

*Parecer. Estímulos fiscais para o desenvolvimento econômico em projetos com impactos favoráveis à preservação e recuperação ambiental.*

Ives Gandra da Silva Martins\*

## **ESTÍMULOS FISCAIS PARA O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO EM PROJETOS COM IMPACTOS FAVORÁVEIS À PRESERVAÇÃO E RECUPERAÇÃO AMBIENTAL**

### CONSULTA

Formula-me a ABRALATAS – Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alta Reciclabilidade, por intermédio de seu presidente-executivo, Dr. Renault de Freitas Castro, a seguinte consulta:

O meio ambiente tornou-se, no mundo atual, o mais relevante desafio para manter a sustentabilidade do planeta, muito embora poucos tenham sido os avanços em sua preservação, nos diversos encontros plurinacionais para cuidar-se da temática.

O Brasil, nada obstante as dificuldades em preservá-lo e a anual redução de sua flora e fauna, ainda constitui uma das grandes reservas de biodiversidade da terra, havendo intensa preocupação das autoridades em defender este patrimônio nacional.

*Tendo, pois, como premissa o reconhecimento de que é urgente e imprescindível a adoção de providências que contribuam para que o desenvolvimento econômico do país passe a se dar de maneira ambientalmente sustentável:*

- Considerando as principais características do atual Sistema Tributário brasileiro nas esferas federal, estaduais e municipais, que implicações práticas teria a introdução de elementos

---

\* Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região, Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor *Honoris Causa* das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC-Paraná, Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO-SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS.

que refletissem, no citado Sistema, o princípio constitucional constante do art. 170, inciso VI da Constituição Federal?

- À luz do presente arcabouço normativo tributário, que providências ou alterações legislativas seriam necessárias ou recomendáveis para que a observância do art. 170, inciso VI, da CF, seja eficaz no que refere aos resultados ambientais visados?

O Brasil, nada obstante as dificuldades em preservá-lo e a anual redução de sua flora e fauna, ainda constitui uma das grandes reservas de biodiversidade da Terra, havendo intensa preocupação das autoridades em defender este patrimônio nacional.

#### RESPOSTA

Desde a promulgação da Lei Suprema, tenho me debruçado sobre as questões do meio ambiente, responsável, inclusive, que fui, nos comentários à Lei Suprema elaborados com Celso Bastos, entre 1988/1998, em 15 volumes e mais de 12 mil páginas, pela análise do artigo 225 da CF<sup>1</sup>.

Neste sentido, apresentei reflexões variadas sobre temas relacionados ao meio ambiente, à luz do arcabouço legal do país, a saber:

- COMPETÊNCIA LEGISLATIVA DA UNIÃO, ESTADOS, MUNICÍPIOS E DISTRITO FEDERAL PARA REGISTRAR, ACOMPANHAR E FISCALIZAR PESQUISA E EXPLORAÇÃO DE RECURSOS HÍDRICOS. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI DO ESTADO DO PARÁ Nº 8091/2014, QUE INSTITUIU TAXA PARA TAL FINALIDADE;<sup>2</sup>
- MANIPULAÇÃO DE PATRIMÔNIO GENÉTICO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA MP 2186-16/2001;<sup>3</sup>
- TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL – TCFA – CONSTITUCIONALIDADE DE SUA INSTITUIÇÃO;<sup>4</sup>
- EXTRAÇÃO DE MINÉRIOS – DESTINAÇÃO DA PARTILHA DO ICMS PARA O MUNICÍPIO EM QUE A EXTRAÇÃO OCORRE – É DO PECULIAR INTERESSE DO MUNICÍPIO A PRESERVAÇÃO DO BEM ESTAR DE SEUS CIDADÃOS E DO MEIO AMBIENTE DO BURGO, PODENDO DISCIPLINAR O USO DO SOLO E IMPOR

<sup>1</sup> *Comentários à Constituição do Brasil*, volume 8, Editora Saraiva, São Paulo, 1998, p. 960/1007.

<sup>2</sup> *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 238/2015, p. 148/169.

<sup>3</sup> Carta Mensal, Rio de Janeiro, nº 672, p. 23/38, 03/2011.

<sup>4</sup> *Revista Forense*, vol. 157.

SANÇÕES REGULATÓRIAS;<sup>5</sup>

- RESERVA LEGAL AMAZÔNICA<sup>6</sup>.

Por outro lado, o constituinte, na sua intensa preocupação em preservar o meio ambiente, além do artigo 170, inciso VI, tratou do assunto em diversos outros dispositivos, como:

## MEIO AMBIENTE

- caça; competência legislativa concorrente: art. 24, VI
- dano; competência legislativa: art. 24, VIII – defesa: art. 170, VI
- defesa e preservação; dever da coletividade e do Poder Público: art. 225, *caput*
- deveres do Poder Público: art. 225, § 10
- equilíbrio ecológico; direito de todos: art. 225, *caput*
- fauna; competência legislativa concorrente: art. 24, VI
- fauna; preservação pela União: art. 23, VII – flora; preservação pela União: art. 23, VII – floresta; competência legislativa concorrente: art. 24, VI
- floresta; preservação pela União: art. 23, VII - Floresta Amazônica: art. 225, § 4º
- Mata Atlântica: art. 225, § 4º
- natureza; competência legislativa concorrente: art. 24, VI
- Pantanal Mato-Grossense: art. 225, § 4º
- pesca; competência legislativa concorrente: art. 24, VI
- propaganda comercial nociva; vedação: art. 220, § 3º, II
- proteção: art. 23, VI
- proteção; competência legislativa concorrente: art. 24, VI
- qualidade de vida; melhoria: art. 225, *caput* - recursos minerais: art. 225, § 2º
- recursos naturais; competência legislativa concorrente: art. 24, VI
- reparação do dano: art. 225, § 3º
- sanções penais e administrativas: art. 225, § 3º
- Serra do Mar: art. 225, § 4º

<sup>5</sup> Ainda no prelo.

<sup>6</sup> Boletim de Direito Administrativo NDJ, jun./2004. p. 601-609.

- solo; competência legislativa concorrente: art. 24, VI
- terras devolutas: art. 225, § 5º
- usinas nucleares; localização: art. 225, § 6º
- zona costeira: art. 225, § 4º<sup>7</sup>.

Em meu livro, que se encontra no prelo, “O Estado à luz da História, Filosofia e Direito”.<sup>8</sup> dedico todo um capítulo à preservação do meio ambiente, pois a sobrevivência de sete bilhões de seres humanos, no planeta, está condicionada tanto à sua preservação, quanto à sua recuperação.

Thomas Friedman, três vezes Prêmio Pulitzer, nos Estados Unidos, e autor do famoso livro, publicado em 2003, “O mundo é plano”, alguns anos depois escreveu outra obra dedicada ao meio ambiente intitulada “Quente, lotado e plano”, em que, percorrendo diversos continentes, constatou o grau de deterioração ambiental no globo. Entrevistou – foi financiado por seu jornal “The New York Times” – inúmeras autoridades e dirigentes de instituições dedicadas a preservar o meio ambiente, que há anos lutam para recuperar o planeta,<sup>9</sup> permitindo, pois, uma visão abrangente dos problemas e esforços para assegurar a estabilidade ambiental no mundo em que vivemos.

Mostrou que, por falta de incentivos, na última década, empresa americana especializada em energia eólica abandonou os EUA e decidiu transferir-se para a Alemanha, onde, apoiada por estímulos governamentais, transformou a paisagem do país, instalando rede de transmissão que acompanha muitas das linhas ferroviárias, tornando-se um extraordinário sucesso, inclusive financeiro, com considerável benefício para a população.

No livro, lembra que, se os sete bilhões de seres humanos tivessem o padrão médio de vida do povo americano, não haveria alimento, energia e condições de o globo suportar tal qualidade de bem estar.

Não sem razão, o constituinte de 1988 teve a preocupação de, em não poucos dispositivos, cuidar do meio ambiente, sobre colocar, no Título VIII, dedicado à ordem social (Seguridade, Educação, Tecnologia, Comunicação Social, Família e Índios), um capítulo exclusivo para o meio ambiente.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Constituição da República Federativa do Brasil, 20ª edição, Thomson Reuters/ *Revista dos Tribunais*, 2014, p. 253.

<sup>8</sup> Editora Noeses.

<sup>9</sup> Ed. Objetiva, 2006.

<sup>10</sup> Escrevemos Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, Soraya David Monteiro Locatelli e eu que: “A primeira Conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente Humano, realizada em 1972, na cidade de Estocolmo, introduziu no universo jurídico mundial pontos e conceitos nunca antes normatizados acerca da preservação e melhoria do meio ambiente. A partir de então, trocou-se o conceito de desenvolvimento pelo de ecodesenvolvimento, em que o objetivo maior é o desenvolvimento da sociedade em harmonia com o meio ambiente.

Segundo Maria Cristina Vidotte Bianco Tarrega e Héctor Leandro Arroyo Pérez, ‘a incorporação das exigências do direito ao desenvolvimento pelo direito ambiental teve como marco inicial a Conferência

No título sete, entretanto, define, como princípio fundamental da ordem econômica, dar tratamento adequado ao meio ambiente, ao dispor, no artigo 170, inciso VI, o seguinte:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Dedicar-me-ei, neste parecer, a explorar, principalmente no campo tributário, as potencialidades abertas pelo constituinte ao colocar, após os princípios alicerçantes (livre iniciativa e valorização do trabalho humano) entre os nove princípios fundamentais da ordem econômica, aquele acima referido.

Fala o constituinte em *tratamento diferenciado para a defesa do meio ambiente*, acrescentando, a partir do *impacto ambiental de produtos e serviços*, conforme seu *processo de elaboração e prestação* venha a provocar.<sup>11</sup>

---

das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, reunida em Estocolmo em 1972. Neste contexto foi proposto um novo modelo de desenvolvimento denominado 'ecodesenvolvimento', presente na Declaração de Estocolmo nos seus princípios 1º, 2º, 5º, 8º e 13º.'

Diante da evidência de que a natureza e o meio ambiente não são objetos de exploração ilimitada pelo homem, o conceito de 'crescimento econômico' foi rapidamente substituído pelo de 'desenvolvimento econômico sustentável' ou simplesmente 'desenvolvimento sustentável'.

Abandonou-se o critério puramente quantitativo para se inserir o critério qualitativo, o que vale dizer que, não basta apenas se ter um processo produtivo economicamente viável, é preciso que este esteja em consonância com a natureza e observe os limites de exploração da mesma.

O Relatório Brundtland, também intitulado de Nosso Futuro Comum, elaborado em 1987 pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento criada pelas Nações Unidas, definiu 'desenvolvimento sustentável', como sendo 'o desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades'. (*Direito Tributário e Econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*, Ed. Quartier Latin, 2009, São Paulo, p. 311-313).

<sup>11</sup> Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco lembram, ao analisar os princípios constitucionais do meio ambiente que:

"No que se refere aos princípios fundamentais do direito ambiental, apesar de pequenas alterações de nomenclatura, a maioria dos autores converge na indicação dos seguintes: princípio do ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental da pessoa humana, princípio da natureza pública da proteção ambiental, princípio do controle do poluidor pelo Poder Público, princípio da consideração da variável ambiental no processo decisório de políticas de desenvolvimento; princípio da participação comunitária, princípio do poluidor-pagador, princípio da prevenção, princípio da função socioambiental da propriedade, princípio do direito ao desenvolvimento sustentável e princípio da cooperação entre os povos.

Essa longa enumeração, por outro lado, em que pese vir a engrossar a onda de nominalismo e de principiologismo, que tomou conta da teoria jurídica contemporânea, serve para evidenciar que, felizmente, o problema ecológico tomou-se questão de consciência para a maioria dos habitantes do planeta Terra, muitos dos quais se converteram em apóstolos da causa ambientalista, tanto mais necessários quanto sabemos que ainda são muitos os que, por dolo ou culpa, agridem a Natureza sem

O dispositivo sinaliza algumas diretrizes para definir o nível de distinção das políticas governamentais, objetivando a preservação e recuperação do meio ambiente, ou seja:

a) um tratamento punitivo a práticas prejudiciais e um tratamento estimulador para que tais atividades mantenham a ordem econômica e o meio ambiente, de forma sustentável.

É de se lembrar que, pelo artigo 174 da CF, no que concerne ao planejamento econômico do segmento privado, o Estado pode apenas atuar indicativamente e não impositivamente como o faz para as empresas estatais.<sup>12</sup>

Por outro lado, o artigo 225, *caput*, embora coloque a sociedade como corresponsável pela preservação do meio ambiente, do Estado, em primeiro lugar, exige tal atuação, não podendo este impor, para a preservação global, prejuízos à sociedade, sem recomposição patrimonial, ao definir determinadas políticas, como já decidiu a Suprema Corte ou já se posicionaram eminentes ministros.

Está o artigo 225 assim redigido:

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

---

se darem conta das consequências dessa insensatez” (*Curso de Direito Constitucional*, Ed. Saraiva/IDP Inst. Brasiliense de Direito Público, 2007, p. 1305).

<sup>12</sup> O dispositivo tem a seguinte dicção:

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

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 à 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”.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> Escrevi, ao comentar o artigo 225 que:

“O artigo 225 é uma carta de princípios para a proteção do meio ambiente. Inicia o constituinte seu discurso afirmando que todos, no Brasil, têm direito ao ‘meio ambiente ecologicamente equilibrado’, isto é, não destruído, nem aviltado por interesses de qualquer natureza, inclusive econômicos, visto que se trata de um patrimônio nacional, coletivo e individual dos que aqui vivem.

O discurso continua afirmando que o meio ambiente equilibrado é bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida.

A primeira parte, portanto, torna o meio ambiente propriedade coletiva de toda a sociedade, visto que, na segunda parte, o constituinte reconhece ser tal propriedade coletiva essencial à sadia qualidade de vida.

Essa postura do legislador supremo torna as ‘deseconomias externas’ (utilização do bem da coletividade a custo zero, como as águas dos rios para a indústria de celulose; os peixes, para a indústria de produtos alimentícios) sujeitas a regras especiais e até a tributo compensatório pelos danos ao meio ambiente, cuja instituição é permitida pelo artigo 149 (contribuições especiais para intervenção no domínio econômico)” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 8º volume, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, São Paulo, 2ª ed., 2000, p. 960/1).

O tratamento diferenciado, portanto, poderá ser estimulador ou punitivo, conforme o tipo de atividade que impacte o meio ambiente.

Na década de 1970, época dos grandes projetos governamentais de estímulo para o desenvolvimento, no que concerne ao reflorestamento, houve densa legislação incentivadora, do ponto de vista tributário, para que se recuperassem as florestas, admitindo que pudessem ser exploradas economicamente, dentro de determinadas regras, algumas plantações, inclusive, com primeiras colheitas para mais de meio século após o início do projeto (nozês-pecã, por exemplo).<sup>14</sup>

Toda uma política ambiental pode ser realizada a partir deste sexto princípio fundamental da ordem econômica alicerçado em dois princípios basilares (livre iniciativa e valorização do trabalho humano).

Por outro lado, em nível punitivo, podem determinadas explorações ser apenadas com uma tributação mais severa, que Fábio Fanucchi definiu como “tributária penal”, ou seja, disciplinando comportamentos admitidos, mas que seriam politicamente “inconvenientes” (a indústria do fumo é um exemplo).

A tese da tributação penal levantada por Fábio Fanucchi a partir da imposição maior, como se dá nos casos de distribuição disfarçada de lucros, foi por mim encampada, à época, no livro “Teoria da imposição tributária”, mostrando que certas condutas que o Estado deseja coibir podem ser desestimuladas através de tributação exacerbada, lembrando, inclusive, solução adotada na França, na década de 1970, para filmes pornográficos, não censurados, mas tampouco incentivados, e sim apenados por tributação mais onerosa.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> Patrícia Machado Iserhardt lembra que:

“O grande problema enfrentado atualmente está na falta de conscientização em relação à preservação do meio ambiente, assim, a temática abordada objetiva o incentivo à preservação, com o consequente benefício financeiro para o contribuinte. Se os custos da degradação ambiental não refletirem nos preços, as decisões econômicas nunca serão ecologicamente corretas; com os tributos ecologicamente corretos, pode-se trazer para o custo de cada bem o custo que representa ambientalmente.

A tributação ecológica trabalha no âmago da questão, o agente não apenas cumpre a Lei, mas passa a ser também agente da proteção ambiental, assim, se verifica a diferença, onde se tem uma mudança do comportamento do agente econômico.

O objetivo desta pesquisa é demonstrar que a utilização do Sistema Tributário Nacional como forma de efetivar os valores ambientais é altamente positiva para o meio ambiente, tendo em vista as infinitas possibilidades de adaptação dos tributos” (estudo “O incentivo fiscal empresarial como forma de proteção ao meio ambiente, *Revista Eletrônica do Curso de Direito*, v. 7, nº 2, 2012).

<sup>15</sup> Escrevi sobre a teoria de Fábio Fannuchi que:

“Sob este prisma, o direito de impor, pela teoria do absolutismo da imposição, não está sujeito à escolha de uma das duas espécies, mas poderá facultar ao poder impositivo a possibilidade de eleger tanto a forma de tributo quanto a da penalidade para provocar a incidência. E poderá albergar a mera imposição, pela técnica do tributo, para acobertar as três exteriorizações possíveis de ilicitude.

Fábio Fanucchi denominou esta solução de ‘tributação penal’, tendo sido atacado por parte da doutrina, que, não obstante perceber o fenômeno, preferiu ficar na superfície do exame formal da realidade em vez de aprofundar até o âmago na fenomenologia indicada pelo saudoso mestre.

Na escolha – de exclusiva faculdade do poder impositivo – mesmo que sua veiculação se faça por qualquer dos três poderes que o compõem, já que todos serão beneficiários da receita oriunda do direito de impor, Fábio Fanucchi percebeu que não só se fixa tal escolha à revelia de uma participação mais direta do sujeito passivo não componente do poder impositivo, como a eleição da forma imposta é de única determinação do sujeito ativo, da maneira que julgar de melhor alvitre.

Sob esta perspectiva, sempre que uma das três formas de ilicitude tenha seus fatos incididos não sob a

O certo é que todos os governos procuram soluções estimuladoras e desestimuladoras de condutas e comportamentos, através de incidências mais ou menos intensas, ou mesmo de cobrança de preços públicos mais ou menos elevados, como ocorre, no Estado de São Paulo, no concernente ao custo da água fornecida pelo Estado, com redução de seu valor, se o consumo baixar, em momento de crise hídrica.<sup>16</sup>

O vocábulo, portanto, “diferenciado” há de se entender como sinalizando o duplo comportamento de apenar a conduta indesejável e estimular a conduta desejável, mas, à evidência, interferir, como planejamento econômico, no próprio evoluir do desenvolvimento.

É de se lembrar que tanto a indústria cigarreira quanto a petrolífera são condenáveis, a primeira em relação à saúde e a segunda quanto ao meio ambiente, muito embora esta seja alavancadora do desenvolvimento mundial.

A falta de estímulos, entretanto, a soluções energéticas alternativas em face dos altos interesses envolvidos na exploração do petróleo e seus derivados, tem, como mostra Thomas Friedman, no já citado livro, “inibido” uma busca mais acelerada de novos caminhos para a produção de energia.

A preocupação brasileira, todavia, em colocar, no sexto princípio fundamental da ordem econômica, tal exploração, sobre permitir competência legislativa comum e concorrente na proteção do meio ambiente, tem sinalizado que os legisladores supremo, complementar e ordinário buscam caminhos para que se possa preservar e recompor o meio ambiente.<sup>17</sup>

---

rotulação de multa ou penalidade, mas de tributo, aquela imposição fiscal será tributo e não penalidade, mas com características de tributação penal.

O que, talvez, faltou completar ao saudoso mestre foi a análise, a partir da teoria do absolutismo da imposição, de que a eleição da forma (tributo ou penalidade), como meras técnicas de imposição, não seria capaz de alterar a realidade estrutural do que seja tributo ou penalidade, como espécies autônomas de um tipo-base maior, que é a obrigação tributária.

Tivesse o falecido mestre partido da análise superior da entidade central do direito de impor e, talvez, se apercebesse do que seria técnica formal de imposição e do que representaria os contornos estruturais das duas espécies. E teria compreendido que a teoria do absolutismo da imposição permite a hospedagem de um campo muito mais amplo de soluções tributárias, pelo estudo de seus mecanismos, compondo a abrangência maior equacionamento mais natural do referido direito, por poder aproximar-se das regras naturais do direito tributário e de todos os demais ramos do direito” (*Teoria da imposição tributária*, Ed. Saraiva, 1983, São Paulo, p. 264/5).

<sup>16</sup> Kelly Farias de Moraes esclarece:

“Tradicionalmente, o tributo tem característica neutra desempenhando um papel de financiador da atividade estatal, promovendo a captação de recursos para a manutenção dos recursos necessários ao cumprimento das funções do Estado, tendo como objetivo principal abastecer os cofres públicos, no entanto este não é o único objetivo há também a atuação interventiva do Estado visando o seu próprio desenvolvimento.

Tal intervenção, seja por meio de medidas repressivas ou preventivas, ou seja, “[...]através de uma carga tributária elevada ou de incentivos fiscais, pode vir a ser marca determinante na caracterização do Estado como poluidor ou como auto-sustentável.” (TRENNEPOHL, 2008, p. 99)” (estudo “Direito tributário e meio ambiente: importância dos incentivos fiscais na preservação do meio ambiente”, a que tive acesso).

<sup>17</sup> Cristiane Vieira Jaccoud explicita:

“A tributação ambientalmente orientada, pode ser conceituada como ‘o emprego de instrumentos tributários para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental, bem como para orientar o comportamento do contribuinte à proteção do meio ambiente’. Para tal, lança-me mão da ‘finalidade extrafiscal dos tributos’, ou seja, aquela orientada para fins outros que não seja a captação de dinheiro para o Erário (finalidade arrecadatória), não se tratando unicamente da instituição de novos

A preservação dar-se-á, portanto, mais por políticas punitivas de comportamentos indevidos, e a de recomposição ambiental, por políticas estimuladoras de inversões com resultados econômicos (reflorestamento nas décadas de 1970 a 1990 foi assim obtido).

Não sem razão, o artigo 226, *caput*, coloca o Estado em primeiro lugar e a sociedade, por decorrência, como responsáveis pela conservação de seu maior bem de sobrevivência, que é o meio ambiente:

Ora, o melhor mecanismo para uma política de estímulos é acionar o sistema tributário vigente, todo ele plasmado na Constituição Federal, entre os arts. 145 e 156 e no art. 195.

O interessante é que não se fala em estímulos fiscais, expressamente, senão no § 3º, do art. 156, que os admite, ou no inciso XII, letra “g”, do § 2º, do artigo 155, assim redigidos:

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993);

Art. 155

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

XII – cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Há, todavia, referências indiretas, em diversas outras disposições, como, por exemplo, no inciso V, do § 2º, do art. 155, no estabelecimento pelo Senado Federal das alíquotas mínimas nas operações internas do ICMS; no art. 151, inciso I, ao admitir estímulos para evitar desigualdades regionais; na adoção do princípio da progressividade para o I. Renda, artigo 153, § 2º, inciso I, ou da seletividade para o IPI, art. 153, § 3º, inciso I<sup>18</sup>, e ICMS, art. 155, § 2º, inc. III.

---

tributos, mas, principalmente, da possibilidade de utilizar os tributos já existentes através de uma ‘aplicação especial’, visando à defesa do meio ambiente, ou sendo, de alguma forma, ambientalmente seletivos. Nesse sentido, as técnicas utilizadas poderiam ser diversas, como progressividade e diferenciação de alíquotas, adoção de variáveis ambientais no critério de distribuição/repartição entre os entes federativos bem como a concessão de incentivos fiscais, isenções, deduções, entre outros” (*Tributação ambientalmente orientada: instrumento de proteção ao meio ambiente*, estudo a que tive acesso).

<sup>18</sup> Estão os referidos dispositivos assim redigidos:

O certo é que a extrafiscalidade sempre foi uma técnica adotada para tornar o direito tributário instrumento de justiça social e desenvolvimento econômico para o bem de todas as nações.<sup>19</sup>

“Art. 155

§ 2º

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

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;

Art. 153

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Art. 153

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”.

<sup>19</sup> Gustavo Miguez de Mello formula quadro em que tais objetivos são acentuados:

*As finalidades da cobrança de tributos*

Especificação das Finalidades	Autores e Comissões
JUSTIÇA FISCAL	Ruy Barbosa, Constituição Federal do Brasil de 1946 (x), Royal Commission on Taxation (Canadá), Joseph Pechman, Fuentes Quintana, J. M. Sidou.
ALOCAÇÃO DE RECURSOS	Joseph Pechman, John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.
DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Walter Heller.
(estabilização interna I) PLENO EMPREGO	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.
(estabilização interna II) COMBATE/INFLAÇÃO	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi
(estabilização externa) EQUILÍBRIO BALANÇO DE PAGAMENTOS INTERNACIONAIS	Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.
FINALIDADE SOCIAL	John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, J.M. Sidou, Richard Musgrave e Malcom Gillis, Walter Heller.

Tendo sido convidado pelos constituintes para expor minha visão sobre o sistema tributário ideal, em 1987, apresentei algumas sugestões, durante quase todo um dia perante a Subcomissão de Tributos presidida por Francisco Dornelles, com a presença de José Serra e Roberto Campos, entre outros constituintes.<sup>20</sup>

Algumas delas foram acolhidas, principalmente a divisão quinquipartida dos tributos, a tríplice função da lei complementar e, já quando aprovado o texto pela Subcomissão, a introdução do advérbio “especialmente” para as matérias sujeitas à lei complementar, no campo das normas gerais, o que implicou a recepção de todo o Código Tributário Nacional, ainda o melhor documento legislativo nesta matéria produzido no Brasil.

COORDENAÇÃO FISCAL INTER-GOVERNAMENTAL	Carl Shoup
FINALIDADE POLÍTICA	Royal Commission on Taxation, J.M Sidou, Walter Heller.
FINALIDADE JURÍDICA	Royal Commission on Taxation
FINALIDADE ADMINISTRATIVA	Richard Musgrave e Malcom Gillis, Royal Commission on Taxation

OBSERVAÇÕES (x) referência feita à adoção expressa. Aplicação da Constituição de 1946 de maneira alguma atendia à finalidade referente à justiça fiscal.

(*Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*, 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, 27 a 31 de agosto de 1979, Ed. Mapa Fiscal, p. 20).

<sup>20</sup> Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: “Atendendo à sugestão do Constituinte Mussa Demis, vou apenas registrar notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas 3 semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.

Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.

Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os Professores e Técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho; o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais, o DIEESE, a Organização das Cooperativas Brasileiras, o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários, a Unafisco e a Fafite, as entidades representativas do municipalismo brasileiro – a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o Ibam. Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira.

O resumo das palestras consta do presente relatório, sob a forma de anexo. Os debates foram conduzidos participativamente, dando-se a todos os membros da Subcomissão condições de expor livremente suas ideias, o que contribuiu para o bom andamento dos trabalhos apresentados, bem como divulgar aos demais membros da Subcomissão a síntese das sugestões de Constituintes e de não constituintes encaminhadas à presidência e ao Relator. Realizou-se reunião plenária em que foi debatida uma pauta contendo os assuntos em torno dos quais gravita maior número de propostas apresentadas. Os membros desta Subcomissão presentes à referida reunião externaram suas opiniões sobre tais assuntos e outras questões relevantes para a elaboração do anteprojeto. A Subcomissão recebeu 818 sugestões de Srs. constituintes e 40 sugestões de entidades e outros interessados, num total de 858, as quais, depois de detidamente analisadas, passarão a integrar o presente relatório acompanhadas dos respectivos pareceres” (grifos meus) (*Diário da Assembleia Nacional Constituinte*, 19 jun. 1987, p. 139).

É que o artigo 146, inciso III, tinha como redação o seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas,

com o que só aquelas matérias mencionadas (*numerus clausus*) seriam objeto da lei complementar. Com isto parte considerável do CTN perderia a condição de lei complementar. Quando sugeri, em longo telefonema a Dornelles, a introdução do advérbio “especialmente”, passou o texto a ter a seguinte redação:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (grifos meus),

De taxativa, a referência passou a ser apenas exemplificativa, salvando-se por inteiro o CTN, que foi então recepcionado pela nova Lei Maior.<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Escrevi sobre o que representa a Lei Complementar no Sistema tributário o seguinte:

“Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação – no que têm razão –, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo

Ora, no capítulo das espécies tributárias, que interessa examinar, o artigo 145, *caput*, determina:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

o artigo 148 (*caput*):

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;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

e o artigo 149 (*caput*):

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

As cinco espécies tributárias, portanto, conformam o sistema tributário brasileiro, em nível impositivo, sendo que a mais relevante delas é o imposto.<sup>22</sup>

---

que é de sua particular área mandamental” (*Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, tomo I, Celso Bastos e Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 2001, 2ª ed., p. 79).

<sup>22</sup> A tese que levantei sobre as cinco espécies tributárias para um Congresso, em 1976, objetivou aquelas: 1) contrapor-se a de duas espécies, imposto e taxa (Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Valdir de Oliveira Rocha etc.), a de 3 espécies tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria) (Rubens Gomes de Souza e Aliomar Baleeiro); a de 4 (impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições especiais (Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes). A palestra ocorreu na 2ª Reunião Regional Latino-Americana de Direito Tributário, foi publicada sob o título “As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos”, Coed. ABDF (filial à IFA); Ordem dos Advogados do Brasil – Seção do RGS, Inst. Dos Adv. do Rio Grande do Sul, Fac.

São doze, hoje, os impostos exigidos pela legislação complementar e ordinária, a saber:

- a União, pelo artigo 153, tem direito às seguintes imposições:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

não tendo sido regulamentado o IGF; que seria o 13º<sup>23</sup>;

- os Estados, pelo artigo 155, a três exigências:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

De Dir. da UFRGS, Inst. Int. de Direito Público e Empresarial, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1976).

<sup>23</sup> Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e Soraya David Monteiro Locatelli lembram que:

“Ressalte-se, ademais, que este tipo de tributação, ao desestimular o investimento e a poupança, tende a aumentar o consumo, contudo não de forma substancial a ponto deste aumento superar a perda gerada pela redução dos investimentos, a qual, por sua vez, pode aumentar a taxa de desemprego do País.

Não bastassem tais fatos, ainda é preciso considerar que a administração do IGF apresenta-se extremamente ineficiente e ineficaz, já que a arrecadação é irrisória em face de uma fiscalização vultosa e de difícil aferimento. Como as alíquotas do IGF não podem ser altas, sob pena de acarretar notória evasão de divisas (pela fuga de capitais), a arrecadação conseqüentemente será pequena, ao passo que, o aparato administrativo para verificar e avaliar o patrimônio do contribuinte será muito oneroso.

O que vale dizer que, o custo da administração do IGF é extremamente elevado quando comparado com a complexidade dos procedimentos para seu controle e com o valor total arrecadado, sendo este, sem sombra de dúvidas, um dos principais problemas para sua implantação” (O direito tributário no Brasil, coordenação: Ives Gandra Martins, Paulo Rabello de Castro e Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, 2ª ed., Quartier Latin/Fecomercio, 2010, p. 167).

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Patrícia Fernandes de Souza Garcia, no mesmo sentido, declaram:

“Trata-se de tributo com evidente viés ideológico, cujo objetivo é retirar parte das riquezas dos mais abastados e entregá-la ao Estado para que este a redistribua entre todos ou entre os mais pobres. É frequentemente apresentado, portanto, como instrumento tendente a tornar o sistema tributário mais justo, de forma que os pobres paguem menos impostos sobre o consumo e os ricos paguem mais impostos tanto sobre a renda, quanto sobre a acumulação de fortuna” e continuam: “Os críticos desse imposto apontam-no como fator inibidor da poupança interna do país e da recepção de investimentos estrangeiros, propiciando, numa economia globalizada, em que a informatização confere mobilidade espantosa aos capitais, a fuga de investimentos para países que não possuem essa forma impositiva” (mesma obra, p. 111/112).

prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III – propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- e os Municípios, pelo artigo 156, a três:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”.

Os impostos de importação e exportação são tributos de regulação do comércio exterior, pouco espaço abrindo para o exercício da extrafiscalidade, ou seja, de uma política de estímulos fiscais de caráter ambiental, muito embora possa a legislação incentivar, no I.I., a aquisição de equipamentos de preservação ou restauração ambiental, eliminando ou reduzindo alíquotas, o mesmo ocorrendo para incentivar a indústria local, para tais finalidades, fortalecendo-a, através do mercado exterior<sup>24</sup>.

Já o imposto sobre a renda abre maior espaço para uma política tributária ambiental de incentivos. É um imposto bem adequado para tal finalidade. Foi fartamente utilizado pela União, nas décadas de 1960 a 1990, para estimular setores e regiões (Amazônia, Nordeste, pesca, reflorestamento, culturas etc.), tendo perdido um pouco seu impacto nos últimos anos, principalmente após os diversos acordos contra dupla tributação assinados pelo Brasil, que terminaram, nos investimentos estimulados realizados no país por estrangeiros, não os beneficiando nas remessas para o exterior, visto que os investidores são obrigados a complementar aqueles tributos não recolhidos, conforme a legislação local de cada país.

Creio que se poderia trabalhar em projetos, conforme a natureza do negócio, com a adoção de técnicas preservativas na produção ou mesmo no impacto ambiental da atividade, em que as alíquotas seriam reduzidas ou até eliminadas, como de resto ocorreu para os grandes projetos regionais das décadas de 1960 a 1990.

O imposto de renda é um típico tributo “arrecadatório”.

<sup>24</sup> Leia-se na Revista da Lata (edição 2015), p. 31, o seguinte:

“Nossa Constituição, mais do que recomenda, impõe ao Poder Público uma política de incentivos que onere mais aqueles que impactam negativamente o meio ambiente”.

O mesmo ocorre com o IPI, este com maior facilidade podendo ser objeto de incentivos, por ser um tributo indireto com alíquotas variáveis de acordo com o tipo de produto produzido ou importado. Talvez seja, em nível federal, aquele tributo que mais se preste a estímulos fiscais de natureza ambiental.<sup>25</sup>

Já os impostos sobre operações financeiras e o territorial rural, tributos estes também regulatórios, podem se prestar a incentivos ambientais. O primeiro, em operações de crédito não tributadas para atividades relacionadas com o meio ambiente. O segundo, necessariamente possível, pois é o mais relacionado à convivência dos seus sujeitos passivos com o meio ambiente. A exploração agropecuária entra diretamente em contato com a natureza, sendo mais fácil estimular tributariamente, até com isenção total, os comportamentos de restauração de *habitats* destruídos. Tal imposição poderia ser, com projetos bem definidos, dirigidos à redução ou eliminação da tributação, inclusive na linha do artigo 186 da CF, no que concerne à própria função social, que, para o negócio agropecuário, está umbilicalmente ligado ao meio ambiente.<sup>26</sup>

No âmbito estadual, o ICMS, embora mais complexo na concessão de estímulos, dada a dependência de sua aprovação unânime pelos Estados mediante convênios firmados no âmbito do CONFAZ, por força do art. 155, § 2º, inciso XII, letra “g” e inciso VI, é, a meu ver, de possível utilização, o mesmo ocorrendo com o IPVA,

<sup>25</sup> Carlos Ayres Britto elogia o IPI e o ICMS como os impostos mais adequados para uma política de extrafiscalidade tributária:

“Quanto às políticas públicas de natureza tributária, também umbilicalmente ligadas a toda a Ordem Econômica, faz-se imprescindível a lembrança de que certos tributos, como o IPI e o ICMS, poderão assumir compostura seletiva em razão da essencialidade do seu próprio fato gerador ou do seu pressuposto material de incidência (inciso I do § 3º do art. 153 e inciso III do § 2º do art. 155, todos da Constituição. E o certo é que, ao falar do meio ambiente ecologicamente equilibrado como ‘essencial à sadia qualidade devida’ (*caput* do art. 225), a própria Magna Carta estende essa nota da essencialidade para toda empreitada ou para todo produto econômico especialmente favorecedor de tal equilíbrio. Como, *verbi gratia*, os produtos e atividades ou então os processos ou métodos de fabricação e de serviços cujo impacto ambiental seja nulo. Ou de elevada taxa de reciclabilidade. Ou cuja durabilidade maior minimize seu impacto ambiental no tempo. Ou que impliquem sistemática e suficiente compensação igualmente ambiental. Ou que façam da possibilidade de coleta dos seus resíduos para reinserção no processo produtivo um meio de vida tão sem maiores riscos para a saúde humana quanto absorvente de expressivos contingentes de trabalhadores ou microempresas. Situação em que o princípio econômico do tratamento diferenciado ao meio ambiente melhor se interpenetra com o princípio identicamente constitucional da busca do pleno emprego e/ou da redução de desigualdades sociais. Confirmação, em suma, da imperiosidade do implemento de políticas públicas tributárias que sirvam a esse encarecido princípio do tratamento diferenciado ao meio ambiente como forma de cumprimento de um explícito dever estatal e também como reconhecimento de que nele próprio a Ordem Econômica brasileira tem um dos seus mais salientes traços de identidade” (*Revista da Lata*, 2015, p. 25).

<sup>26</sup> O artigo 186 da CF está assim redigido:

“Art. 186. A função social é cumprida quando a propriedade rural atende, simultaneamente, segundo critérios e graus de exigência estabelecidos em lei, aos seguintes requisitos:

I – aproveitamento racional e adequado;

II – utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente;

III – observância das disposições que regulam as relações de trabalho;

IV – exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores”.

O único aspecto curioso do dispositivo, que justifica a desapropriação de imóvel rural que não cumprir sua função social, é eventual desapropriação por não ter promovido “o bem estar do próprio proprietário (inciso IV)!!!

desde que os veículos sejam movidos a combustível não poluente.

O imposto de transmissão seria de mais difícil uso, mas nada impede que também seja utilizado, desde que o beneficiário da transmissão não onerosa se comprometa a cuidar de recuperação ambiental com os recursos recebidos.<sup>27</sup>

Na esfera municipal, o IPTU é de menor espectro de utilização que o ITR, mas, nas áreas urbanas, onde se faz necessária a preservação ambiental, pode ser utilizado como forma de estímulo, o mesmo ocorrendo com o ISS para as atividades consideradas relevantes para tais finalidades.

O imposto de transmissão onerosa, todavia, parece-me de difícil, mas não impossível utilização, pois dependeria da vinculação do adquirente de utilizar o bem com finalidade de proteção ao meio ambiente.

No que concerne às taxas são estas mais adotadas para punir às agressões ao meio ambiente do que para estimular a não agressão, só podendo ser utilizadas de forma transversa, ou seja, neste caso, reduzindo-se o nível da eventual taxa já existente.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Cleucio Santos Nunes escreveu:

“Diante disso, o ponto de ajuste mais adequado ao sistema jurídico brasileiro leva em consideração princípios de índole ambiental, tais como o do poluidor-pagador e prevenção, porém pela via indireta, isto é, concedendo isenções ou incentivos, como, por exemplo, deduções da base de cálculo dos tributos em relação àquele que polui menos.

A adoção de incentivos, em vez da majoração de tributos, poderá trazer resultados mais eficientes, visto que estimula o empreendedor a adquirir novas técnicas de preservação. Ninguém gosta de pagar tributos! Se o Estado abre mão de seu crédito, exigindo em contrapartida certos compromissos de preservação, estar-se-á diante de uma dupla vantagem: i) colaboração do Estado como corretor de externalidades negativas (Pigou); ii) maior eficiência na conscientização da necessidade de preservação do meio ambiente (princípio da cooperação).

Nem se diga que o uso de incentivos fiscais ao não poluidor ou ao menos poluidor venha a ferir a isonomia tributária. A regra da igualdade não pode ser concebida, no Direito Tributário, ou em qualquer outro ramo do Direito, no seu aspecto formal meramente, qual seja, ‘todos são iguais perante a lei’. Não há ofensa ao princípio em referência, na medida em que se está tratando desiguais de modo desigual. Todos são poluidores (igualdade formal), mas uns poluem menos que outros (objetivo da política ambiental tributária); logo, estes devem receber tratamento diferenciado por estarem engajados nos objetivos da preservação. Nesse processo de busca do equilíbrio na quantificação do valor das perdas, o ótimo de Pareto estará na virtualidade de que todos produzam sem poluir ou poluam menos, estimulados pelo pagamento de menos tributos” (*Direito tributário e meio ambiente*, Dialética, p. 163).

<sup>28</sup> Leia-se:

“Recurso Extraordinário 416.601-1 Distrito Federal

Relator: Min. Carlos Velloso

Recorrente(s): Associação Gaúcha de Empresas Florestais - Ageflor

Advogado(als): Atina Maria da Trindade dos Reis e Outro (ais)

Recorrido(als): Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais e Renováveis - Ibama

Advogado(a/s): Lina Espíndola

Ementa: Constitucional. Tributário. Ibama: Taxa de Fiscalização. Lei 6.938/181, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G. C.F., art. 145, II.

Pinto Ferreira lembra, ao comentar o artigo 225 da CF que: “A definição legal de meio ambiente é a seguinte: ‘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’ (Lei nº 6.938, de 31-8-1981, art. 3º, 1).

O ambiente se compõe de um complexo de elementos naturais, culturais e artificiais: meio ambiente natural, abrangendo o solo, a água, o ar atmosférico, a flora, a fauna, em suma, a biosfera; meio ambiente cultural, formado pelo patrimônio artístico, histórico, turístico, paisagístico, arqueológico; meio ambiente artificial, integrado pelo espaço urbano construído, tais como edificações, ruas, praças, áreas verdes, equipamentos públicos.

As contribuições de melhoria não se prestam a incentivos, como os impostos compulsórios também não.

No que concerne às contribuições especiais, excludo, de início, aquelas no interesse das categorias, mas incluo, como de possível estímulo as de intervenção no domínio econômico, desde que redutoras de eventuais contribuições existentes em face da finalidade de preservação ou restauração ambiental.

Já no que concerne às contribuições sociais, os estímulos poderão ter as características mais elásticas, em face de a jurisprudência ter acrescentado outras finalidades paralelas, sobre haver, na preservação ambiental, possibilidade de dar caráter de benefício social à coletividade.

Neste caso, principalmente PIS e COFINS poderiam ser reduzidos ou eliminados em função do objeto da atividade.<sup>29</sup>

Colocadas tais premissas, passo a responder as questões formuladas:

---

A civilização tem tido grande progresso, porém tem degradado constantemente a biosfera. Atualmente vivem no mundo 5,57 bilhões de pessoas, com cerca de 1 bilhão nos países desenvolvidos e abastados, estes, sobretudo, fazendo mau uso dos recursos da natureza e prejudicando seriamente o ecossistema. Daí os diversos congressos que foram realizados ultimamente, como a Conferência de Estocolmo de 1972, reunindo cento e catorze países do mundo, e a Conferência realizada no Rio de Janeiro, em 1992, vinte anos depois.

Salienta Ramón Martín Mateo: 'O homem de hoje usa e abusa da natureza como se fosse o último inquilino deste desgraçado planeta, como se atrás dele não se anunciasse um futuro. A natureza converteu-se assim num bode expiatório do progresso.'" (*Comentários à Constituição brasileira*. 7º vol. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 2641265)

Revista Dialética de Direito Tributário nº238 p. 169

I – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental; TCFA – do Ibama: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade.

II – R.E. conhecido, em parte, e não provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade, nos termos do voto do relator, conhecer, em parte, do recurso e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votou a Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente) e, neste julgamento, os Senhores Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes.

Brasília, 10 de agosto de 2005.

Ellen Gracie – Vice-presidente  
(no exercício da Presidência)

Carlos Velloso – Relator". (Destques meus) (Site do STF).

<sup>29</sup> Leila Von Sohsten Ramalho e Rosana Maciel Bittencourt Passos escrevem:

"Tem-se, assim, que os tributos, na sua dimensão extrafiscal, têm a função arrecadatória posta em segundo plano, passando a atuar como auxiliares ao poder regulatório do Estado, possibilitando a este afastar, pelo agravamento da carga tributária, certas atividades ou comportamentos contrários ao interesse público, ou, por outro lado, estimular, pelo abrandamento da tributação, as condutas convenientes à comunidade.

Com tal concepção é que a extrafiscalidade tributária se revela, sob a ótica da tutela ambiental, instrumento dos mais úteis, ao permitir que sejam premiadas, por força de reduções de alíquota, isenções ou afins, as posturas ambientalmente corretas, bem como desencorajados, pela via da oneração da carga tributária, os comportamentos lesivos ao meio natural. Neste último aspecto, aliás, a extrafiscalidade se mostra duplamente interessante, pois possibilita sejam corrigidas as falhas de mercado que resultam nas chamadas externalidades negativas, assim entendidos os efeitos deletérios da atividade econômica que não são internalizados pela produção – por exemplo, o custo da despoluição ou recomposição de uma área degradada –, sendo indevidamente suportados pela sociedade, e que, com a intensificação da tributação, passarão a ser debitados ao agente, que os terá de incorporar ao custo de seu produto" (Direito ambiental e as funções essenciais à Justiça, Ed. RT, apres. Vladimir Passos de Freitas, p. 333/334).

*Considerando as principais características do atual Sistema Tributário brasileiro nas esferas federal, estaduais e municipais, que implicações práticas teria a introdução de elementos que refletissem, no citado Sistema, o princípio constitucional constante do art. 170, inciso VI da Constituição Federal?*

Entendo que as implicações práticas seriam:

a) sensível contribuição para a preservação ou recuperação do meio ambiente, a apresentação de projeto de lei de redução ou eliminação de incidências tributárias conforme as atividades capazes de impactá-lo, tornando possível a não degradação do sistema ecológico nacional;<sup>30</sup>

b) um estímulo real à adoção de técnicas capazes de criar, na atuação econômica, uma “economia verde”, na feliz expressão de Thomas Friedman, como ocorreu com a rede eólica de produção de energia, que as margens das estradas de ferro germânicas ostentam, com isenções e estímulos capazes de atrair investidores;<sup>31</sup>

c) o cumprimento de um desiderato constitucional de diferenciar, estimulando ou punindo os que recuperam ou prejudicam o meio ambiente;<sup>32</sup>

d) reflexo positivo, junto às autoridades internacionais na matéria, com impactos indiscutíveis nos “fóruns” plurinacionais, exercendo-se, assim, liderança numa política capaz de não prejudicar o único *habitat* que os seres humanos ainda têm para sobrevivência de uma população que, até o fim do século, deve superar 10 bilhões de pessoas, em face de o Brasil possuir

<sup>30</sup> Aspectos relevantes da maneira de se atuar na área tributária, encontra-se no livro coordenado por Heleno Taveira Torres, intitulado “Direito Tributário Ambiental”, escrito pelos seguintes autores: Alejandro Altamirano, Anderson Orestes C. Lobato, Andrea Amatucci, Carlos Palao Taboada, Celso Antonio Pacheco Fiorilio, Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida, Cristiane Derani; Domingo Carbajo Vasco, Fernando Facury Scaff, Fernando Serrano Antón, Gilson César Borges de Almeida, Heleno Taveira Tôrres, Ives Gandra da Silva Martins, José Casalta Nabais, Jose Luis Bolzan de Moraes, Jussara S. Assis Borges Nasser Ferreira, Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, Lise Vieira da Costa Tupiassii, Luís Eduardo Schoueri, Luis Manuel Abuso González, Marcelo Figueiredo, Maria de Fátima Ribeiro, Maria Lúcia Luz Leiria, Paulo Caliendo, Pabbo Chico de la Cámara, Pedro Manuel Herrera Molina, Pietro Selicato, Regina Helena Costa, Ricardo Lobo Torres, Roberto Ferraz, Victor Uckmar, Willis Santiago Guerra Filho (Malheiros Editores, São Paulo, 2005).

<sup>31</sup> Rodrigo Jorge Moraes, Mariangela Garcia de Lacerda Azevedo e Fábio Machado de Almeida Delmanto coordenaram a obra “As Leis federais mais importantes de proteção ao meio ambiente – comentadas”. (Ed. Renovar, Rio – SP – Recife, 2005).

<sup>32</sup> José Renato Nalini trata do assunto no livro “Ética ambiental” (2ª ed., Millenium Ed, Campinas, SP, 2003).

uma das maiores reservas de biodiversidade;<sup>33</sup>

e) inovação, em matéria de tecnologia ambiental, dos meios de produção, como ocorreu, na década de 1970, após o 1º choque do petróleo, com o desenvolvimento do etanol combustível, infelizmente, por equivocadas políticas, prejudicado, nos últimos tempos;<sup>34</sup>

f) finalmente, tornar o país uma potência econômica, a partir do “planeta verde” e do desenvolvimento econômico e social, com estímulos bem planejados de suas atividades negociais e adequados e diferenciados tratamentos de um dos nove princípios fundamentais da ordem econômica, enumerados no artigo 170<sup>35</sup>.

*À luz do presente arcabouço normativo tributário, que providências ou alterações legislativas seriam necessárias ou recomendáveis para que a observância do art. 170, inciso VI, da CF, seja eficaz no que refere aos resultados ambientais visados?*

Nas considerações apresentadas antes da resposta ao primeiro quesito, indiquei todos os tributos de possível utilização para a aplicação estimuladora da legislação tributária, objetivando premiar empresas por sua participação na preservação ou recomposição do meio ambiente, ou seja, para sua “sustentabilidade”.

E. J. Mishan,<sup>36</sup> na década de 1970, ao discorrer sobre as deseconomias, já mencionara a necessidade de um preço a ser pago pela utilização da natureza em

<sup>33</sup> Terence Trennepohl, em seu “Direito Ambiental” (Ed. Podivim, 4ª ed., 2009).

<sup>34</sup> Colin Norman, em seu livro “*Running on empty*” Ed. Worldwatch Institute, Washington, 1979, dá especial destaque à experiência brasileira.

<sup>35</sup> O artigo 170 e seu parágrafo único estão assim redigidos:

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.

<sup>36</sup> *Economic Growth: Some pessimistic reflections*, The Great Ideas, 1971, Encyclopedia Britannica, p. 52/71.

benefício das empresas, através da imposição maior.

Em face da referida disposição constitucional e de outros dispositivos espalhados pela Lei Maior, entendo que tais políticas de diferenciação para estimular a sustentabilidade foram inteiramente hospedadas pelo Texto Maior do país.<sup>37</sup>

Todo o trabalho dos interessados deve ser dirigido a mostrar ao Executivo, ser positiva a alteração de legislação, objetivando a sustentabilidade que deve passar por:

- 1) estudo de atividades e técnicas na produção, transporte, comercialização que propiciem melhoria das condições atuais, no setor, acoplando-as às técnicas existentes, quanto à preservação ambiental, exploração de recursos naturais, recuperação de resíduos e todos os aspectos objetivando um programa moderno de proteção à natureza;
- 2) tal estudo deverá detectar as áreas em que a preservação e/ou recuperação pode ser realizada;
- 3) uma vez detectadas as atividades antigas remodeladas ou novas decorrentes de avanço tecnológico, apresentar, com ampla justificativa, acrescida de dados e estatísticas, a forma de adaptar as novas tecnologias às necessidades atuais de sustentabilidade através de anteprojetos de leis;
- 4) contatar as agências reguladoras dos respectivos segmentos empresariais, as autoridades responsáveis pelo impacto dos projetos de leis no âmbito ambiental, para demonstrar que a adoção de nova forma de atuar representará benefícios a toda coletividade, razão pela qual, o engajamento oficial far-se-á necessário;
- 5) como os projetos de leis em matéria fiscal devem ser oriundos do Poder Executivo, de acordo com o artigo 61 § 1º, inciso II, letra "b" da CF, assim redigido:

---

<sup>37</sup> Terence Trennepohl escreveu:

"A Constituição Federal de 1988, diferentemente das demais até então promulgadas no país, fez valer uma exigência que muito preocupa os estudiosos do direito que lutam para a inserção de normas que tratem das questões ambientais.

Inovando brilhantemente, a nossa Carta Magna trouxe um capítulo específico sobre o assunto, voltado inteiramente para o meio ambiente, definindo-o como sendo direito de todos e lhe dá a natureza de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, incumbindo ao poder público e à coletividade o dever de zelar e preservar para que as próximas gerações façam bom uso e usufruam livremente de um meio ambiente equilibrado" (Direito ambiental, 4ª ed., Ed. Podivm, p. 79).

Art. 61

§ 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:

II – disponham sobre:

b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;

tal etapa não poderá prescindir da colaboração das autoridades responsáveis, além do Ministro da Fazenda, que, após receber o laudo do impacto ambiental elaborado pelos órgãos competentes, examinará as possibilidades e o impacto fiscal dos anteprojetos de estímulos;

6) uma vez obtido o apoio governamental, veiculada a proposta a partir do Executivo, este a enviará ao Congresso, havendo necessidade de trabalhar – já agora em projetos de leis – o Congresso Nacional, procurando os líderes, deputados e as Comissões específicas para discutir os aspectos relevantes da iniciativa presidencial;

7) o mesmo procedimento poderá ser adotado em relação aos tributos estaduais, que competem incentivar, como enunciado no corpo do parecer;

8) o problema maior será, quanto ao ICMS – imposto de vocação nacional, regionalizado – visto que os incentivos terão que ser aprovados pelo Confaz, pela unanimidade dos Estados. Um trabalho adequado junto ao Confaz, portanto, mostrando que o incentivo é de interesse nacional e pode ser concedido por decisão unânime, talvez facilite a aprovação setorial ou regional, em se determinando qual o impacto positivo que sua adoção trará para o país, em nível de sustentabilidade ambiental.<sup>38</sup>

O certo, todavia, é que a matéria jurídico-tributária poderá ser bem trabalhada, mas o que efetivamente terminará auxiliando o encaminhamento

---

<sup>38</sup> Tendo Paulo de Barros Carvalho e eu participado de Comissão para nosso desconforto denominada de Notáveis, nomeada pelo Presidente do Senado, José Sarney, constituída ainda por Nelson Jobim, Everardo Maciel, Bernard Appy, Fernando Rezende, João Paulo dos Reis Velloso, Luís Roberto Barroso, Manoel Felipe Rêgo Brandão, Marco Aurélio Marrafon, Michal Gartenkraut e Sérgio Roberto Rios do Prado, apresentamos 12 anteprojetos, um deles para solucionar a Guerra Fiscal. Divulgamos tais anteprojetos, ao lado de dois estudos nossos, no livro “Guerra Fiscal Reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS” (Ed. Noeses, 2014).

e a aprovação do mecanismo de extrafiscalidade, será, para cada produto, para cada atividade que se pretenda beneficiar, uma correta avaliação do impacto positivo no meio ambiente, com conveniente demonstração de vantagens para a sociedade dos referidos projetos.<sup>39</sup>

S.M.J.

São Paulo, 05 de Agosto de 2015.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

P2015-009 ABRALATAS

---

<sup>39</sup> Elenco alguns trabalhos de interesse sobre a matéria:

- *Tributação Ambiental Fiscal (Dever Estado) e Extrafiscal (Direito Estado)* – Isabela Cararo Lopes;
- *A Tributação Extrafiscal e o Meio Ambiente* – Juliana Vieira de Araújo;
- *Políticas Públicas para a Concessão de Incentivos Fiscais na Proteção Ambiental* – Henrique Sampaio Goron;
- *Tributação Sustentável – a Experiência Estrangeira e e Política Fiscal Brasileira* – Joana Franklin de Araújo;
- *Desenvolvimento Sustentável e Tributação: o Papel do Tributo Ambiental no Brasil* – André Luiz Fonseca Fernandes;
- *O Princípio do Tratamento Tributário Ambientalmente Diferenciado – uma Interação entre e Princípio da Isonomia Tributária e o Sistema de Princípios Ambientais-Econômicos do Estado do Bem-Estar Ambiental Brasileiro* – Carlos André Huning Birnfeld e Liane Francisca Huning Birnfeld.