sua entidade. Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas jurídicas não exclui a das pessoas físicas, autoras, co-autoras ou partícipes do mesmo fato.

⁶⁰ BRASIL. Lei nº 9605/1998. Art. 21. As penas aplicáveis isolada, cumulativa ou alternativamente às pessoas jurídicas, de acordo com o disposto no art. 3º, são: I - multa; II - restritivas de direitos; III - prestação de serviços à comunidade. Art. 22. As penas restritivas de direitos da pessoa jurídica são: I - suspensão parcial ou total de atividades; II - interdição temporária de estabelecimento, obra ou atividade; III - proibição de contratar com o Poder Público, bem como dele obter subsídios, subvenções ou doações. § 1º A suspensão de atividades será aplicada quando estas não estiverem obedecendo às disposições legais ou regulamentares, relativas à proteção do meio ambiente. § 2º A interdição será aplicada quando o estabelecimento, obra ou atividade estiver funcionando sem a devida autorização, ou em desacordo com a concedida, ou com violação de disposição legal ou regulamentar. § 3º A proibição de contratar com o Poder Público e dele obter subsídios, subvenções ou doações não poderá exceder o prazo de dez anos. Art. 23. A prestação de serviços à comunidade pela pessoa jurídica consistirá em: I - custeio de programas e de projetos ambientais; II - execução de obras de recuperação de áreas degradadas; III - manutenção de espaços públicos; IV - contribuições a entidades ambientais ou culturais públicas.

A origem do princípio do poluidor-pagador é apontada como sendo na Recomendação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) de 1972, preceituando este princípio que os custos das medidas preventivas deverão reverberar sobre o preço dos serviços e bens, que estão na origem da poluição, em razão de sua produção e do seu consumo (GRANZIERA, 2011).

Não significa dizer que o poluidor-pagador deverá pagar para poluir, pois implica na internalização dos custos sociais externos que acompanham a atividade econômica, que devem ser considerados na formulação dos custos do produto final colocado a disposição do mercado (GRANZIERA, 2011).

A Declaração do Rio de Janeiro de 1992, supramencionada, também dispõe princípio relacionado ao poluidor-pagador, em seu princípio 16, dispondo que “o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo decorrente da poluição, as autoridades nacionais devem promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando na devida conta o interesse público, sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais”.

Os custos atribuídos ao poluidor, a que se refere o princípio, derivam da atuação preventiva a ocorrência do dano ambiental, não estando exclusivamente vinculados à imediata reparação do dano (DERANI, 2008).

A incidência do princípio ocorre em duas órbitas: (1) No conjunto de ações voltadas à preservação do dano, a cargo do empreendedor, e (2) na sua responsabilidade administrativa, penal e civil pela eventual ocorrência do dano (GRANZIERA, 2011, p. 71). Corroborando Machado que a aplicação do princípio do poluidor-pagador ocorre em dois momentos distintos, na fixação das tarifas ou preços e/ou da exigência de investimento na preservação do uso do recurso natural, e outro na responsabilização residual ou integral do poluidor (2013, p. 96).

De outro lado está o princípio do usuário-pagador, atribuindo o uso de recursos ambientais, mediante autorização, com observância das exigências impostas por normas regulamentares. Refere-se ao pagamento pelo uso privativo de determinado recurso ambiental de natureza pública e escasso, não se tratando de punição ou sanção do usuário pelo cometimento de ato ilícito (GRANZIERA, 2011).

A supramencionada Lei nº 6.938/81, estabelece como foco “à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos

causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos”, da Política Nacional do Meio Ambiente⁶¹.

O princípio do usuário-pagador pode ser identificado na cobrança pelo uso de recursos hídricos, prevista no art. 19 da Lei nº 9.433/97, constitui instrumento econômico da Política Nacional de Recursos Hídricos, no âmbito do princípio do usuário-pagador (GRANZIERA, 2011).

Importa em enriquecimento ilícito do usuário que faz uso a título gracioso, ou seja, sem custo, de forma gratuita, dos recursos naturais, pois acaba por se atribuir o ônus a sociedade que não faz uso do recurso ou que dele se utiliza de forma diminuta. Entretanto, não se busca atribuir ao usuário-pagador uma punição, tal como no princípio do poluidor-pagador, pois o que se busca não é coibir a prática de atos ilícitos, não sendo necessária para sua aplicação a prova da existência de práticas de infrações ou faltas, bastando a comprovação do uso do recurso ambiental ou a sua poluição (MACHADO, 2011).

2.1.5. Princípio do protetor-recebedor

A implementação de sistemas que viabilizem a responsabilização daqueles que realizarem práticas nocivas ao meio ambiente não se mostra suficientemente eficaz para promover a proteção ambiental, pois por vezes a recuperação dos danos causados se mostra inalcançável ou irreversível, seja pelo esgotamento dos recursos ou pela dimensão catastrófica dos danos gerados.

Em face dessa realidade, mostra-se imprescindível a existência de mecanismos preventivos a ocorrência do dano, do que decorre o objetivo do Estado de Direito Ambiental buscar não apenas a recuperação do que deixou de existir ou a imposição ao responsável do dever de recuperar, mas também a garantia da manutenção e qualidade do meio ambiente (HUPFFER, WEYERMULLER, WACLAWOVSKY, 2011).

Diante disso, mostra-se necessária a criação de incentivos que normatizem a conduta humana e a moldem no sentido de proporcionar ações ambientalmente sustentáveis. Tais incentivos poderão ter viés tanto positivo quanto negativo, para este explicitados nos princípios do *poluidor-pagador* e *usuário-pagador* (HUPFFER,

⁶¹ Lei nº 6.938/81. Art. 4º, VI.

WEYERMULLER, WACLAWOVSKY, 2011) e para aquele o princípio do *protetor-recebedor* ou *preservador-recebedor*, como define Altmann (2012).

Em face da ineficácia dos mecanismos repressivos de comando e controle, inicia-se nos anos de 1990 o surgimento de instrumentos econômicos, notadamente os incentivos financeiros, para contraporem-se a crescente degradação da qualidade ambiental (ALTMANN, 2012).

O princípio do *protetor-recebedor* ou *preservador-recebedor* prevê para aqueles que proporcionem efetiva contribuição para a preservação e conservação da natureza, e, por consequência, dos serviços ecossistêmicos, a retribuição e compensação justa e equânime. Um dos instrumentos de incentivo positivo com grande potencial para a preservação dos serviços ecossistêmicos é o sistema de Pagamentos por Serviços Ambientais (ALTMANN, 2012).

Este princípio derivou legislações locais e impulsionou condutas direcionadas para a proteção do meio ambiente e dos serviços ecossistêmicos – benefícios gerados pela natureza independente da atuação do homem – por vezes favorecidos e estimulados por meio dos serviços ambientais – condutas do homem voltadas para fomentar a oferta dos serviços ecossistêmicos – como a proteção de nascentes, matas ciliares e topos de morros por agricultores (DERANI, JODAS, 2015).

O princípio lastreou assim a criação dos Pagamentos por Serviços Ambientais (PSA), espécie de instrumento econômico ecológico, com o objetivo de impulsionar condutas que promovam a conservação e manutenção, indiretamente, dos serviços ecossistêmicos almejados (DERANI, JODAS, 2015), como o ciclo hidrológico, provisão de alimentos, purificação do ar, regulação do clima etc.

Segundo Wunder (2006, p.2) atualmente são estimulados quatro tipos de programas de Pagamentos por Serviços Ambientais: a) Sequestro e armazenamento de carbono (pagamentos para o plantio e manutenção de árvores/promoção da neutralização do carbono); b) proteção da biodiversidade (incentivos para proteger e restaurar áreas para criação de corredores ecológicos); c) proteção de bacias hidrográficas (estímulos a servidores situados nas cabeceiras dos rios para que reduzam a deflorestação, a erosão do solo e os riscos de inundação, por meio da preservação das matas ciliares e topos de morros); d) beleza cênica (fomento ao turismo de observação de vidas silvestres) (apud DERANI, JODAS, 2015, p. 17).

O princípio do protetor-recebedor recebe mais enfoque ao considerar as perdas econômicas experimentadas por muitos dos provedores de serviços

ecossistêmicos, decorrentes dos custos de oportunidade e manutenção, pois por vezes aqueles que fazem a opção pela preservação deixam de obter ganhos econômicos com o uso da terra para outras finalidades, como o plantio ou pastagens. Com a finalidade de equilibrar essa equação, o sistema de PSA tem por objetivo cobrir, total ou parcialmente, as perdas econômicas experimentadas pelos provedores de serviços ecossistêmicos (ALTMANN, 2012).

A partir deste princípio adoção de incentivos positivos – fiscais, tributários e creditícios – tem ganhado destaque na seara ambiental, remunerando de forma direta ou indireta aqueles que pratiquem condutas ambientalmente positivas (HUPFFER, WEYERMULLER, WACLAWOVSKY, 2011).

Cumpram ressaltar que tais condutas devem ter caráter voluntário, pois não seria lícita a imposição da obrigação de promover os recursos naturais aos cidadãos, coercitivamente, vez que a disposição constitucional do art. 225⁶² dá ao Estado o poder de apenas coibir condutas tendentes a degradar o meio ambiente (HUPFFER, WEYERMULLER, WACLAWOVSKY, 2011).

⁶² BRASIL, Constituição Federal de 1988. Art. 225. Op. cit., p. 7.

3. A INTERVENÇÃO DO ESTADO POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO

O exercício do poder de tributar perpassa a simples finalidade arrecadatória de recursos financeiros aos cofres públicos, podendo a tributação ser utilizada como instrumento de política pública para atingir diferentes desígnios, voltados à promoção de interesses sociais, políticos ou econômicos. Hipótese em que a tributação terá finalidade diversa da meramente fiscal - arrecadatória de recursos - e ganhará caráter extrafiscal, com o fim de (re)ordenar a economia e as relações sociais (SABBAG, 2016).

A doutrina clássica firmou entendimento de que o Estado pode agir como agente normativo e regulador em sua atuação interventiva no domínio econômico, com o objetivo de exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica (SABBAG, 2016, P. 163), o que o faz consubstanciado no artigo 174 da Constituição Federal.

Essa intervenção estatal surgiu como forma de pressão do Estado sobre a economia para preservar o regime de livre concorrência, visando reprimir o abuso do poder econômico, mas, atualmente, se ampliam os objetivos da regulação, mediante a qual se incluem o disciplinamento de preços, consumo, poupança e investimentos (SABBAG, 2016).

Como toda atuação do Estado, a intervenção na economia deve seguir preceitos constitucionais, que no caso, são os princípios da ordem econômica, a qual é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, e tem por fim constitucional "assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social" (DERANI, 2008, p. 229), o que refere-se à disposição expressa do art. 170 da Constituição Federal.

Os princípios gerais da atividade econômica são a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a redução das desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego, o tratamento favorecido para empresas de pequeno e médio porte e a defesa do meio ambiente, inclusive com tratamento diferenciado para produtos e serviços, bem como seus processos de elaboração e prestação, conforme o impacto ambiental por eles gerados⁶³.

⁶³ CF/88, Art. 170.

Nesse campo, a tributação atua como indutor de comportamentos, pois pode privilegiar determinados agentes econômicos, por meio de reduções ou isenções de tributo(s) ou ainda preferindo-os para obtenção de crédito e até mesmo oferta de subsídios, com a finalidade de estimular a prática de determinada conduta ou abstenção de determinado comportamento socialmente nocivo. O que o faz, com o emprego da extrafiscalidade tributária (STELO, MURARO, 2009).

3.1. Extrafiscalidade tributária

A tributação tem em sua essência finalidade eminentemente fiscal, ou seja, tem o objetivo de arrecadar recursos materiais para os cofres do Estado. No entanto, por vezes os tributos são utilizados com fins diversos da mera arrecadação de valores, ocasião em que terão finalidade extrafiscal.

A tributação extrafiscal baseia-se na aplicação de mecanismos jurídicos para alcance de objetivos que devem prevalecer sobre a arrecadação de recursos monetários, mas, ressalta, tais pretensões tributárias extrafiscais devem observar os exatos limites constitucionais imponíveis ao exercício do Poder de Tributar (CARVALHO, 2013).

A extrafiscalidade tributária é um importante instrumento inibidor de condutas socialmente reprováveis e indutor de comportamentos salutares, cabendo citar sua prevalência até mesmo sobre um dos princípios limitadores do Poder de Tributar, o princípio da capacidade contributiva (1.1.7). O que defende Sabbag, explicitando a possibilidade dada ao Estado de priorizar o alcance de finalidades indutoras, como a realização da função social da propriedade e a proteção ao meio ambiente, em detrimento da capacidade econômica dos contribuintes (SABBAG, 2016).

Evidente que a tributação extrafiscal não poderá retirar do contribuinte sua capacidade econômica para prover o mínimo existencial, pois teria nítido caráter confiscatório e não regulador ou indutor de condutas benéficas à sociedade. No entanto, essa forma de tributação não se subordina em absoluto a todos os princípios tributários existentes (FIORILLO, FERREIRA, 2010).

Ressaltam Buffon e Alexandrino, 2014, a dupla finalidade e dupla razão de existir do sistema tributário, a obtenção de recursos para a manutenção do Estado - fiscalidade - e o alcance do verdadeiro fim estatal, a garantia da efetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos, "o que significa falar de extrafiscalidade,

considerando-a como os objetivos valorativos da tributação" (GOUVÊA, 2005, apud BUFFON; ALEXANDRINO, 2014), com vistas à redução de desigualdades sociais e consecução dos objetivos constitucionais (SABBAG, 2016).

As políticas tributárias devem mirar os fins do Estado, com vistas a alcançar o desenvolvimento duradouro, fomentando "comportamentos virtuosos, inibindo os impactos nocivos não precificados pelos agentes econômicos, evitando, dessa forma, condutas antijurídicas e danosas", salienta Tomkowski (2016, p. 491). Estas políticas não devem possuir caráter sancionatório, tampouco meramente arrecadatário, mas indutor, respeitando os critérios de sustentabilidade, visando efetivar os objetivos constitucionais do Estado (TOMKOWSKI, 2016).

A função extrafiscal do tributo permite o aumento da carga tributária ou a transformação de condutas consideradas socialmente indesejadas, para fomentar àquelas que almejam equilibrar as atividades econômicas com os recursos naturais explorados (FERREIRA, 2015).

A extrafiscalidade na tributação pode aparecer de várias formas, seja com finalidade de interferir na economia, "sobretaxando" a saída da moeda para o exterior e a entrada de produtos importados, seja almejando preservar a saúde pública, majorando a tributação sobre produtos nocivos, como o cigarro e as bebidas alcoólicas, ou ainda buscar a proteção do meio ambiente.

Nesse sentido, possui aptidão para induzir comportamentos de determinados setores da economia, levando seus agentes à prática de condutas orientadas para a proteção ambiental, isto sem perder sua importância econômica, é o que chama Stelo e Muraro de uma "intervenção econômica em sentido estrito por indução" (STELO; MURARO; 2009).

Por fim, vale mencionar a uma dupla conceituação da extrafiscalidade defendida por Caliendo, a qual pode ser definida pelo "conceito restritivo" como um fenômeno autorizador da competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva, de outro lado, pelo conceito amplo, poderá compreender a incorporação dos efeitos extrafiscais das normas tributárias na própria natureza dos tributos. O que, para ele, neste último, daria margem a ampliação da ação indutora do Estado para além dos limites constitucionais, tendo a Constituição Federal adotado a "interpretação restritiva" do conceito de extrafiscalidade (CALIENDO, 2016).

Caliendo aponta ainda três elementos caracterizadores da extrafiscalidade tributária no Brasil, que são: o *fim constitucional pretendido* - expressa previsão constitucional que visa alcançar as "finalidades da Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente etc.)" -, o *meio utilizado* e a *técnica adotada*. Defende, contudo, que a natureza da norma extrafiscal deriva da finalidade constitucional e não da destinação dos recursos ou técnicas utilizadas, podendo ter natureza *econômica* - quando almeja realizar os objetivos constitucionais previstos na ordem econômica -, *ambiental* - quando pretende realizar os objetivos para um meio ambiente ecologicamente equilibrado -, entre outros (CALIENDO, 2016).

3.2. Extrafiscalidade ambiental

É certo que a defesa e preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado são deveres do Estado e direito fundamental assegurado a todos os indivíduos pela Constituição Federal de 1988⁶⁴, e, diante da finitude dos recursos naturais e utilização muitas vezes descontrolada, deve o Estado valer-se não só de instrumentos de coerção, mas também de instrumentos econômicos para a tutela do meio ambiente.

Uma vez caracterizada a escassez dos recursos naturais é possível aferir-lhes um valor e, por consequência, tratá-los a partir de mecanismos de mercado, proporcionando a valoração e remuneração aos que preservam os chamados serviços ambientais e, por outro lado, cobrando pelo uso dos recursos - princípios do usuário pagador e do poluidor pagador.

Nusdeo afirma que a não imposição dessa precificação acarreta em "trocas involuntárias de custos e benefícios" não captadas pelo mercado, que acabam sendo suportadas pela sociedade. Salienta ainda a significativa frequência com que isso ocorre, pois o mercado "costuma ser incapaz de fixar e incentivar o pagamento por preços relativos ao uso ou à preservação dos recursos ambientais" (NUSDEO, 2006).

Apesar da proteção do meio ambiente ser dever de todos, ao Estado compete intervir na economia, conforme preceitua o artigo 170, inciso VI, da Constituição Federal, para assegurar "tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos

⁶⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Art. 225. Op. cit., p. 7.

produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação", verdadeiro poder-dever, e, para tanto, poderá valer-se inclusive do Sistema Tributário Nacional.

Ao Direito Tributário compete orientar a atividade econômica para reverter benefícios à coletividade, o que, quando ocorre, retira da tributação seu caráter precipuamente fiscal, de obtenção de recursos, e lhe dá feição de instrumento interventivo no desenvolvimento econômico e repartição de recursos, tornando mais eficazes os direitos fundamentais econômicos, culturais e sociais (BUFFON; ALEXANDRINO; 2014).

É inegável que para a consecução dos objetivos do Estado este carece de recursos, os quais derivam precipuamente do sistema tributário. Todavia, este sistema pode conter mecanismos capazes de induzir condutas benéficas de proteção ecológica, pela chamada extrafiscalidade ambiental. Apontando Blanchet e Oliveira a necessidade premente de uma reforma tributária nacional com preocupação ambiental, a qual ganha legitimidade pelo aspecto ambiental, decorrente de preceitos constitucionais e experiências internacionais, mas também pelo que chamam de duplo dividendo: resultados financeiros e ambientais (BLANCHET; LUCIANI DE OLIVEIRA; 2014).

É possível encontrar defesa a tributação ambiental como um meio capaz de promover a proteção ambiental, induzindo comportamentos por meio da extrafiscalidade, gravando atividades degradantes ao meio ambiente de forma mais rígida e desonerando ou incentivando àquelas condutas tendentes à proteção ecológica (BLANCHET; LUCIANI DE OLIVEIRA; 2014).

De fato, o sistema tributário nacional possui mecanismos de cunho social, notadamente voltados à tutela de direitos fundamentais de terceira dimensão, que visam incentivar benéficas atividades, como àquelas voltadas para a redução da degradação ambiental, corroboram Buffon e Alexandrino (2014).

A extrafiscalidade ambiental é um dos mecanismos eficientes para a preservação do meio ambiente, pois proporciona ao Estado o direito de agir para desestimular condutas poluidoras, mas também o dever de estimular condutas protetoras ao meio, podendo ser utilizada como um "instrumento de transformação social" em prol do equilíbrio ambiental (HUNING, 2016).

Ao instituir tributos ambientais é possível induzir o comportamento dos sujeitos passivos, com vistas à proteção do ecossistema, forçando-os a considerar as consequências resultantes de suas condutas, frente aos possíveis reflexos, perda

patrimonial (pagamento majorado de tributos decorrentes de condutas poluentes) e credibilidade comercial (relacionada à imagem da empresa a seus consumidores, que exigem a busca por alternativas sustentáveis de produção), fomentando, assim, a procura por tecnologias mais modernas e menos poluentes, o que para Bannwart e Terasaca concretizam o desenvolvimento sustentável (BANNWART; TERASACA, 2014).

O objetivo da tributação ambiental não é a criação de tributos novos, mas o uso de instrumentos tributários que estimulem a implantação de processos e técnicas para a defesa do meio ambiente, tais como a aplicação de incentivos fiscais para estimular comportamentos, como o uso de dispositivos antipoluidores, visando desestimular a circulação e consumo de bens "ecologicamente incorretos", para promoção do equilíbrio ecológico (MANSANO, 2010).

A implementação de incentivos fiscais ambientais - supressão ou redução dos tributos, derivadas de comportamentos protecionistas ao meio ambiente - pode mostrar-se um mecanismo eficaz de proteção ambiental, em face da elevada carga tributária percebida pela classe empresarial. Corroboram Iserhardt, exemplificando algumas espécies de benefícios fiscais, como a depreciação acelerada, a dedução total ou parcial de custos, a concessão de créditos fiscais e as isenções fiscais (ISERHARDT, 2012).

Há inclusive proposição de introdução da extrafiscalidade ambiental no imposto sobre produtos industrializados (IPI), com a inserção de dispositivo constitucional que prevê a aplicação de alíquotas diferenciadas em razão da responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte, pautando a tributação na seletividade socioambiental.

A seletividade é um princípio de observância obrigatória no imposto incidente sobre os produtos industrializados, e analisa a essencialidade destes ao ser humano para aplicação da tributação (1.1.11). Ao passo que a seletividade socioambiental, propõe a análise da essencialidade ambiental dos produtos industrializados, aferindo os níveis de poluição de tais produtos, como ressaltam Bassoli e Almeida, graduando as alíquotas do imposto de modo a estimular o fabrico e o comércio de produtos não poluentes ou degradantes (BASSOLI, 2011).

3.3. Extrafiscalidade dos impostos

A Constituição Federal ao dispor sobre os impostos, atribuídos privativamente a cada ente político, não prevê a possibilidade de utilização destes com conotação ambiental. A aplicação dos impostos em busca de defender e proteger o meio ambiente se dá de modo indireto, como apontado acima, com a geração de benefícios e incentivos fiscais, na modalidade de tributação extrafiscal de caráter ambiental.

Dentre os impostos constitucionalmente previstos e instituídos pelos entes políticos em suas respectivas legislações vigentes, passa-se a análise dos impostos que possuem conotação ambiental ou que de alguma maneira repercutem ou podem repercutir de forma benéfica para a proteção e defesa do meio ambiente por meio da tributação.

O primeiro imposto a ser analisado é o imposto incidente sobre produtos industrializados, de competência da União⁶⁵. Imposto precipuamente seletivo⁶⁶ por imposição constitucional, o IPI deve analisar a essencialidade dos produtos para os seres humanos, aplicando alíquotas progressivas em razão do grau de essencialidade destes (SABBAG, 2016).

Várias alterações foram feitas no IPI desde sua instituição pela União e em ocasião pretérita o chefe do Poder Executivo federal editou a Medida Provisória nº 75/2002⁶⁷, que, apesar de rejeitada pela Casa Legislativa e não convertida em lei no prazo constitucional, trazia ao ordenamento jurídico inovação de caráter ambiental ao tributo, revertendo ao adquirente de produtos como resíduos e aparas de plásticos o crédito resultante da tributação do IPI (BRASIL, 2002).

A Medida Provisória apesar de rejeitada pela Câmara dos Deputados, estabelecia o início de sua vigência para os fatos geradores atingidos para benefício do crédito acima mencionado a partir de 1º de novembro de 2002, tendo sido rejeitada apenas em dezembro do mesmo ano, ou seja, produziu efeitos nas

⁶⁵ CF/88. Art. 153, IV.

⁶⁶ CF/88. Art. 153, § 3º, I, anteriormente tratado no item 1.1.11.

⁶⁷ MP 75/2002. Art. 6º A aquisição de desperdícios, resíduos e aparas de plásticos, classificados na posição 39.15 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, por estabelecimentos industriais, para utilização como matéria-prima ou produto intermediário, ensejará ao adquirente o direito à fruição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, correspondente ao valor resultante da aplicação da maior alíquota do imposto, dentre as estabelecidas para os produtos classificados nas posições 39.01 a 39.14, sobre o valor de aquisição daqueles desperdícios, resíduos ou aparas. (BRASIL, 2002)

relações tributárias por um mês, proporcionando aos beneficiários a percepção de crédito do IPI em questão (BRASIL, 2002).

Valendo-se da sua natureza seletiva, o imposto sobre produtos industrializados poderá impor tributação diferenciada que permita a proteção do meio ambiente, com intuito de estimular a fabricação de produtos não poluentes ou até mitigar a produção de produtos nocivos ao meio ambiente, diminuindo ou até mesmo levando a zero a alíquota incidente sobre o valor do produto ou majorando a alíquota para aqueles produtos nocivos a natureza, nas situações respectivas.

Em que pese o Decreto nº 8.950/2016 atender a análise de essencialidade dos produtos industrializados, este não prevê a aplicação de alíquotas exclusivamente para proteção do meio ambiente, mas ao estabelecer alíquotas diferenciadas para os veículos produzidos que utilizem apenas combustíveis fósseis (25%) àqueles movidos a álcool combustível ou que façam uso simultânea ou alternativamente gasolina e álcool (18%) (BRASIL, 2016), trouxe indiscutível tributação de natureza extrafiscal de natureza ambiental, pois estimula a produção de veículos que geram menor impacto de poluição no meio.

O imposto incidente sobre a propriedade territorial rural (ITR), também de competência tributária da União⁶⁸, possui finalidade eminentemente extrafiscal, pois objetiva assegurar o cumprimento da função social da terra rural⁶⁹, atingida quando a propriedade atende aos critérios de aproveitamento racional e adequado; utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; observância das disposições que regulam as relações de trabalho; exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores; simultaneamente e observados os critérios e graus exigidos e previstos em norma infraconstitucional (BRASIL, 1988).

Visando atingir o cumprimento da função social da propriedade rural, a Constituição Federal estabelece que o ITR terá aplicação progressiva de alíquotas, estabelecidas de maneira a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, aplicando alíquotas que podem variar de 0,03% a 20% sobre o valor da terra⁷⁰ (BRASIL, 1996).

⁶⁸ CF/88. Art. 153, VI.

⁶⁹ CF/88. Art. 186.

⁷⁰ CF/88. Art. 153, VI, §4º e Lei 9.393/1996.

Imprescindível ressaltar que este imposto possui caráter indiscutivelmente extrafiscal, pois objetiva alcançar fins díspares a mera arrecadação de recursos aos cofres da União, mas também carrega natureza eminentemente ambiental, pois exclui do campo de incidência tributária as áreas de preservação permanente e de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, aquelas sob o regime de servidão ambiental, bem como àquelas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração (BRASIL, 1996).

Significa dizer que na apuração da área tributável, relativa a área total do imóvel, não serão incluídas no cálculo as áreas supracitadas, o que tem por objetivo indiscutível proporcionar a proteção dos recursos naturais e dos sistemas de manutenção das formas de vida.

Ainda na esfera de competência da União é possível identificar a presença de extrafiscalidade ambiental em um imposto de caráter precipuamente fiscal, o imposto incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR)⁷¹, o qual prevê a dedução de até metade do imposto devido pelas pessoas físicas e jurídicas que empreguem valores em reflorestamento e florestamento⁷², desde que cumpridos os requisitos determinados pela Lei 5.106/1966⁷³ (BRASIL, 1966).

Passando para o campo de competência dos Estados, é possível identificar dois impostos que podem proporcionar a proteção ambiental nos respectivos processos de incidência tributária, o imposto incidente sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA)⁷⁴ e o imposto sobre a circulação de mercadorias e os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS)⁷⁵.

⁷¹ CF/88. Art. 153, III.

⁷² Lei n. 5.106/1966. Art 1º As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei. [...] § 3º As pessoas jurídicas poderão descontar do imposto de renda que devam pagar, até 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento, que poderá ser feito com essências florestais, árvores frutíferas, árvores de grande porte e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o imposto for devido.

⁷³ Lei n. 5.106/1966. Art 2º As pessoas físicas ou jurídicas só terão direito ao abatimento ou desconto de que trata este artigo desde que: a) realizem o florestamento ou reflorestamento em terras de que tenham justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil ou de que, de outra forma, tenham o uso, inclusive como locatários ou comodatários; b) tenham seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores; c) o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas.

⁷⁴ CF/88. Art. 155, III.

⁷⁵ CF/88. Art. 155, II.

No imposto sobre a propriedade de veículo automotor há a possibilidade de aplicação gradual de alíquotas em razão da quantidade de gases poluentes emitidos pelos veículos, ou seja, estabelecer menor tributação para os veículos que produzam gases tóxicos em menor proporção, inclusive poderá sofrer diferenciação em função do tipo e utilização⁷⁶ (BRASIL, 1988).

Essa sistemática tributária é adotada por alguns estados brasileiros, a exemplo do estado de São Paulo e Rio de Janeiro, que estabelecem redução na alíquota aplicável sobre o valor do veículo, quando este for movido a álcool, gás natural ou energia elétrica.

No estado do Rio de Janeiro a tributação do IPVA apresenta grande distinção em relação às alíquotas aplicáveis em virtude do combustível utilizado pelo veículo⁷⁷, que genericamente é de 4% (quatro por cento) para automóveis DE passeio e camionetas movidos à gasolina e à diesel, mas pode chegar a 0,5% (um por cento) para os automóveis movidos exclusivamente com energia elétrica, havendo ainda a possibilidade de aplicação da alíquota 1,5% (um e meio por cento) para os veículos híbridos ou movidos a gás natural e de 2% (dois por cento) para os automóveis movidos a álcool combustível (RIO DE JANEIRO, 1997).

Já no estado de São Paulo também há aplicação diferenciada de alíquotas em função do combustível utilizado no veículo⁷⁸, sendo a alíquota padrão de 4% (quatro por cento) para os automóveis de passeio e camionetas, mas, excepcionalmente, a alíquota aplicável será de 3% (três por cento) quando tais veículos forem movidos a álcool, gás natural ou eletricidade, exclusivamente ou combinados (SÃO PAULO, 2008).

⁷⁶ CF/88. Art. 155, III, § 6º.

⁷⁷ Lei n. 2.877/1997. Art. 10º - A alíquota do imposto é de: [...] II - 4% (quatro por cento) para automóveis de passeio e camionetas, inclusive à gasolina ou à diesel, exceto utilitários; (Nova redação dada pela Lei 7068/2015) [...] VI - 2% (dois por cento) para automóveis que utilizem motor especificado de fábrica para funcionar, exclusivamente, com álcool; (Nova redação dada pela Lei 7068/2015); VI-A – 1,5% (um e meio por cento) para veículos que utilizem gás natural ou veículos híbridos que possuem mais de um motor de propulsão, usando cada um seu tipo de energia para funcionamento sendo que a fonte energética de um dos motores seja a energia elétrica; (Incluído pela Lei 7068/2015); VII – 0,5% (meio por cento) para veículos que utilizem motor de propulsão especificado de fábrica para funcionar, exclusivamente, com energia elétrica; (Nova redação dada pela Lei 7068/2015) [...] IX - 4% (quatro por cento) para demais veículos não alcançados pelos incisos anteriores, inclusive os veículos de procedência estrangeira; (Renumerado pela Lei 4690/2005)

⁷⁸ Lei n. 13.296/2008. Artigo 9º - A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de: [...] III - 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si; IV - 4% (quatro por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III deste artigo.

Ainda no campo de atuação tributária dos estados encontra-se o ICMS, imposto que poderá carregar em sua análise tributária a seletividade⁷⁹, analisando a essencialidade das mercadorias e serviços sobre as quais faz incidir a exação tributária, atribuindo-lhes maior ou menor alíquota em razão do grau de essencialidade para os seres humanos, diversamente do que ocorre como IPI, que deve ser seletivo, como já exposto.

Apesar de haver no estado de São Paulo aplicação diferencial de alíquotas em virtude do consumo residencial de energia elétrica, estabelecendo uma queda da alíquota incidente sobre a conta residencial de consumo, que passa de 25% (vinte e cinco por cento) para residências que tenham consumo mensal superior a 200 kWh para 12% (doze por cento) para as residências com consumo mensal inferior ao referido valor⁸⁰, tal medida mostra-se eminentemente social (SÃO PAULO, 1989).

Não há no referido estado aplicação diferenciada de alíquotas em virtude da essencialidade das mercadorias ou serviços para o meio ambiente, não sendo a seletividade aplicada para subsidiar direta a proteção ambiental. Entretanto, a redução da alíquota incidente sobre a conta de energia elétrica, mesmo não tendo por objetivo estimular o contribuinte a reduzir o consumo energético, desonerando aqueles que façam uso diminuto do sistema, atinge reflexamente o comportamento prejudicial, onerando o uso exacerbado da rede elétrica em âmbito residencial, o que indiretamente acaba por estimular um comportamento de redução do uso da eletricidade, visando reduzir o uso dos recursos naturais utilizados em sua geração.

No entanto, o ICMS apresenta claramente característica extrafiscal ambiental no estado do Rio de Janeiro, que prevê em sua legislação a redução de alíquotas de 18% (dezoito por cento) para 12% (doze por cento) nas operações com máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos, destinados à implantação, ampliação e modernização de unidades industriais ou agroindustriais, e visem à incorporação de novas tecnologias, à desconcentração industrial, à defesa do meio ambiente, segurança e saúde do trabalhador e à redução das disparidades regionais (RIO DE JANEIRO, 1996⁸¹).

⁷⁹ CF/88. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

⁸⁰ Lei 6.374. Art. 34, § 1º, 4, "a" e "b".

⁸¹ Lei 2.657/1996. Art. 14. XV (alterado pela Lei n. 4.035/2002).

Ao tratar do ICMS não há como deixar de abordar a questão do ICMS ecológico ou ICMS verde, que, frise-se desde logo, não se trata de uma nova forma de tributação do ICMS, sua caracterização deriva do repasse pelos Estados dos recursos provenientes deste imposto aos cofres municipais, preceito e imposição da própria Constituição Federal, que impõe a transferência de 25% (vinte e cinco por cento)⁸² do produto da arrecadação aos Municípios (BRASIL, 1988).

A distribuição de tais recursos aos Municípios seguem critérios estabelecidos pela própria Carta Constitucional, determinando o repasse mínimo de 75% (setenta e cinco por cento) da parcela de receita pertencente aos Municípios deve considerar o valor adicionado fiscal nas operações realizadas em seus territórios e os 25% (vinte e cinco por cento) obedecerão às disposições normativas estabelecidas em lei pelo Estado (BRASIL, 1988).

A distribuição fixando como critério de transferência dos recursos o valor decorrente da diferença entre as notas fiscais de venda e as notas fiscais de compra do município, privilegia Municípios economicamente mais desenvolvidos, os quais, ao menos em tese, teriam maior possibilidade de geração de receitas tributárias decorrentes da incidência do ICMS (MERLIN, OLIVEIRA, 2016).

Os Estados, utilizando-se da outorga constitucional de repasse e da possibilidade de estabelecer critérios para transferências dos sobreditos percentuais, passaram a constituir o ICMS Ecológico, substituindo critérios atrelados à densidade demográfica e área territorial, por critérios socioambientais, amoldados as respectivas realidades, como forma de compensação e incentivo a proteção ambiental (TUPIASSU, 2006).

O ICMS Ecológico teve origem no Estado do Paraná, que após difundido foi instituído por inúmeros Estados brasileiros, e funciona, de um lado, como uma espécie de compensação aos Municípios que sofrem “limitações” ao desenvolvimento de algumas atividades produtivas, em função da necessidade de manutenção de áreas com restrições ambientais (como Unidades de Conservação, por exemplo), interferindo no valor da transferência constitucional recebida com base no critério valor adicionado (MERLIN, OLIVEIRA, 2016, p. 281) e remunerando Municípios que viabilizem efetiva proteção ambiental.

⁸² CF/88. Art. 158. IV.

A respeito do imposto incidente sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), instituído e cobrado pelos Municípios⁸³, tem como objeto da incidência tributária os imóveis localizados dentro do perímetro urbano dos Municípios, excluídos da incidência deste imposto os imóveis situados nas zonas rurais (CARVALHO, 2013).

Estabelece o Código Tributário Nacional que o IPTU terá como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado em zona urbana, estabelecendo que para que a lei municipal considere como urbana aquela que possui o requisito mínimo da existência de pelo menos dois melhoramentos urbanos⁸⁴, construídos e mantidos pelo Poder Público (BRASIL, 1966).

A tributação do IPTU considera a base de cálculo o valor venal do bem imóvel, excluindo-se desta o valor dos bens móveis mantidos no imóvel, em caráter permanente ou temporário (BRASIL, 1966), sobre o qual se faz a alíquota, percentual incidente sobre o valor venal do bem.

Inúmeros municípios brasileiros passaram a adotar no IPTU sistemática tributária que privilegia proprietários, titulares do domínio útil e possuidores de bens imóveis que possuem características positivas para a proteção ambiental, tais como a presença de áreas verdes descobertas com solos permeáveis no pavimento térreo, naturais ou reflorestadas, participação em coleta seletiva de materiais recicláveis, manutenção de horta em terrenos não edificadas, plantio de árvores no calçamento público, até iniciativas relacionadas a própria edificação, quando empregados sistemas de captação e reuso de águas pluviais, aquecimento solar, entre circunstâncias que propiciam melhorias ambientais (RIONDET-COSTA, SANT'ANNA e ALEXANDRINO, 2016).

Na tabela 1 é possível identificar o percentual de incentivos fiscais que onze Municípios brasileiros proporcionam de desconto na tributação do imposto predial e territorial urbano, quando presentes determinadas características de caráter eminentemente ambiental.

⁸³ CF/88. Art. 156, I.

⁸⁴ Art. 32. [...] § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Tabela 1 – Descontos percentuais no IPTU relativos a parâmetros específicos de construções benéficas ao meio ambiente

| Município | Permeabilização | Arborização | Telhado Verde | Horta/Calçada ecológica | Materiais sustentáveis | Aquecimento solar | Energia solar | Energia eólica | Captação de águas pluviais | Reuso de água | Coleta seletiva | Outros | MÁXIMO TOTAL/IPTU |
|---------------------|-----------------|-------------|---------------|-------------------------|------------------------|-------------------|---------------|----------------|----------------------------|---------------|-----------------|--------|-------------------|
| Americana/SP | 10-20% | - | - | | - | - | - | - | - | - | - | - | 20% |
| Campos do Jordão/SP | 10-50% | - | - | | - | - | - | - | - | - | - | - | 50% |
| Tietê/SP | 40-100% | - | - | | - | - | - | - | - | - | - | - | 100% |
| Araraquara/SP | 10 – 40% | | | | | | | | | | | | 40% |
| Barretos/SP | - | 10%* | | 10%* | | | | | | | 10%* | | 10%** |
| Ipatinga/MG | 5% | - | - | - | 5% | 5% | - | - | 3% | 3% | - | - | 21% |
| Guarulhos/SP | - | - | 3% | - | 3% | 3% | 3% | 5% | 3% | 3% | 3% | 3% | 29% |
| São Vicente/SP | 7% | 3% | 10% | 13% | 23% | 4% | 13% | - | - | 22% | 3% | 20% | 100% |
| Goiânia/GO | 3% | 3% | 3% | 3% | 3% | 2% | 2% | 3% | - | - | 3% | - | 22% |
| Camboriú/SP | - | - | - | - | 6% | 4% | - | - | 2% | 2% | - | - | 14% |
| Seropédica/RJ | - | 4% | - | - | 3% | 4% | 3% | 3% | 3% | - | 2% | 6% | 15%** |

* O Município só dá benefício até 10% desde que um destes critérios seja atendido

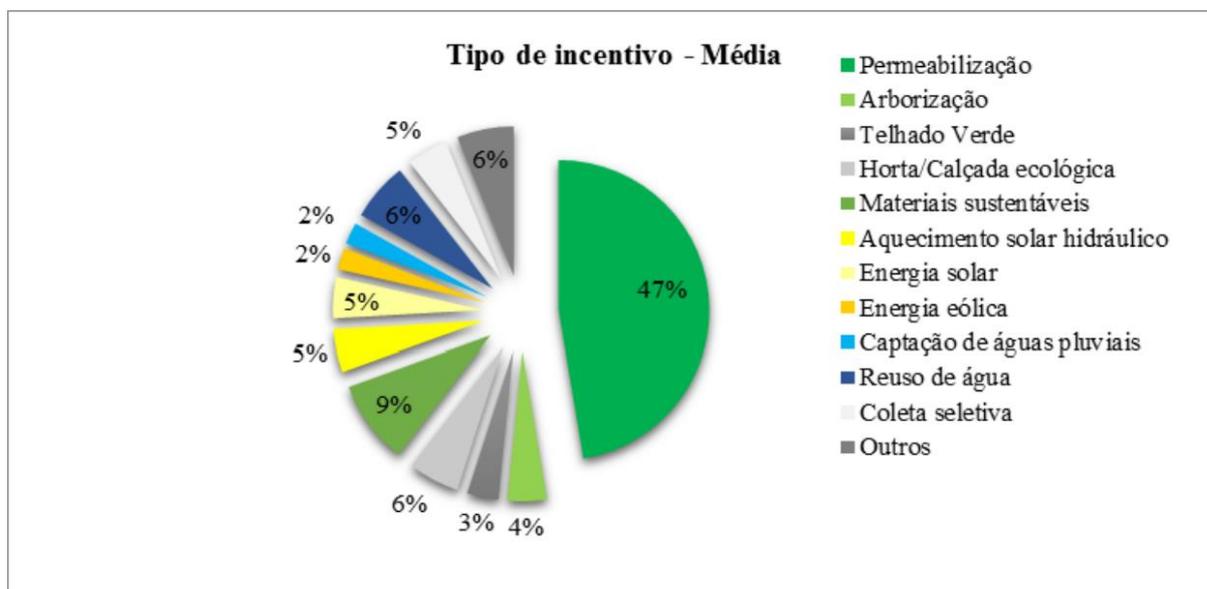
** Descontos não cumulativos ou com restrição de porcentagem

Fonte: adaptado de RIONDET-COSTA, SANT'ANNA e ALEXANDRINO, 2016, p. 1396.

É possível identificar gradações bastante discrepantes dos incentivos tributários havidos no IPTU entre os Municípios, partindo de 10% (dez por cento) como desconto máximo no município de Barretos/SP, podendo atingir o abatimento de 100% (cem por cento) do imposto devido nos municípios de São Vicente/SP e Tietê/SP.

Afere-se dos dados constantes na Tabela 1 que os municípios analisados privilegiam questões inerentes a permeabilidade e arborização com maior ênfase, pois tais critérios representam juntos 51% dos tipos de incentivos, que outros aspectos como captação de águas pluviais, como demonstra a Figura 1.

Figura 1 – Percentual de tipos de incentivo



Fonte: adaptado de RIONDET-COSTA, SANT'ANNA e ALEXANDRINO, 2016, p. 1397.

Dentre todos os benefícios fiscais do IPTU apontados no estudo produzido por Riondet-Costa, Sant'anna e Alexandrino, apurou-se que 60% (sessenta por cento) dos incentivos recaem sobre o espaço ocupado e parte deles apresentava propostas limitada a inserção de áreas permeáveis ou de vegetação como parte integrante do imóvel. O tema vegetação, seja pelo incentivo às áreas permeáveis, seja por incentivo à arborização, hortas ou telhados verdes e calçadas ecológicas é mais frequente do que os demais aspectos que envolvem construções (2016, p. 1397).

Por outro lado, a par dos impostos existentes no ordenamento jurídico vigente e já declinados acima, que podem ser utilizados com aplicação ambiental, prevê a Constituição Federal a competência residual da União para criar outros impostos não previstos no texto constitucional, desde que as situações sobre as quais se façam incidir também sejam imprevistas (AMARO, 2017).

Para que a União possa instituir impostos novos ela deverá, por meio de Lei Complementar, estabelecer o fato e os elementos da obrigação tributária, mas o imposto novo, não previsto constitucionalmente, não poderá ser cumulativo e possuir fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados pela Constituição⁸⁵.

⁸⁵ CF/88. Art. 154.

Desse modo, a autorização constitucional limitou apenas o ponto de partida para a criação de impostos novos, no exercício da competência residual, que é a imprevisibilidade destes. Possibilitando ao legislador explorar campo tributário indeterminado, pois apenas previu requisitos de técnica jurídica, não cumulatividade e fato gerador ou base de cálculo distintas dos já existentes, não interferindo no tamanho da competência residual, apenas no modo de operacionalizá-la (CARVALHO, 2013).

Há que se ressaltar, contudo, que os impostos não podem sofrer afetação de receita, isto é, possuir vinculação dos recursos provenientes da arrecadação a órgão, fundo ou despesa, salvo as exceções previstas pelo art. 167, IV, da Constituição Federal⁸⁶.

Diante da possibilidade outorgada à União para criar impostos novos, incidentes sobre fatos não previstos, este ente poderá utilizar-se deste poder que lhe foi constitucionalmente atribuído para atingir efeito finalístico distinto da mera arrecadação, como já apontado acima, poderá criar novo imposto de caráter ambiental, para postular em defesa do meio ambiente.

O imposto é o tributo que melhor atinge os preceitos da tributação extrafiscal, vez que alcança fatos não vinculados a atuação estatal, mas relacionados ao próprio contribuinte, dando amplitude e diversidade no seu campo de incidência (SEBASTIÃO, 2007), podendo ser um importante instrumento para instrumentalizar a extrafiscalidade ambiental.

Nesse sentido, poderá o legislador infraconstitucional estabelecer fato tributável com o objetivo de desestimular determinadas condutas que causem prejuízo ou dano a qualidade do meio ambiente. O objetivo imediato é proporcionar desestímulo a condutas ou hábitos de produção ou consumo potencialmente poluidores, estimulando a introdução de novas tecnologias no processo produtivo que sejam mais limpas ou com o consumo de mercadorias que ofereçam menor impacto ou risco a natureza (MONTERO, 2014).

⁸⁶ CF/88. Art. 167. São vedados: [...] IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Defende Montero (2014, p. 245) que o fato gerador do novo imposto deve ser estruturado considerando as atividades que direta ou indiretamente impactem / poluam / degradem o ambiente ou utilizem arbitrariamente recursos naturais, mas que também é possível tributar índices diretos de riqueza (renda e patrimônio) obtidos a partir da atividade poluidora.

No entanto, aponta que a aplicação de tais índices não permitiria avaliar o real impacto causado por uma atividade econômica no meio ambiente, trazendo pouca efetividade ecológica, pois inexistente relação direta entre os índices e a degradação ambiental, uma vez que duas empresas do mesmo ramo, com condições patrimoniais semelhantes, podem expor o meio ambiente a consequências distintas (MONTERO, 2014).

Vale salientar que a efetivação da tributação valendo-se de parâmetros patrimoniais ou monetários violaria o princípio da igualdade, pois ao estabelecer exações idênticas para contribuintes que proporcionam degradação ambiental em proporções diferentes, contraria a isonomia tributária que impõe o citado princípio.

O imposto ambiental não teria caráter contributivo, pois, como exaustivamente apontado, o que se objetiva é induzir o comportamento dos particulares para viabilizar a defesa e proteção do meio ambiente, não a arrecadação tributária para financiar gastos públicos gerais.

É possível a utilização de um imposto ambiental nas modalidades de direta e indireta, aplicando-se como fato tributável para a primeira hipótese atividade de impacto, risco, ou degradação ambiental significativa, ou ainda por meio de incentivos fiscais para estimular a adoção de posturas benéficas ao meio ambiente, com redução de poluição ou não poluentes (MONTERO, 2014).

Há relatos de notável eficácia dos impostos indiretos sobre o consumo de produtos que ofereçam certo grau de risco ao meio ambiente, como as hipóteses de tributação de baterias, sacolas plásticas e pneus, ou até mesmo de produtos intermediários como fertilizantes, pesticidas, água e matérias-primas. (PENÃ ALONSO, *apud*, MONTERO, 2014).

Um tributo de natureza ambiental haveria de ter previsão de alíquotas graduadas em função da maior ou menor lesividade ao meio ambiente, ou seja, a aplicação de alíquotas atenderia ao princípio da seletividade com viés ambiental, que além de analisar a essencialidade do produto, avaliaria o nível de dano potencial

gerado pelo produto. Entretanto, indispensável a existência de produtos substitutivos para que haja a eficácia deste tipo de imposto (MONTERO, 2014).

A aplicação de tributação dos impostos de forma direta também se mostra viável quando incidente sobre emissões de gases poluentes, poluição real ou presumida causada à natureza, sobre contaminações sonoras, inclusive hidrocarbonetos, com incremento gradual neste caso sobre os preços de combustíveis fósseis (HERRERA MOLINA, *apud*, MONTERO, 2014).

Esta modalidade de tributação carrega eminentemente característica extrafiscal, vez que o objetivo imediato é a redução de emissões poluentes no meio e o alcance dos objetivos estabelecidos – redução ou eliminação da poluição – levaria a um decréscimo na arrecadação do imposto (TUPIASSU, 2006) ou até mesmo o seu não pagamento, quando atingir circunstâncias que atribuam alíquota zero para a eliminação total dos poluentes.

Imperioso analisar todos os aspectos que circundam a adoção de tributação na modalidade direta ou indireta, desde questões políticas, internacionais, jurídico-econômicas e sociais, especialmente no tocante a área de abrangência do imposto (TUPIASSU, 2006).

3.4. A extrafiscalidade no mercado de carbono

Dentre as diferentes possibilidades de atuação da tributação em prol da proteção do meio ambiente, a respeito de incentivos e benefícios fiscais, exemplifica Ferreira um mecanismo já implementado no Brasil, que são os *créditos de carbono*, voltado para a redução da emissão dos gases do efeito estufa (FERREIRA, 2015).

A Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudanças do Clima (1992) foi o marco inicial de maior efetividade em âmbito internacional de combate ao aquecimento global e teve por objetivo a estabilização das concentrações de gases de efeito estufa (GEE) – apontados como os principais causadores do aquecimento global (KEMPFER, 2016) – na atmosfera, em níveis que impeçam interferências antrópicas perigosos no sistema climático.

O Brasil aderiu à convenção no ano de sua realização, e esta foi aprovada pela nação em 1994, por meio do Decreto Legislativo nº 1/1994, obrigando-se, portanto, a estabelecer medidas de proteção ao sistema climático, o que desencadeou inúmeros acordos multilaterais para este fim.

A convenção estabeleceu aos países desenvolvidos a obrigação de combater as mudanças climáticas e reduzir as emissões de gases do efeito estufa a níveis existentes no ano de 1990⁸⁷. No entanto, apenas em 1997, quando se realizou a terceira Conferência das Partes (COP 3) em Kyoto, Japão, foram estabelecidas metas quantitativas de redução das emissões de GEE, por meio do Protocolo de Quioto, aos países desenvolvidos industrialmente (integrantes do Anexo I do Protocolo).

O protocolo criou mecanismos de flexibilização para cumprimento das metas estabelecidas, o comércio de emissões, implementação conjunta e os mecanismos de desenvolvimento limpo (MDL), este último destinado aos países não integrantes do Anexo I (composto por países desenvolvidos) que ratificaram o acordo e voluntariamente desenvolvessem projetos visando o desenvolvimento sustentável e a contribuição com a redução das emissões de GEE.

3.4.1. Mecanismos de desenvolvimento limpo

O mecanismo de desenvolvimento limpo (MDL) é tido como um instrumento jurídico-econômico capaz de reduzir as emissões de GEE na atmosfera, o que gera créditos de carbono, que podem ser utilizados pelos países integrantes da Convenção-Quadro sobre mudanças climáticas, para atingir as metas de redução de emissões fixadas pelo Protocolo de Kyoto.

Os projetos de MDL são implementados nos países em desenvolvimento, com o objetivo de reduzir emissões de GEE ou realizar o sequestro destes da atmosfera, contribuindo com o desenvolvimento por meio da implementação tecnológica de maior eficiência, racionalização energética, florestamento e reflorestamento (LIMIRO, 2012).

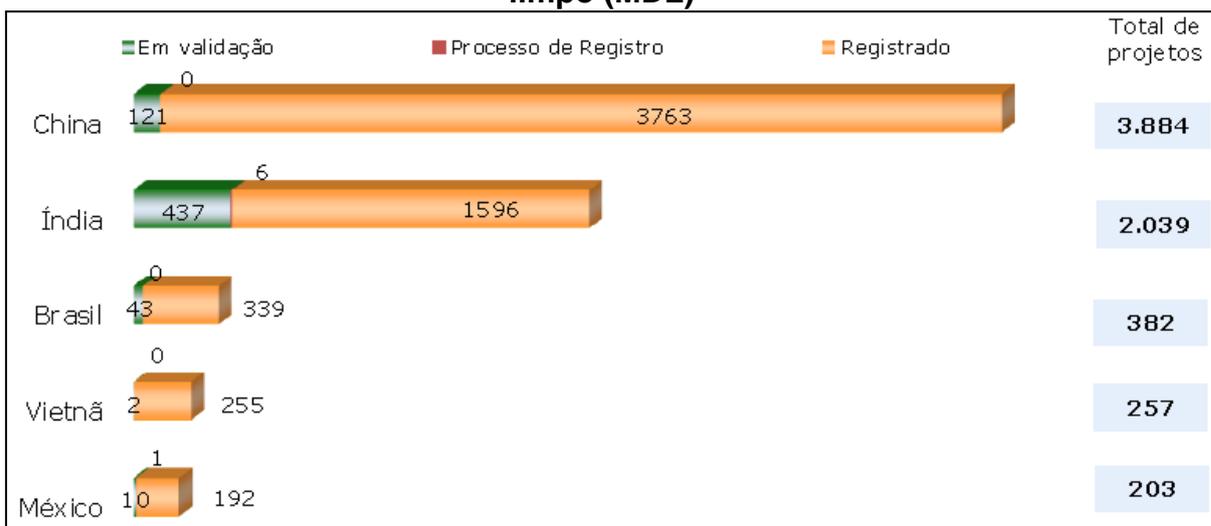
O Protocolo de Kyoto prevê que os projetos de MDL devem visar à redução dos gases listados em seu anexo A, tais como CO₂ (dióxido de carbono), CH₄ (gás metano), HFC (hidrofluorcarbono), N₂O (óxido nitroso), PFC (perfluorcarbono) e SF₆ (hexafluoreto de enxofre) e ainda, deverão proporcionar o desenvolvimento sustentável do país.

⁸⁷ CONVENÇÃO-QUADRO. Nações Unidas sobre Mudanças do Clima. 1992.

Os mecanismos de desenvolvimento limpo (MDL) permitem a comercialização de créditos de carbono, denominados redução certificadas de emissões (RCEs), que sejam resultado de projetos desenvolvidos nos países em desenvolvimento, dentre eles o Brasil, que ratificou o protocolo em 2002, aprovado por meio do Decreto Legislativo nº 144/2002 e promulgado por meio do Decreto nº 5.445, de 12 de maio de 2005.

Em fevereiro de 2016 foram registrados 7.689 projetos de MDL no Conselho Executivo da ONU, gerando anualmente 997 milhões de créditos de carbono. Encabeçando a China a lista de projetos de MDL, com um total de 3.884 projetos, estando 3.763 deles já registrados, acompanhada de Índia e Brasil⁸⁸, conforme se observa na Figura 2 abaixo:

Figura 2 – Número de projetos de mecanismos de desenvolvimento limpo (MDL)

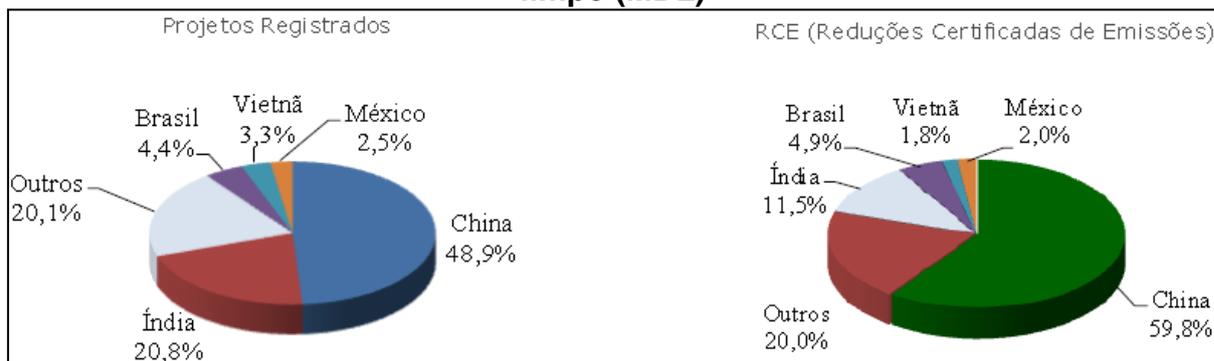


Fonte: (UNEP Risoe Centre, 2016, apud FIRJAN, 2016, p. 2)

Segundo dados do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (UNEP), China, Índia, Brasil, Vietnã e México desenvolvem mais de oitenta por cento do total de projetos de MDL registrados, gerando juntos aproximadamente 797 milhões de reduções certificadas de emissões (RCEs) ao ano. Correspondendo a China aproximadamente 60% das reduções certificadas de emissão, como aponta a Figura 3.

⁸⁸ FIRJAN, S. Escritório do Carbono. Boletim Escritório do Carbono. 2015.

Figura 3 – Número de projetos de mecanismos de desenvolvimento limpo (MDL)



Fonte: (UNEP Risoe Centre, 2016, apud FIRJAN, 2016, p. 2)

3.4.2. Reduções certificadas de emissões

A execução de projetos de MDL dá origem às reduções certificadas de emissões (RCE) para aqueles que diminuïrem as emissões de gases do efeito estufa, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

A redução de emissões de GEE é medida em toneladas de dióxido de carbono equivalente e cada tonelada reduzida ou removida da atmosfera corresponde a uma unidade de emitida pelo Conselho Executivo do MDL, denominada Redução Certificada de Emissão (RCE) (BRASIL, 2012).

Todavia, para emissão dos certificados é necessária a demonstração do potencial quantitativo de emissões original dos gases poluentes e alteração após o processo implementado, apurando-se a diminuição de emissão dos GEE, por meio de verificações periódicas durante a execução do MDL (KEMPFER, 2016).

Ao término das medições de redução dos GEE, ocorre a submissão do projeto verificado à ONU, que realizará a certificação da parte, emitindo-se, na sequência, as reduções certificadas de emissão pelo Conselho Executivo do Protocolo, evento que viabiliza a comercialização dos créditos de carbono pelas partes (KEMPFER, 2016).

A comercialização das RCE não exige formalismo específico, basta que seu detentor se incumba do ônus de transferir a propriedade desta à pessoa física ou jurídica que se dispôs a pagar preço certo e determinado em dinheiro (LIMIRO, 2012).

Como fruto das metas impostas pelo protocolo de Kyoto o comércio de RCE tomou projeção mundial, intensificando a comercialização dos créditos de carbono

ao logo dos anos, desde a sua criação. Este mercado apresenta certa volatilidade dos preços, mas tem sido fomentado por políticas públicas que envolvem as questões ambientais, estimulando e exigindo a implantação de políticas ambientais mais rígidas nas corporações⁸⁹.

A Lei 12.187/2009 estabelece que a Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC) visará à redução das emissões antrópicas de gases do efeito estufa em relação às suas diferentes fontes e deverá estimular ao desenvolvimento do Mercado Brasileiro de Reduções de Emissões (MBRE)⁹⁰.

O referido texto normativo prevê como diretriz da PNMC a promoção e o desenvolvimento de pesquisas científico-tecnológicas, e a difusão de tecnologias, processos e práticas orientados a mitigar a mudança do clima por meio da redução de emissões antrópicas por fontes e do fortalecimento das remoções antrópicas por sumidouros⁹¹ de gases de efeito estufa, impondo o apoio e o fomento às atividades que promovam tais condutas⁹².

Apesar de ser um importante instrumento para o alcance das metas estabelecidas pelo Protocolo de Kyoto, este não trouxe a definição jurídica das reduções certificadas de emissões que originam os créditos de carbono negociados mundialmente.

Em meio à ausência de normatização específica no Brasil, ou seja, de regulamentação própria que estabeleça a forma de negociação dos créditos de carbono e seu tratamento, por vezes, as RCEs são negociadas por meio de contratos de balcão, envolvendo apenas as partes interessadas⁹³ vez que a supramencionada Lei 12.187/2009 classifica a RCE como título mobiliário, a ser operacionalizado em bolsas de mercadorias e futuros, bolsas de valores e entidades de balcão organizado, desde que autorizadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A discussão que precede as negociações dos créditos de carbono emitidos, portanto, diz respeito à natureza jurídicas das RCEs, pois apesar da lei classificá-la como título mobiliário, é entendimento da própria CVM que as RCEs não são

⁸⁹ SOUZA, A. L. R.; ALVAREZ, G.; ANDRADE, J. C. S.. Mercado regulado de carbono no Brasil: um ensaio sobre divergências contábil e tributária dos créditos de carbono. 2013.

⁹⁰ _____. Lei 12.187/2009. Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12187.htm>. Acesso em: 27 fev. 2018.

⁹¹ Termo utilizado para designar a capacidade de absorção de CO² pelas florestas.

⁹² _____. Lei 12.187/2009. Op cit.

⁹³ LIMIRO, Danielle. Créditos de Carbono: Protocolo de Kyoto e Projetos de MDL. 2012.

passíveis de caracterização como valores mobiliários, não estando sujeitas o regime da Lei 6.385/76 (dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários)⁹⁴.

Encontram-se entendimentos diversos sobre a natureza jurídica da RCE, os quais a enquadram como “commodity”⁹⁵, prestação de serviço e títulos/valores mobiliários, no entanto, a posição prevalente é de que se trata de ativo incorpóreo ou intangível, em que pese a inexistência física ou cartular, ela possui valor econômico negociável que deve ser reconhecido pelo ordenamento jurídico, pois passível de ser objeto de contratos de cessão⁹⁶.

O adequado enquadramento jurídico da RCE repercute diretamente no tratamento tributário que as transações de crédito de carbono receberão do ordenamento pátrio, pois as exações tributárias devem atender fielmente a legalidade (1.1.1).

3.4.3. A tributação dos créditos de carbono

As negociações que envolvem os créditos de carbono, por meio das reduções certificadas de emissão, podem decorrer de contratos estabelecidos em âmbito interno e externo, ou seja, tais créditos podem ser transacionados dentro do território nacional e na esfera internacional.

Ao considerar a ausência corpórea da RCE, não há como atribuir-lhe o fato gerador do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, vez que a certificação dos créditos se dá com a emissão da RCE, não ocorrendo a entrada de produto fabricado, modificado ou produzido no exterior, mas tão só o reconhecimento da redução ou sequestro de GEE.

Há que se analisar ainda, o movimento contrário, ou seja, a negociação de RCE com o exterior, proporcionado a venda dos créditos de carbono produzidos em território nacional e recebendo, como contrapartida, a entrada de divisas estrangeiras no país.

⁹⁴ YAZBEK, Otavio. Voto do Diretor no processo administrativo CVM nº RJ 2009/6346. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0005/6565-0.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

⁹⁵ Mercadorias.

⁹⁶ MACHADO FILHO, H.; SABBAG, B. K. Classificação da natureza jurídica do crédito de carbono e defesa da isenção tributária total às receitas decorrentes da cessão de créditos de carbono como forma de aprimorar o combate ao aquecimento global. E-Gov. 2011.

Sob a mesma ótica, não ocorrerá a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados para outra nação, mas ainda que assim fosse considerado, sobre a exportação não incidiria a tributação do imposto sobre produtos industrializados (IPI), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), face a imunidade prevista para a exportação⁹⁷. Privilégio tributário que se funda no benefício econômico proporcionado que a entrada de divisas estrangeiras proporciona ao país.

Na seara estadual, ainda que aventasse a possibilidade de incidência do imposto sobre a circulação de mercadoria (ICMS), este seria incabível, pois como dito, a RCE nada mais é que uma certificação, não se tratando de mercadoria que enseja a circulação ao mercado, logo, impossível o enquadramento no fato gerador do ICMS.

Já na esfera de competência dos municípios, discutir-se-ia a sujeição ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS/ISSQN), o que esbarraria na definição de serviço, hipótese em que pessoa física ou jurídica se obriga a fazer algo, pois a prestação de um serviço trata-se de uma fazer capaz de originar a imposição do ISS, o que nitidamente não ocorre, pois o cedente (vendedor) da RCE se sujeita a uma obrigação de dar⁹⁸.

Logo, não há que se falar também na incidência do ISS, pois a negociação envolvendo os créditos de carbono resolvem-se em uma obrigação de transmitir a propriedade da certificação, da qual o detentor é proprietário, a outrem, não se tratando de prestação de serviços.

No tocante a incidência tributária do imposto sobre a renda as discussões se intensificam, mas é possível afirmar que a mera expedição da redução certificada de emissões não desencadeia fato gerador do imposto de renda, por se tratar a geração da RCE de mera incorporação do ativo ao patrimônio do titular. Já no que tange a comercialização desta, os valores resultantes dessa transação integrarão a

⁹⁷ _____. Constituição Federal de 1988 - Art. 149. [...] § 2º: As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. Art. 153 Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: [...] III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

⁹⁸ SOUZA, A. L. R.; ALVAREZ, G.; ANDRADE, J. C. S.. Mercado regulado de carbono no Brasil: um ensaio sobre divergências contábil e tributária dos créditos de carbono. 2013.

base de cálculo do IR, no que tange o ganho de capital aferido pela apuração da diferença entre os custos de sua aquisição e o valores obtidos na transferência⁹⁹.

Embora a tributação dos créditos de carbono ainda apresente divergência, por não existir legislação específica estabelecendo o tratamento tributário do mercado de carbono e definindo adequadamente sua natureza jurídica, vários Projetos de Lei foram propostos para pacificar o tema e disciplinar a matéria.

O Projeto de Lei nº 494/07 estabelece incentivos fiscais para que pessoas físicas e jurídicas invistam em projetos de MDL, autorizando a constituição de fundos de investimentos, disciplinados pela CVM e pela Comissão Interministerial de Mudanças Climáticas (CIMC), para financiar esses projetos.

Entre os benefícios estaria a exclusão do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do lucro decorrente das vendas de RCEs, também a isenção da Contribuição para PIS e Cofins sobre tais vendas. A proposta previa ainda que as pessoas físicas poderiam deduzir do Imposto de Renda o valor de aquisição de quotas de fundos de investimento em projetos de MDL.

Alguns Projetos de Lei foram criados na Câmara dos Deputados para disciplinar o assunto e criar benefícios para os geradores de créditos de carbono, lastreados no Direito Premial, como se observa no quadro 01.

Quadro 01 – Projetos de Lei versando sobre RCE

| Projeto de Lei | Assunto |
|-----------------------|--|
| PL 542/2011 | Dispõe sobre a política de apoio a projetos para geração de créditos de carbono e dá outras providências. |
| PL 195/2011 | Institui o sistema nacional de redução de emissões por desmatamento e degradação, conservação, manejo florestal sustentável, manutenção e aumento dos estoques de carbono florestal (REDD+), e dá outras providências. |
| PL 2027/2007 | Dispõe sobre os créditos de carbono e os certificados de redução de emissões e a titularidade exclusiva deles em empreendimentos para geração de energia elétrica a partir de fontes alternativas. |
| PL 1657/2007 | Dispõe sobre os incentivos fiscais a serem concedidos às pessoas físicas e jurídicas que invistam em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL que gerem Reduções Certificadas de Emissões - RCEs, autoriza a constituição de Fundos de Investimento em Projetos de MDL e dá outras providências. |

⁹⁹ KEMPFER, J. C. A tributação das operações de crédito de carbono. 2016.

| | |
|---------------------|--|
| PL 1378/2007 | Dispõe sobre a redução da emissão de gases do efeito estufa no território nacional e dá outras providências. |
| PL 494/2007 | Dispõe sobre os incentivos fiscais a serem concedidos às pessoas físicas e jurídicas que invistam em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL que gerem Reduções Certificadas de Emissões - RCEs, autoriza a constituição de Fundos de Investimento em Projetos de MDL e dá outras providências. |
| PL 493/2007 | Dispõe sobre a organização e regulação do mercado de Carbono na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro através da geração de Redução Certificada de Emissão - RCE em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL. |
| PL 4425/2004 | Dispõe sobre os incentivos fiscais a serem concedidos às pessoas físicas e jurídicas que invistam em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL que gerem Reduções Certificadas de Emissões - RCEs, autoriza a constituição de Fundos de Investimento em Projetos de MDL e dá outras providências. |
| PL 3552/2004 | Dispõe sobre a organização e regulação do mercado de Carbono na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro através da geração de Redução Certificada de Emissão - RCE em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL. |

Fonte: Elaborado pelo autor (2018).

A exceção do Projeto de Lei 2.027/07, que garante direito integral sobre os créditos de carbono gerados por empreendimentos que implementem projetos de geração de energia por meio de fontes renováveis, todos os demais suprarreferidos foram arquivados ao final das legislaturas respectivas, permanecendo as negociações de RCE sem regulamentação tributária própria, evidenciando uma potencialidade de aplicação do princípio do protetor-recebedor em lacuna legislativa existente no ordenamento jurídico pátrio.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não demanda a atuação exclusiva dos órgãos estatais, mas também da adoção pela sociedade de condutas voltadas à sua proteção. Por vezes o Estado se vale de ações repressivas com o objetivo de nortear os indivíduos em suas condutas com o “meio ambiente natural”, impondo punições aos transgressores dos preceitos normativos existentes, seja na seara administrativa, civil, ambiental ou até mesmo penal.

O exercício do poder de império estatal pode resultar na aplicação de sanções aos infratores, mas também pode viabilizar a criação de mecanismos que de efetiva proteção, sem descuidar da penalização das ações ambientalmente nocivas, mas promovendo a realização ou abstenção de condutas valendo-se de um benefício e não movidos pelo medo da punição.

A aplicação do princípio do protetor-recebedor mostra-se um mecanismo atual, capaz de amparar condutas ambientalmente benéficas, estimulando e subsidiando-as, de modo que não só permaneçam, mas que também se multipliquem em todo o território nacional.

Constatou-se que intervenção do Estado na economia, por meio de sua atuação normativa e reguladora, para exercício de suas funções de fiscalização, incentivo e planejamento da atividade econômica, também é realizada com o uso da extrafiscalidade tributária, que busca efeito finalístico diverso da arrecadação de valores para os cofres estatais – efeito próprio da função fiscal da tributação –, podendo almejar finalidades sociais, políticas e econômicas.

Comprovou-se que a tributação pode ter conotação eminentemente ambiental, voltada à proteção e promoção do direito social ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, por meio da aplicação da extrafiscalidade ambiental, como um mecanismo regulador e não punitivo, pois se o fosse não coadunaria com a essência do próprio tributo, vez que este se aplica em estrita observância da lei e não em virtude da transgressão jurídica de uma norma.

Essa forma de extrafiscalidade pode ser adotada na tributação de diferentes maneiras, não só com a majoração da tributação para atividades ambientalmente nocivas, mas também com o emprego de benefícios e incentivos fiscais, como forma indutora do comportamento dos particulares em prol da proteção ambiental, o que já

se verifica em legislações das diferentes esferas do poder, especificamente na espécie tributária analisada, os impostos.

Constatou-se que extrafiscalidade nos impostos pode ser utilizada como mecanismo impulsionador do princípio do protetor-recebedor, notadamente por meio de desonerações tributárias, como se vê no imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana (IPTU), em que várias municipalidades passaram a adotar critérios para abatimento no percentual do tributo a ser pago, em razão da existência nos imóveis de características benéficas para a proteção ambiental.

No referido imposto é possível encontrar legislações municipais que concedem até 100% (cem por cento) de desconto no valor a pagar, ou seja, concede a desoneração total do tributo caso estejam presentes determinadas características no imóvel, como os municípios de Tietê/SP e São Vicente/SP. Cumpre destacar que o critério de permeabilização está presente na maioria dos municípios e representa 47% (quarenta e sete por cento) dos tipos de incentivo existentes neste imposto, e no município de Tietê é o único critério de desconto no IPTU que pode variar de 40% (quarenta por cento) até 100% (cem por cento).

Tratando-se de um imposto municipal, mais facilmente o contribuinte tem a percepção de que sua conduta se emolda nas disposições legais e que resultará para si numa redução da carga tributária suportada, o que está diretamente associado às características ambientalmente benéficas existentes em seu imóvel, como calçadas ecológicas, telhados verdes, arborização, reuso de água, permeabilização, entre outras, favorecendo a adoção pela população de tais condutas, multiplicando-as e revertendo em benefício tributário, mas maiormente em benefício social.

É notório que por se tratar de um tributo municipal, ainda que perceptível mais facilmente pela população, carrega certa dificuldade operacional para atingimento de uma grande quantidade de indivíduos, pois o Brasil é formado por 5570 (cinco mil, quinhentos e setenta) municípios – dados do IBGE em 2018 – e cada um deles teria de legislar critérios dessa natureza para proporcionar alguma proteção ambiental.

Por essa razão, avançar as discussões na adoção pela União e/ou pelos 26 (vinte e seis) estados dessa modalidade de tributação, pautada na extrafiscalidade ambiental, tornaria o mecanismo tributário de proteção mais efetivo, pois atingiria facilmente todos os contribuintes do território nacional – quando tratar-se de norma federal – ou do estado respectivo.

É perfeitamente possível aplicar em âmbito federal a tributação com finalidade protetiva do meio ambiente, o que ficou evidenciado na análise do imposto sobre produtos industrializados (IPI), que, fundamentado no princípio da seletividade, pode aplicar alíquotas diferenciadas e até mesmo zero para produtos não poluentes e, de outro lado, alíquotas majoradas para os produtos nocivos ao meio. O que, mesmo não sendo o objetivo precípua do Decreto nº 8.950/2016, é alcançado quando este estabelece alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para veículos movidos apenas a combustíveis fósseis e 18% (dezoito por cento) para aqueles movidos a álcool combustível ou os veículos flex.

Ressalte-se que também pode haver a reversão para o contribuinte dos créditos resultantes da operação tributária, com o objetivo de estimular determinadas condutas benéficas para o meio ambiente, como o exemplo trazido pela Medida Provisória nº 75/2002, que produziu efeitos por apenas um mês.

O próprio imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) exclui de seu cálculo as áreas destinadas a preservação permanente e de interesse ecológico, reduzindo o montante a ser pago pelo contribuinte, mas para aqueles que aplicarem recursos no reflorestamento e florestamento há a possibilidade de deduzir até metade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) devido, obtendo inegável retorno pelo bem proporcionado à sociedade e inequívoca aplicação do princípio do protetor-recebedor no sistema tributário nacional.

Não se busca inflar o sistema tributário nacional com novas exações, apenas a utilização do ferramental já disponível no ordenamento jurídico vigente para a consecução da proteção ambiental, mas há que se lembrar que a constituição outorgou à União o poder para criar novos impostos, e esta, no uso de sua competência tributária, pode dar origem a um novo imposto especialmente criado para subsidiar a indução de comportamentos benéficos ao meio ambiente.

Tal imposto poderia balizar-se em características próprias, especificamente moldadas para a proteção ambiental, salienta-se, contudo, que um imposto novo, voltado a essa finalidade protetiva do meio ambiente, não poderia ter caráter punitivo, ou seja, repressivo, pois se o fosse não coadunaria com a essência de um tributo, mas sim de uma sanção, o que por natureza o tributo não o é.

No tocante aos estados, também comprovou-se a viabilidade da adoção de tal modalidade tributária, pois já há avanço legislativo em dois dos três impostos de competência destes, sendo observado no imposto sobre a propriedade de veículos

automotores (IPVA) a atribuição de alíquotas reduzidas para veículos que fazem uso de álcool combustível, gás natural e eletricidade, e no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), o estado do Rio de Janeiro traz legislação que reduz a alíquota para operações que visem à defesa do meio ambiente.

Quanto ao ICMS cabe aqui uma ressalva, não se objetivou a análise de sua vertente “ICMS Ecológico”, uma vez que se trata de uma forma de redistribuição de receita tributária e não de um mecanismo tributário em que o próprio contribuinte do imposto contribui para a proteção ambiental, mas sim de uma divisão dos recursos destinados aos municípios com base em critérios ambientais por cada um dos estados que o instituiu.

Portanto, comprovou-se que o ordenamento jurídico vigente apresenta normas permissivas à instituição de mecanismos tributários capazes de estimular condutas protecionistas ao meio ambiente, o que pode ser feito utilizando-se dos impostos constitucionalmente atribuídos aos entes tributantes, mas também com o uso da competência tributária da União, com a criação de novo imposto com tal finalidade.

Enfim, a pesquisa resultou na confirmação da viabilidade de aplicação da extrafiscalidade tributária ambiental, com respaldo constitucional, ainda que não explicitamente observado no texto constitucional os preceitos normativos e principiológicos existentes permitem afirmar que não há incongruência em tal modalidade de tributação, sendo constatada inclusive a existência de formas de aplicação nos impostos que privilegiam ações ambientalmente protetivas.

É inegável que a pesquisa não esgota a abordagem do tema, limitando-se a alcançar a aplicabilidade da extrafiscalidade tributária ambiental nos impostos existentes no ordenamento jurídico nacional, remanescendo discussões quanto sua aplicação em outras espécies tributárias, como as contribuições, incluindo a competência residual da União para instituir novas contribuições, desde que não coincidente com a base de cálculo e fato gerador das preexistentes.

O que se propõe é a perpetuação das discussões a respeito da utilização do sistema tributário nacional como mecanismo indutor de comportamentos ambientalmente protecionistas, em detrimento dos comportamentos danosos ao meio ambiente, privilegiando aqueles e onerando de forma mais gravosa estes, concedendo tratamento tributário diferenciado para ambos, em razão das condutas por eles adotadas.

Imprescindível destacar que buscou-se amparar políticas públicas tributárias de proteção ambiental, apresentando respaldo normativo e evidenciando a existência de iniciativas legislativas que adotaram tais fundamentos para instituição de benefícios tributários para àqueles que realizem condutas benéficas ao meio ambiente, como nos impostos sobreditos, havendo necessária manutenção das reflexões sobre a temática, pois a invasão patrimonial do contribuinte pode representar mecanismo eficaz de repressão de comportamentos, mas por vezes o estímulo de comportamentos positivos é alcançado por meio da concessão de benefícios (reduções ou isenções tributárias) e não por meio de novas onerações.

Destaque-se que a pesquisa não se limitou a amparar a adoção de novas medidas tributárias nos impostos existentes no ordenamento jurídico, mas também evidenciou a possibilidade de aplicação da extrafiscalidade tributária ambiental em lacuna legislativa existente em nosso ordenamento jurídico, com a possibilidade de nova legislação específica para tributação do mercado de carbono, com lastro no princípio do protetor recebedor, de modo a estimular a multiplicação de ações protetivas ao meio ambiente.

O mercado de carbono carece de legislação própria no que tange ao regime tributário dos créditos de carbono e sua comercialização, cabendo, por conseguinte, a criação de mecanismos tributários que proporcionassem tratamento diferenciado para a criação, emissão e comercialização de tais créditos.

No entanto, tal medida carece de proposições legislativas no Congresso Nacional, o que demanda discussões e estudos pormenorizados relativos à matéria tributável, mas cabe a ressalva de que também é necessário “interesse político”, uma vez que todos os projetos de elaborados até o momento não foram votados e convertidos em leis.

Nesse sentido, há espaço para pesquisas futuras no campo da tributação ambiental com utilização de mecanismos tributários balizados no princípio do protetor recebedor, aplicáveis as demais espécies tributárias, mas também relacionadas aos motivos determinantes da ausência legislativa sobre a comercialização das reduções certificadas de emissões. No entanto, importante lacuna de pesquisa a ser preenchida é a efetiva incorporação do meio ambiente no sistema tributário nacional em uma reforma tributária ambiental, com profunda discussão sobre a regulamentação da temática e dos aspectos econômico, social e ambiental.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, R. C. de. A reforma tributária ecológica alemã. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 98, p. 137-156, jan. 2003. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp>>. Acesso em: 21 dec. 2016.

ALTMANN, A. Princípio do Preservador-Recebedor: contribuições para a consolidação de um novo Princípio de Direito Ambiental a partir do sistema de pagamento por serviços ambientais. In SILVEIRA, Clóvis Eduardo Malinverni da (Org.), Princípios do direito ambiental: atualidade. Caxias do Sul, RS: Educs, 2012. p. 125-161. Disponível em: <http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/institucional/esgc/biblioteca_eletronica/livros/principios_direito_ambiental_EDUCS_e_books.pdf>. Acesso em: 14 set. 2017.

AMARO, L. Direito tributário brasileiro. 22. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2017.

BANNWART, C.; TERASACA, C. Intervenção do Estado na ordem econômica por meio da tributação sobre as emissões de carbono com a finalidade de tutela do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável. Scientia iuris, Londrina, v. 18, n. 1, p. 61-90, jul.2014. Disponível em <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris>>. Acesso em: 02 nov. 2016.

BASSOLI, M. K.; ALMEIDA, I. F. de. Intervenção do estado sobre o domínio econômico por meio da extrafiscalidade em prol da segurança ambiental. Revista do Direito Público, v. 6, n. 1, p. 247-268, jan./abr. 2011. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

BLANCHET, L. A.; LUCIANI DE OLIVEIRA, E. Tributação da Energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental. Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 35, n. 68, p. 159-188, jun. 2014. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia>>. Acesso em: 02 nov. 2016.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 14 set. 2017.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 set. 2017.

_____. Decreto Legislativo nº 1/1994. Aprova o texto do Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, adotada em Nova Iorque, em 9 de maio de 1992. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br>>. Acesso em: 29 jan. 2018.

_____. Decreto Legislativo nº 2/1994. Aprova o texto do Convenção sobre Diversidade Biológica, assinada durante a Conferência das Nações Unidas sobre Meio

Ambiente e Desenvolvimento, realizada na Cidade do Rio de Janeiro, no período de 5 a 14 de junho de 1992. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br>>. Acesso em: 29 jan. 2018.

_____. Decreto Legislativo nº 144/2002. Aprova o texto do Protocolo de Quioto à Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, aberto a assinaturas na cidade de Quioto, Japão, em 14 de dezembro de 1997, por ocasião da Terceira Conferência das Partes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br>>. Acesso em: 29 jan. 2018.

_____. Decreto n. 5.098, de 03 de junho de 2004. Dispõe sobre a criação do Plano Nacional de Prevenção, Preparação e Resposta Rápida a Emergências Ambientais com Produtos Químicos Perigosos - P2R2, e dá outras providências.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Decreto/D5098.htm>. Acesso em: 29 jan. 2018.

_____. Decreto n. 5.455, de 12 de maio de 2005. Promulga o Protocolo de Quioto à Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, aberto a assinaturas na cidade de Quioto, Japão, em 11 de dezembro de 1997, por ocasião da Terceira Conferência das Partes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5445.htm>. Acesso em: 29 jan. 2018.

_____. Decreto n. 8.950, de 29 de dezembro de 2016. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8950.htm#art6>. Acesso em: 30 jan. 2018.

_____. Entenda como funciona o mercado de crédito de carbono. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/meio-ambiente/2012/04/entendacomo-funciona-o-mercado-de-credito-de-carbono>>. Acesso em 27 fev. 2018.

_____. Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm>. Acesso em: 29 jan. 2018.

_____. Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9393.htm>. Acesso em: 29 jan. 2018.

_____. Lei n. 12.187, de 29 de dezembro de 2009. Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima – PNMC e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12187.htm>. Acesso em: 14 set. 2017.

_____. Medida Provisória n. 75, de 24 de outubro de 2002. Altera a Legislação Tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/75.htm#art43>. Acesso em: 15 set. 2017.

_____. Projeto de Lei n. 493, de 2007. Dispõe sobre a organização e regulação do mercado de Carbono na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro através da geração de Redução Certificada de Emissão – RCE em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo – MDL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=444146&filenome=PL+493/2007>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. Projeto de Lei n. 3552, de 2004. Dispõe sobre a organização e regulação do mercado de Carbono na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro através da geração de Redução Certificada de Emissão - RCE em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=253394>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. Projeto de Lei n. 4425, de 2004. Dispõe sobre os incentivos fiscais a serem concedidos às pessoas físicas e jurídicas que invistam em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL que gerem Reduções Certificadas de Emissões - RCEs, autoriza a constituição de Fundos de Investimento em Projetos de MDL e dá outras providências. Câmara dos Deputados. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=269661>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. Projeto de Lei n. 493, de 2007. Dispõe sobre a organização e regulação do mercado de Carbono na Bolsa de Valores do Rio de Janeiro através da geração de Redução Certificada de Emissão – RCE em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo – MDL. Câmara dos Deputados. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=345329>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. Projeto de Lei n. 494, de 2007. Dispõe sobre os incentivos fiscais a serem concedidos às pessoas físicas e jurídicas que invistam em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL que gerem Reduções Certificadas de Emissões - RCEs, autoriza a constituição de Fundos de Investimento em Projetos de MDL e dá outras providências. Câmara dos Deputados. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=345330>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. Projeto de Lei n. 1.378, de 2007. Dispõe sobre a redução da emissão de gases do efeito estufa no território nacional e dá outras providências. Câmara dos Deputados. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=356563>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. Projeto de Lei n. 1.657, de 2007. Dispõe sobre os incentivos fiscais a serem concedidos às pessoas físicas e jurídicas que invistam em projetos de Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL que gerem Reduções Certificadas de Emissões - RCEs, autoriza a constituição de Fundos de Investimento em Projetos de MDL e dá outras providências. Câmara dos Deputados. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=360827>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. Projeto de Lei n. 2.027, de 2007. Dispõe sobre os créditos de carbono e os certificados de redução de emissões e a titularidade exclusiva deles em empreendimentos para geração de energia elétrica a partir de fontes alternativas. Câmara dos Deputados Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=367385>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. Projeto de Lei n. 195, de 2011. Institui o sistema nacional de redução de emissões por desmatamento e degradação, conservação, manejo florestal sustentável, manutenção e aumento dos estoques de carbono florestal (REDD+), e dá outras providências. Câmara dos Deputados. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=491311>. Acesso em: 07 mar. 2018.

_____. Projeto de Lei n. 542, de 2011. Dispõe sobre a política de apoio a projetos para geração de créditos de carbono e dá outras providências. Câmara dos Deputados Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=493272>. Acesso em: 07 mar. 2018.

BUFFON, M.; ALEXANDRINO, C. S. A extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Planeta Amazônia: Revista Internacional de Direito Ambiental e Políticas Públicas, Macapá, n. 6, p. 01-11, 2014. Disponível em: <<http://periodicos.unifap.br/index.php/planeta>>. Acesso em: 02 dez. 2016.

CALIENDO, P. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? Revista Direitos Fundamentais & Democracia, v.20, n. 20, jul./dez. 2016, pp. 193-234. Disponível em: <<http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

CARRAZZA, R. A. Curso de direito constitucional tributário. 29.ed. São Paulo, SP: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, P. B. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2013.

COSTA, R. H. Curso de direito tributário: Constituição e Código tributário nacional. 7.ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2017.

CUNHA JÚNIOR, D. da. Curso de Direito Constitucional. 6ª ed. Salvador: Juspodivm, 2012.

DERANI, C. Direito Ambiental Econômico. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

DERANI, C.; JODAS, N. Pagamento por serviços ambientais (PSA) e a racionalidade ambiental: aproximações. *Scientia Iuris*, v. 19, n. 1, p. 9-27, jun. 2015. Disponível em: < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/viewFile/20802/16313>> Acesso em 10 fev. 2017.

DIFINI, L. F. S. Manual de direito tributário. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

FERREIRA, C. I. Proteção ambiental e seus reflexos econômicos no direito tributário brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, n. 67, jul./dez. 2015, pp. 125-149. Disponível em: <<http://www.polos.ufmg.br/revista>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

FERREIRA, N. S. A. As pesquisas denominadas "estado da arte". *Educação & Sociedade*, vol. 23, n. 79, ago./2002, pp. 257-272. ISSN 0101-7330. Disponível em:<<http://www.scielo.br>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

FIGUEIREDO, G. J. P. Curso de direito ambiental. 6. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

FIORILLO, C. A. P.; FERREIRA, R. M. Direito ambiental tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FIORILLO, C. A. P. Curso de direito ambiental brasileiro. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FIRJAN, S. Boletim Escritório do Carbono. 66 ed. 2015. Disponível em: <<http://www.firjan.com.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908A8F52B1FF5601532D28D15817F3>>. Acesso em: 07 de mar. 2018.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRANZIERA, M. L. M. Direito ambiental. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HUPFFER, H. M.; WEYERMULLER, A. R. e WACLAWOVSKY, W.G. Uma análise sistêmica do princípio do protetor-recebedor na institucionalização de programas de compensação por serviços ambientais. *Ambiente e sociedade*. 2011, vol.14, n.1, pp.95-114. ISSN 1414-753X. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1414-753X2011000100006&lng=pt&nrm=iso> Acesso em: 14 set. 2017.

HUNING, L. A extrafiscalidade ambiental como um instrumento de justiça socioambiental do estado brasileiro. Revista Jurídica Luso-Brasileira, n. 1, 2016, p. 1147-1156. Disponível em: <<http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

ISERHARDT, P. M. O Incentivo Fiscal Empresarial Como Forma De Proteção Ao Meio Ambiente. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, [S.l.], v. 7, n. 2, p. 94-112, dez. 2012. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito>>. Acesso em: 02 nov. 2016.

KEMPFER, J. C. A tributação das operações de crédito de carbono. Revista Eletrônica Direito e Política, Itajaí, v.11, n.3, 3º quadrimestre de 2016. Disponível em: <www.univali.br/direitopolitica> Acesso em: 28 jan. 2018.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. Fundamentos de Metodologia Científica. 7. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2010.

LIMIRO, D. Créditos de Carbono: Protocolo de Kyoto e Projetos de MDL. Curitiba: Juruá, 2012.

MACHADO, A. L. M. Direito Ambiental Brasileiro. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, H. de B. Comentários ao código tributário nacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, H. de B. Manual de Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO FILHO, H.; SABBAG, B. K. Classificação da natureza jurídica do crédito de carbono e defesa da isenção tributária total às receitas decorrentes da cessão de créditos de carbono como forma de aprimorar o combate ao aquecimento global. E-Gov. 2011. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/32148-38095-1-PB.pdf>>. Acesso em: 02 mar. 2018.

MANSANO, J. A tributação ambiental como instrumento de desenvolvimento econômico sustentável. Revista espaço acadêmico, v. 10, n. 114, p. 100-109, nov. 2010. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br>>. Acesso em: 10 nov. 2016.

MERLIN, L. V. da C. T; OLIVEIRA, A. C. ICMS verde para a redução do desmatamento amazônico: estudo sobre uma experiência recente. Veredas do Direito: Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável, Belo Horizonte, v. 13, n. 25, p. 277-306, mai. 2016. ISSN 21798699. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/595/484>>. Acesso em: 30 jan. 2018.

MONTERO, C. E. P. Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. 1.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

MORAES, W. T.; RODRIGUES, B. P. O critério quantitativo do imposto de renda da pessoa jurídica. 1.ed. Sorocaba, 2014.

NUSDEO, A. M. O. O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, v. 101, n. 2, p. 357-378, jan./dez. 2006. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp>>. Acesso em: 09 jan. 2016.

SABBAG, E. M. Manual de direito tributário. 8.ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

SÃO PAULO. Lei n. 13.296, de 23 de dezembro de 2008. *Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA*. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html>>. Acesso em: 14 set. 2017.

SILVA, J. A. da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 26.ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006.

SEBASTIÃO, S. M. Tributo ambiental. Extrafiscalidade e fundação promocional do direito. 1.ed. Curitiba: Juruá, 2007.

SOUZA, A. L. R.; ALVAREZ, G.; ANDRADE, J. C. S. Mercado regulado de carbono no Brasil: um ensaio sobre divergências contábil e tributária dos créditos de carbono. Organizações & Sociedade, Salvador, v. 20, n. 67, p. 675-697, Dec. 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1984-92302013000400006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 07 Mar. 2018.

STELO, G.; MURARO, L. G. Política tributária e meio ambiente. 1. ed. Brasília: OAB Editora, 2009.

RIO DE JANEIRO. Lei n. 2.877, de 22 de dezembro de 1997. *Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA*. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/fa1a422b516211130325657a0064293f?OpenDocument>>. Acesso em: 30 jan. 2018.

RIO DE JANEIRO. Lei n. 2.657, de 26 de dezembro de 1996. *Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS*. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/01cc04eee53b3b30032564fb005c2ddf?OpenDocument>>. Acesso em: 30 jan. 2018.

RIONDET-COSTA, D. R. T.; SANT'ANNA, D. O. e ALEXANDRINO, S. A. Incentivos legais às construções urbanas sustentáveis. Revista de Direito da Cidade. 2016, vol.08, n.4, pp.1381-1402. ISSN 2317-7721. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/23578>> Acesso em: 01 fev. 2018.

TOMKOWSKI, F. A tributação extrafiscal e as teorias da decisão como indutores de comportamentos sustentáveis. Revista Jurídica Luso-Brasileira, n. 2, p. 483-501, 2016. Disponível em: <<http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb>>. Acesso em: 10 fev. 2017.

TUPIASSU, L. V. da C. Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. 1. ed. São Paulo: Renovar, 2006.

TORRES, R. L. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. Revista de Direito Tributário, v. 85, p. 342-347. São Paul, 2003.

YAZBEK, O. Voto do Diretor no processo administrativo CVM nº RJ 2009/6346. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisooes/anexos/0005/6565-0.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2018.