

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP**

**Beatriz Toledo de Moraes e Moura**

**Os benefícios fiscais na proteção do meio ambiente**

**MESTRADO EM DIREITO**

**São Paulo**

**2023**

**Beatriz Toledo de Moraes e Moura**

**Os benefícios fiscais na proteção do meio ambiente**

**MESTRADO EM DIREITO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção de título de MESTRE em Direito Processual e Constitucional Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Isabela Bonfá de Jesus.

**São Paulo**

**2023**

M929

Moura, Beatriz Toledo de Moraes e

Os benefícios fiscais na proteção do meio ambiente. – São Paulo: [s.n.], 2023.

184 p. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito, 2023.

Orientadora: Profa. Dra. Isabela Bonfá de Jesus

1. Direito tributário. 2. Benefícios fiscais 3. Desenvolvimento sustentável. 4. Preservação ambiental. I. Jesus, Isabela Bonfá de. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. III. Título.

CDD 340

**Beatriz Toledo de Moraes e Moura**

**Os benefícios fiscais na proteção do meio ambiente**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção de título de MESTRE em Direito Processual e Constitucional Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Isabela Bonfá de Jesus.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Isabela Bonfá de Jesus  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
(PUC-SP)

---

Profa. Dra. Luiza Nagib  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
(PUC-SP)

---

Profa. Dra. Renata Elaine Silva Ricetti Marques  
Escola Paulista de Direito  
(EPD)

**São Paulo  
2023**

## AGRADECIMENTOS

Ingressar no mestrado requer muito estudo, dedicação e paciência. Enquanto escrevia, fiz um paralelo entre minha escrita e um bolo. Assim como esse doce requer o acréscimo de ingredientes, a minha dissertação cresceria a cada dia, com um parágrafo escrito de cada vez, para que, ao final, fosse gerado um texto coeso, assim como a explosão de sabores gerados nesta deliciosa guloseima.

Diferentemente de um bolo, este trabalho não foi feito com apenas duas mãos. Foi preciso a presença de outras pessoas neste período tão açucarado, para que tudo pudesse ter sido feito de modo mais prazeroso, desta forma, eu agradeço à professora Elizabeth Nazar Carrazza, ao professor Roque Antonio Carrazza, ao professor Willis Santiago Guerra Filho e ao professor Marcio Pugliesi, e aos seus respectivos assistentes, por me proporcionarem maior conhecimento, aos profissionais da biblioteca, por me ajudarem na procura dos livros e à própria Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, por me possibilitar esta aventura.

A minha orientadora, professora Isabela Bonfá de Jesus, os meus mais sinceros agradecimentos, por ser sempre muito atenciosa e generosa, sua paciência foi primordial para a elaboração e o corte metodológico desta dissertação. Sem sua ajuda e orientação, este trabalho não seria o que foi.

Um agradecimento especial ao assistente de professor, Carlos Augusto Daniel Neto, por ajudar-me nesta dissertação, contribuindo com textos e livros para acalorar o tema.

À professora Renata Elaine Silva Ricetti Marques, pelo auxílio no estágio docente.

Aos amigos que fiz neste mestrado *on-line*, do núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário, em especial, a Vanderson Souza e Maria Danielle Rezende de Toledo, e dos demais núcleos, principalmente Cibele Neves e Everton Paul.

Aos amigos conhecidos ao longo da vida, Bruna Quintanilha, Vanessa Di Cessa, Danielle Claudino, Lucas Bueno, Eduardo Gahyva, Gregory Simões e Thales Bazilio, por comprarem livros, lerem, relerem e trazer novos debates aos meus textos acadêmicos.

À minha família pelo amor, carinho, atenção, apoio e incentivo incondicionais.

Podem ter a certeza de que com o apoio de vocês, esta jornada de mestrado se tornou muito mais proveitosa e adoçada.

“O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras”. – Princípio 1º da Conferência de Estocolmo – 1972.

“As bases estão lançadas, presando pelos incentivos. O futuro dirá se são suficientes” – (Terence Dornelles Trennepohl).

MOURA, Beatriz Toledo de Moraes e. *Os benefícios fiscais na proteção do meio ambiente*. 2023. 184 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

## RESUMO

O presente trabalho trata sobre determinados benefícios fiscais na proteção do meio ambiente, especialmente demonstrando a função social advinda da extrafiscalidade que, via políticas públicas do Estado, incentiva e desincentiva comportamentos da sociedade, dentre os quais, se encontra o empenho das medidas de preservação ambiental. A partir do exposto, demonstra-se como a extrafiscalidade tributária tem valores importantes e constitucionalmente consagrados, e sua convivência com os princípios tributários da capacidade contributiva, isonomia e legalidade tributária. A extrafiscalidade, para a proteção da morada e subsistência dos seres vivos, induz ou desestimula comportamentos na comunidade, possuindo seus limites de aplicação para com o sistema tributário nacional, dispostos com maior ênfase na Lei de Responsabilidade Fiscal. Porém, se observados os limites orçamentários, pelos benefícios fiscais, não há a necessidade de haver a criação de uma espécie tributária ambiental nova, um “tributo ambiental”, estando de acordo com as conferências climáticas que pregam o desenvolvimento de forma consciente e com o artigo 225 da CF/88. Casos práticos ambientais são observados com maior ênfase nos incentivos fiscais federais.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; extrafiscalidade; benefícios fiscais; desenvolvimento sustentável; preservação ambiental.

MOURA, Beatriz Toledo de Moraes e. *The tax benefits in the protection of the environment*. 2023. 184 p. Dissertation (Masters in Laws). Graduate Program in Laws. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

## ABSTRACT

The present work deals with the role of certain tax benefits in protecting the environment, especially demonstrating the social function arising from extrafiscality which, through public policies from the Government, encourages and discourages society's behavior, among which, the efforts for environmental preservation measures. From the above, it is demonstrated how tax extrafiscality has important and constitutionally enshrined values and its coexistence with the tax principles of contributory capacity, isonomy and tax legality. The extrafiscality, for the protection of habitation and subsistence of living beings, induces or discourages behaviours in the community, having its application limits within the national tax system, arranged with greater emphasis in the Fiscal Responsibility Law. However, if the budget limits are observed, due to tax benefits, there is no need to create a new environmental tax type, a "environmental tax", going in accordance with the climate conferences that preach development in a conscious way and being in the pursuant to article 225 of CF/88. Practical environmental cases are observed with greater emphasis on federal tax incentives.

**Keywords:** Tax Law; extrafiscality; tax benefits; sustainable development; environmental preservation.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
CF/88	Constituição Federal de 1988
COFINS	Financiamento da Seguridade Social
CONAMA	Conselho Nacional do Meio Ambiente
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação;
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPHAN	Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional
IPI	Imposto de Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto sobre a Renda
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PGH	Projeto Genoma Humano
PL	Projeto de Lei
PNMA	Política Nacional do Meio Ambiente
PNUMA	Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
REINFA	Desenvolvimento e à Produção de Fontes Alternativas de Energia Elétrica
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUDENE	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>CAPÍTULO 1 - DO MEIO AMBIENTE.....</b>	<b>15</b>
1.1. Meio ambiente na CF/88.....	15
1.1.1. O meio ambiente e sua classificação.....	25
1.2. Os princípios ambientais constitucionais.....	36
1.2.1. Princípio da precaução e da prevenção.....	37
1.2.2. Princípio do desenvolvimento sustentável.....	41
1.2.3. Princípio do poluidor-pagador e do protetor-recebedor .....	46
1.3. O meio ambiente em risco e as suas convenções para proteção ambiental.....	51
<b>CAPÍTULO 2 - SOBRE O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>68</b>
2.1. Do Sistema Constitucional Tributário e a Competência Tributária.....	68
2.2. Os Princípios Constitucionais Tributários.....	78
2.2.1. Princípio da Capacidade Contributiva.....	80
2.2.2. Princípio da Isonomia.....	85
2.2.3. Princípio da Legalidade Tributária.....	88
<b>CAPÍTULO 3 - EXTRAFISCALIDADE, INCENTIVOS FISCAIS E SUBESPÉCIES..</b>	<b>93</b>
3.1. Da extrafiscalidade.....	93
3.1.1. Extrafiscalidade: relação com os princípios tributários.....	100
3.1.2. Extrafiscalidade ambiental.....	108
3.2. Manifestação da extrafiscalidade: Benefícios fiscais, incentivos fiscais e a Lei de Responsabilidade Fiscal.....	113
3.2.1. Serventia do incentivo fiscal e subespécies.....	120
3.2.1.1. Isenção e Alíquota zero.....	126
3.2.1.2. Redução da base de cálculo.....	134

3.2.1.3. Remissão.....	137
3.2.1.4. Anistia.....	139
<b>CAPÍTULO 4 - BENEFÍCIOS FISCAIS TRIBUTÁRIOS VOLTADOS À MANUTENÇÃO DO AMBIENTE SAUDÁVEL.....</b>	<b>143</b>
4.1. “Do tributo ambiental” e da adequação dos tributos nacional em prol do ambiente.....	143
4.2. Benefícios Fiscais e Conferências Internacionais.....	156
4.3. Experiências de Incentivos Fiscais Ambientais nos Impostos da União.....	160
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>169</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>172</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo verificar como o direito tributário pode intervir na manutenção do meio ambiente natural, especificamente sobre determinados benefícios fiscais na proteção do meio ambiente.

O tema é considerado relevante pelo fato de que a área tributária pode auxiliar o Poder Público para uma preservação ambiental, saindo da clássica função fiscal do tributo, na qual apenas arrecada dinheiro aos cofres públicos, para a função extrafiscal, voltada aos anseios sociais, via políticas públicas, incentivar e desincentivar comportamentos da sociedade, dentre os quais, empenhar-se em medidas de preservação ambiental, para salvaguardar o meio ambiente à presente e às futuras gerações de seres vivos.

Nesta perspectiva, de como a área tributária pode atuar positivamente no meio ambiente, de forma ampla, o que será analisado é como o meio ambiente está previsto na Constituição Federal; como a defesa está alçada à ordem econômica igual à livre iniciativa; bem como os principais princípios desta rede de proteção constitucional, suas classificações, riscos climáticos e convenções para o seu amparo. Posteriormente, discorre-se sobre o sistema tributário nacional, os princípios tributários envolvidos, a extrafiscalidade, sobre a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal, formas de benefícios fiscais, e como o sistema tributário pode se adequar a uma melhora ambiental, estando de acordo com convenções internacionais, não necessitando da criação de um tributo específico ambiental, além de exemplos de benefícios fiscais voltados aos impostos da União.

Em uma visão restritiva, será visto como a extrafiscalidade evoluiu e como os anseios sociais se tornaram importantes quanto à arrecadação dos entes públicos. O Poder Público, por meio de políticas públicas, incentiva e desincentiva comportamentos da sociedade, que podem ser úteis na preservação ambiental. Também serão analisados os benefícios fiscais, sua serventia e subespécies que podem se adequar a uma perspectiva ambiental; e como os princípios tributários da capacidade contributiva, isonomia e legalidade são capazes de conviver na questão extrafiscal e ambiental, além de como esses mecanismos podem ser utilizados na preservação ambiental, sendo um método válido existente, e de acordo com o sistema nacional tributário, resguardado no artigo 225 da CF/88.

O sistema tributário nacional pode ser adequado, com o intuito de proteger o meio ambiente, lugar em que os indivíduos vivem, sendo uma forma de dar consciência ecológica, fazendo com que a geração presente tenha noção da importância de um meio ambiente sadio, e embora o tema principal, desta dissertação, seja sobre os benefícios fiscais, outras formas existentes no sistema podem auxiliar no cuidado ambiental, como será citada, de forma singela, a Cide-Combustível.

Este trabalho, em sua totalidade, possui quatro capítulos. No primeiro, o que estará em voga é a questão ambiental na CF/88, demonstrando o dever de cuidar, tão importante, não só para a presente, como para as futuras gerações de seres vivos.

A sobrevivência dos seres vivos depende da saúde do planeta. Por isso, a preocupação em preservar toda a forma de vida, sendo útil ao próprio meio ambiente. Dando continuidade, será evidenciada a sua classificação, os principais princípios dessa rede de proteção, a importância do artigo 225 da CF/88 e como a lei fundamental é extremamente cuidadosa sobre a questão ambiental, dando competência a todos os entes da federação, comumente, para a proteção do meio ambiente e, de forma concorrente, legislarem sobre o tema.

Entretanto, mesmo sabendo que os biomas são imprescindíveis para a subsistência da espécie humana, estes se encontram em risco por meio de uma visão errônea de se desenvolverem, sem responsabilidade ambiental, e como as manifestações sobre as mudanças climáticas estão agindo com o intuito de haver o desenvolvimento sem a destruição ambiental completa.

Com relação ao segundo capítulo, apresenta-se o sistema tributário nacional, de forma a ser um sistema extremamente rico e entrelaçado às matérias tributárias, de modo que todos os entes federativos tenham competências e arrecadações, havendo um pacto federativo de forma coesa, e como os princípios tributários da capacidade contributiva, isonomia e legalidade são tratados em âmbito nacional.

O terceiro capítulo, o mais denso de todos, traz conceitos de como o sistema tributário deixou de ser apenas fiscal, com o passar do tempo, na busca da função extrafiscal da norma tributária, e que a concessão para incentivos fiscais possui limites existentes na Lei de Responsabilidade Fiscal. A partir de tais premissas, o que faz a função extrafiscal com relação

aos princípios, sua convivência e relacionamento com meio ambiente, no esforço de induzir comportamentos ambientais de forma a lograr o desenvolvimento sustentável, de acordo com o estipulado no artigo 225 da CF/88.

O quarto e derradeiro capítulo demonstra a possibilidade de ser utilizado o sistema tributário nacional, ser ajustado com a possibilidade de utilização da extrafiscalidade, via benefícios fiscais, na preservação do meio ambiente natural, sem ser necessária a ruptura de sistema, ou haver a criação de uma nova espécie tributária ambiental, já na sobrecarregada carga tributária brasileira arcada pelos contribuintes-cidadãos.

O Poder Público, com suas formas existentes de induzir aos incentivos fiscais, presentes nas convenções mundiais, está apto a sanar essa ferida ambiental e trazer o desenvolvimento sustentável ao país e, mesmo ainda sendo tímidas as leis, demonstram-se os incentivos fiscais nos impostos da União, como elas cresceram em cenário nacional, com o intuito de haver uma melhora ambiental brasileira.

## **CAPÍTULO 1 - DO MEIO AMBIENTE**

### **1.1. Meio ambiente na CF/88**

O meio ambiente é essencial para os seres vivos, pelo fato marcante de ser a morada para todos, desde os mais complexos aos mais simples. E é na natureza existente no planeta Terra, onde há diversas formas de subsistência, que os seres vivos retiram meios para a manutenção da vida. Por isso, a preocupação em mantê-la saudável.

O meio ambiente ainda contém elementos como a terra, o ar e a água, como também ambientes urbanos e elementos culturais que também compõem esse espaço físico e, quando se trata dos seres vivos, o biosistema fornece condições para que os mesmos sobrevivam, permitindo que a vida aconteça no dia a dia e aconteça a sua evolução no decorrer da sua história.

A água que se ingere, o ar que se respira, o solo no qual se planta, tudo em que se toca envolve o espaço ambiental e deve ser estimado pelo indivíduo, afinal, esses elementos são usufruídos de alguma maneira pela criatura.

Com o passar do tempo, percebe-se que esses bens terrestres não existem de forma abundante e inacabável, reconhecendo-se a existência da sua finitude e, assim, tem-se o contato de sua real notoriedade, pela manutenção não só da vida humana, mas de todos os seres habitantes da orbe.

A preservação ambiental é de extrema urgência, considerando que sem a sua existência não há como existir a vida humana.

A dignidade de homem decorre de um meio ambiente apto para exista a sua subsistência, retirando dele os itens básicos para a continuidade e a manutenção do próprio indivíduo.

Viver tendo a dignidade preservada é, de fato, algo realmente imprescindível, considerando a manutenção da vida no planeta. Não há como existir na plenitude se houver a

escassez de água, por exemplo, por ser um bem básico para a existência de qualquer ser vivo terrestre ou aquático.

Considerando que ainda não existem evidências científicas aptas a afirmar sobre a possibilidade de tornar outro planeta uma eventual morada da vida terrestre, torna-se ainda mais claro que essa biosfera necessita de cuidados especiais para que não tenha a extinção completa dos seres aqui vivos.

Sendo assim, o meio ambiente e todos os elementos que o compõem devem ser considerados e respeitados. Sua preservação e manutenção são compulsórias para que suceda tanto a vida dos seres humanos, e suas atividades socioeconômicas, quanto para o restante dos seres residentes no planeta.

Dessas considerações, o constituinte brasileiro, na elaboração da atual Constituição, compreendeu a sua importância e fez com que houvesse uma real elevação do meio ambiente e, assim, a Constituição de 1988 foi a primeira a tratar sobre a necessidade de o meio ambiente ser preservado e mantido, trazendo para si um capítulo específico, o Capítulo VI - “Do meio ambiente”, dentro do Título VIII – “Da Ordem Social”.

E, por mais que nas antigas legislações houvesse algum tratamento ambiental, a Constituição de 1988, por ter este capítulo próprio, demonstra um cuidado especial com o tema, e pode ser considerada uma “Constituição Verde”, pela marca de ter consigo diversos dispositivos e um capítulo distinto em seu corpo, tratando da questão ambiental.

Posto isso, ela demonstra um cuidado e apreço pelas questões ambientais, sendo uma Lei Fundamental, esclarecida e inovadora.

Considerando o caminhar dos direitos fundamentais, estabelece-se que houve uma sedimentação de direitos no decorrer da história, observando-se que as dimensões não são uma superior a outra, mas agem de forma que exista uma coexistência, uma interligação entre as gerações. Nesse sentido, apresentam-se os chamados direitos de primeira dimensão, que tinham como finalidade a verificação das liberdades clássicas, tais como a liberdade, o direito à vida, a privacidade, as liberdades públicas. Assim, a primeira geração trazia como

preocupação os direitos civis e políticos e carregava consigo, como pressuposição, uma não interferência do Estado.

Os direitos de primeira dimensão são chamados de direitos negativos por não envolverem o Estado na garantia de sua liberdade individual.

Nos direitos de segunda dimensão já havia uma junção maior do indivíduo com os demais em sua volta, idealizando a igualdade e não apenas a liberdade, tendo como norte os direitos sociais, econômicos e culturais, envolvendo a saúde, a educação e as questões de trabalho e moradia. Não bastava ao cidadão apenas a sua liberdade, era necessário que houvesse uma vida digna e que se gerasse o bem-estar desses indivíduos.

E, diferentemente da primeira geração, em que não havia a interferência estatal, neste caso, o Estado age de modo que se verifique o cumprimento dessa igualdade. São chamados também de direitos positivos, por ter essa ligação, e o Estado se comportando para a efetivação destes direitos.

Somente no século XX, houve a necessidade de os direitos humanos alcançarem, como um todo, a coletividade. Assim, foram elevados aos direitos de terceira dimensão, sendo esses direitos universais e difusos, que englobam a todos, de modo fraterno, no qual todos tenham um equilíbrio na qualidade de vida, na autodeterminação dos povos, independentemente de sua localidade, com uma proteção maior do que simplesmente a diplomática, mas sim uma proteção globalizada.

Observa-se que existe diferença entre os direitos difusos e coletivos, como ressalva Lucas Crecêncio Augustinho (2020, p. 23): “enquanto os direitos difusos estão sobre itens que têm impactos sobre quaisquer pessoas, o meio ambiente é um exemplo, os direitos coletivos são sobre itens que têm relevância a um determinado grupo ou coletividade”.

Neste contexto, conclui-se que o meio ambiente impacta diretamente não apenas quaisquer pessoas, mas também ele é imprescindível para todos os seres vivos da Terra, na forma difusa, ultrapassando um único indivíduo e, assim, atingindo a globalidade da esfera terrestre.

O meio ambiente ecologicamente equilibrado, em contexto constitucional, foi alçado a um direito difuso de terceira dimensão, no qual caberá tanto à coletividade, quanto ao Poder Público, o dever de protegê-lo, defendê-lo e preservá-lo para a atual e para as futuras gerações, como disposto no artigo 225 da CF/88, *caput*, a seguir transcrito:

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

No artigo supracitado, demonstra-se a terceira dimensão porque houve uma preocupação maior com os direitos difusos, sendo equilibrados e essenciais para a vida dos povos.

Mostra-se a imposição, a obrigação e a necessidade dos entes públicos e da coletividade de ter uma preocupação em como realizar esta defesa ambiental e, desta maneira, fazer com que o meio ambiente atinja um patamar jamais verificado em Constituições anteriores.

Além disso, observando o *caput* do artigo 225 da CF/88, ele impõe ao Poder Público, tanto em nível da União, quanto dos Estados, Municípios e ao Distrito Federal, observar, zelar e manter o meio ambiente de maneira ecologicamente equilibrada, inclusive, por ser tratar de um direito difuso de terceira geração, que envolve a coletividade e os entes federados. Maria de Fátima Ribeiro (2008, p. 154) ratifica esse entendimento quando relata que: “A Constituição brasileira prevê que a gestão ambiental é uma atribuição conjunta da União, dos Estados e dos Municípios”.

Assim, no artigo 23, III, VI, VII, XI da CF/88, encontram-se as competências relativas à questão ambiental, ressaltando que cabe à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios a competência comum de proteger o meio ambiente, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos, a necessidade de combater a poluição, em qualquer de suas formas, assim como de proteger as florestas, a fauna e a flora, além de registrar e fiscalizar as concessões de recursos hídricos e minerais em seu território.

Entende-se que todos os entes nacionais devem proteger a totalidade ambiental, não podendo um ente federativo se eximir dessa obrigação, deixando-a aos cuidados dos demais. Logo, reconhece-se a importância ecossistêmica como um todo.

Esse artigo, especificamente, demonstra o poder de polícia que os entes nacionais possuem para vigiar as questões ambientais. Desse modo, é de competência comum a todos o cuidado com as questões ambientais, seja na proteção das matas e seus integrantes, como a flora e fauna e recursos existentes, tanto hídricos (bacias, lençóis-freáticos, rios e mares), quanto os existentes no subsolo brasileiro.

Ter competência comum significa que seu campo de atuação pertence às várias entidades, no caso brasileiro, aos três entes nacionais, sem que o exercício de um interponha no outro, ou que venha a excluir a competência do outro. As competências dos todos agem de forma paralela, e o poder de polícia ambiental pode ser posto em atuação concomitantemente nas três esferas nacionais.

Seguindo com o tema, no artigo 24, VI, VII e VIII da CF/88, constata-se a competência da União, dos Estados e do Distrito Federal de legislar concorrentemente sobre a conservação da natureza, defesa dos solos e dos recursos naturais, sobre o controle de poluição, além de proteger tanto o patrimônio turístico, como paisagístico brasileiro.

Assim, é válido legislar sobre o meio ambiente concorrente os entes federativos, e pelo princípio da simetria da União, os Estados e os Municípios não podem ir além do que dispõem as normas de caráter geral da União. O Estado, desta forma, deve sempre observar o que a União estiver legislando a respeito desse tema, porém, caso não o tenha feito, fica ao seu dispor tratar legislativamente a matéria em interesse regional.

O mesmo acontece com o Município que deve observar tanto o Estado quanto a União, mas, caso ambos não tenham feito nada a respeito do assunto, o ente municipal pode legislar sobre a proteção ambiental, de acordo com o seu interesse local.

A competência municipal de proteção ambiental está presente no artigo 30, I e II da CF/88, podendo legislar sobre assuntos de interesse local ou, quando for devido, em caso suplementar, a legislação federal ou estadual.

O Distrito Federal tem consigo a competência para legislar o tema ambiental tanto na forma de Estado quanto na forma de Município, por ser um ente híbrido.

Seguindo com o tema do meio ambiente, na CF/88, além do Capítulo específico, no qual aborda-se apenas o meio ambiente, como comentado anteriormente, é possível encontrar dispositivos constitucionais diversos em outras áreas do texto magno, demonstrando, assim, uma verdadeira rede de proteção ambiental, como no caso do artigo 5º, LXXIII, da CF/88<sup>1</sup>.

O artigo supracitado trata da ação popular e como qualquer cidadão pode propor uma ação caso aconteça um ato lesivo ao meio ambiente. Em outros termos, confirma-se que mesmo fora do capítulo específico do meio ambiente, existem outros artigos os quais abordam a matéria ambiental, sendo, de fato uma “Constituição Verde”.

Há a ligação entre o artigo 5º, LXXIII, com o *caput* do artigo 225, ambos da CF/88, em que impõem à coletividade um cuidado ambiental, um dever de defendê-lo e preservá-lo para a presente e futuras gerações<sup>2</sup> e, uma forma de defesa é entrar com essa ação constitucional, se for visualizado e argumentado com propriedade um impacto ambiental negativo que causaria o prejuízo ambiental para a coletividade.

O complexo sistema de proteção ambiental, na visão de Marcelo Figueiredo (2005, p. 572): “desdobra-se em inúmeras ações, princípios e políticas que vão desde leis específicas

---

<sup>1</sup> Art. 5º, LXXIII da CF/88: qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao **meio ambiente** e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; (grifo nosso).

<sup>2</sup> Hans Jonas (1903-1993), filósofo alemão, de origem judaica, e abordava o tema das futuras gerações. Hans Jonas tinha uma base fortemente kantiana e argumentava de que não temos o direito de escolher a não existência de futuras gerações em função da geração atual, ou mesmo de colocá-la em risco. Sendo uma responsabilidade ter a existência da humanidade e um dever básico zelarem com o futuro da humanidade.

O tema não é simplesmente a reciprocidade, e sim, de complementariedade, conseqüentemente, o dever da presente geração x dever das gerações futuras.

Hans Jonas (2007, p. 90-91) trata sobre o princípio da responsabilidade: “Em primeiro lugar, isso significa um dever para com a existência da humanidade futura, independente do fato de que nossos descendentes diretos estejam entre elas; em segundo lugar, um dever em relação ao seu modo de ser, à sua condição. O primeiro dever inclui o dever da reprodução (ainda que não necessariamente para cada indivíduo particular), e, assim como esta última, esse dever não pode ser deduzido como uma extensão do dever do autor em relação à existência da qual ele é a causa: se esse dever existe, como gostaríamos de supor, ele ainda não foi fundamentado”.

O tema das gerações futuras e o princípio da responsabilidade de Hans Jonas estão no livro “O princípio da responsabilidade. Ensaio de uma ética para a civilização tecnológica”, traduzido para o português, por Marjorie Lisboa e Luiz Barros Montez, pela Editora Contraponto.

até instrumentos de gestão mais concreta, tudo visando a conferir eficácia à norma constitucional”.

Por meio da Constituição de 1988, outras diretrizes ambientais foram realizadas, trazendo a preocupação existente no artigo 225 da CF/88, ampliando o alcance de proteção, citando o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA), leis específicas, a Lei nº 12.651/12 que dispõe sobre a proteção da vegetação nativa, como as áreas de Preservação Permanente e as áreas de Reserva Legal, e a Lei nº 9.605/98, que trata sobre os danos ambientais.

Através da lei fundamental, foi viabilizada uma ampliação na categoria ecossistêmica, havendo um cuidado em especificar, em leis esparsas, eventuais situações que não estão no texto constitucional, mas que estão garantidas por ela, respaldadas pelo artigo 225 da CF/88, que dá as diretrizes para que as leis infraconstitucionais observem o sistema ambiental, tendo maior consciência ecologia e fazendo com que o meio ambiente seja cuidado, preservado e que observem situações que podem ser lesivas ambientais e assim por diante.

A Constituição Brasileira de 1988 trouxe características e princípios tais como o princípio do direito humano fundamental, o princípio da supremacia do interesse público na proteção do meio ambiente em relação aos interesses privados, o princípio da indisponibilidade do interesse público na proteção do meio ambiente, o princípio da obrigatoriedade da intervenção estatal, o princípio da prevenção ou precaução, o princípio do desenvolvimento sustentável, além de alguns outros que podem ser verificados tais como o princípio da proteção da biodiversidade, o princípio da defesa do meio ambiente, o princípio da responsabilização pelo dano ambiental (FIGUEIREDO, 2005).

Pelo recorte do tema proposto, em momento oportuno, tratar-se-á apenas de alguns princípios desta rede de proteção ambiental existentes na CF/88, quais sejam: do princípio da precaução e da prevenção, sobre o desenvolvimento sustentável, do princípio do poluidor-pagador e protetor-recebedor na área ambiental.

O meio ambiente também está na ordem econômica da CF/88, no título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, em seu capítulo I “Dos princípios gerais da atividade econômica”, explícito no art. 170, VI da CF/88, como reforçam Maria de Fátima Ribeiro e Jussara S. A. B.

N. Ferreira (2005, p. 671): “A busca da preservação do meio ambiente compatibiliza com um desenvolvimento econômico equilibrado, é o maior norte para a humanidade neste milênio”.

Faz com que o meio ambiente tenha um respaldo na sua preservação e que coexista com o desenvolvimento econômico, como observado a seguir:

Art. 170: A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre concorrência, 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 impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (grifo nosso)**
  - VII- redução das desigualdades regionais e sociais;
- (...) (BRASIL, 1988).

O Constituinte Originário na Constituição Federal de 1988 enalteceu a livre concorrência, a redução das desigualdades sociais e regionais e o meio ambiente, com o intuito de que houvesse uma vida digna para todos, sem prejuízos locais e ambientais, e fica claro para Carlos Augusto Daniel Neto (2016, p. 44) que: “são visíveis compatibilidades materiais que refletem preocupação especial do constituinte com determinados estados de coisa a serem realizadas pela ordem jurídica”.

Pelo fato de estarem no mesmo artigo, tanto a defesa ambiental, quanto a atividade econômica, busca-se a conciliação de ambos, de maneira que a coexistência de ambas seria por meio de práticas tributárias advindas dos poderes públicos.

As normas constitucionais existentes no artigo 170, VI, da CF/88 e do artigo 225 da CF/88 devem ser aplicadas e observadas, nos dizeres de Roque Antonio Carrazza (2012, p. 790-791):

Salientamos que as citadas normas constitucionais e outras da mesma índole são de aplicação efetiva, e não, como querem alguns, meros programas de ação, a serem – um dia – desenvolvidos e implementados. De conseguinte, impõem aos Poderes Públicos o dever de prestigiá-las de todas as formas, inclusive na tributação.

Não é uma vitrine normativa, a preservação ambiental deve ter aplicação imediata, assim como deve ocorrer o desenvolvimento. Ambos devem coexistir pacificamente, tendo o Poder Público os meios para a sua ocorrência, como na tributação.

Estarem no mesmo artigo constitucional, a defesa ambiental e a livre concorrência, demonstra um cuidado tanto para a vida digna ao povo brasileiro quanto à possibilidade de haver um ambiente natural, o mais saudável possível, objetivando meios para que a exploração econômica seja de forma consciente.

Ambos devem ter tratamentos semelhantes, não podendo existir mais, de forma predatória, a devastação ambiental com o objetivo apenas de crescimento econômico.

A partir dessas considerações, pode-se afirmar que existe interligação entre as questões ambientais e as questões econômicas e sociais, e a existência real da defesa ambiental depende de um conjunto da sociedade com um tratamento globalizado do Estado (RIBEIRO, 2008).

O meio ambiente é posto na Constituição Federal como um dos princípios da ordem econômica, e pode obter um tratamento diferenciado, conforme a implicação dos produtos, serviços, e por meio dos processos de como são elaborados, e mesmo sendo um desafio, é necessária a existência de um caminhar conjunto entre o meio ambiente, ecologicamente equilibrado, e as atividades econômicas, de tal modo que tenha, pelos meios econômicos, a visualização de reais repercussões ambientais.

O Estado, na condição de agente regulador da Ordem Econômica Ambiental, deve editar normas voltadas ao desenvolvimento sustentável aptas a harmonizar a proteção ao meio ambiente e o crescimento econômico bem como conscientizar a população a respeito de seus deveres ecológicos. (PAYÃO; RIBEIRO, 2016, p. 288)

Até porque a existência de um desenvolvimento econômico, feito de qualquer maneira, a todo custo, voltado apenas com a finalidade de acumular riqueza, não é mais condizente com a ordem econômica nacional, pelo fato de que os objetivos fundados, pela República, elucidados no artigo 3º da CF/88, demonstra a garantia de um desenvolvimento na pátria

brasileira, em conjunto com a idealização de uma sociedade mais justa e solidária, tendo a erradicação tanto da marginalização quanto da pobreza (PAYÃO; RIBEIRO, 2016, p. 284).

Para que haja o desenvolvimento econômico, realizado com uma conduta sustentável, uma forma de ação do Estado é a utilização de práticas tributárias para que seja executado de maneira ordenada pelo próprio Ente Público, de acordo com a sua necessidade e adequação.

Isso significa que o Ente Público pode utilizar a extrafiscalidade, via os incentivos fiscais tributários, com o objetivo de haver a manutenção dos biomas nacionais, tema que será verificado com maior vigor no decorrer deste trabalho acadêmico.

O direito ao meio ambiente sadio não é imutável ou absoluto, observado nas corretas palavras de Jordana Viana Payão e Maria de Fátima Ribeiro (2016), é preciso a verificação do desenvolvimento econômico, não sendo possível a sua não existência, sua inviabilidade, é preciso apenas que contribua com a justiça social, há que existir uma adequação com o desenvolvimento sustentável.

Na Constituição de 1988, estão no mesmo patamar de importância, dentro da ordem economia, a livre concorrência e a defesa do meio ambiente. Pode, inclusive, para o cuidado ambiental haver um tratamento diferenciado quando observada a repercussão ambiental dos produtos, serviços, de seus processos elaborativos e de prestação.

Considerando os princípios, sob o ponto de vista aqui adotado, discutidos com maior propriedade no futuro, é preciso ponderar com relação aos valores estabelecidos que, muitas vezes, a proteção ao meio ambiente tem de ser observada a partir da livre iniciativa e concorrência do comerciante, mas que não pode ser um ponto único, sendo necessária uma ponderação entre os institutos.

O que não pode mais existir é uma forma única, na qual só se busque o desenvolvimento imoderado, sem pensar em malefícios ambientais, e tal prática, sendo totalmente desmedida, resultaria em anos para a natureza se recuperar, ou até mesmo, não se regeneraria.

As necessidades do ser humano são ilimitadas, em contrapartida aos recursos ambientais naturais que são limitados. Sendo assim, deve haver uma razoabilidade na fruição dos mesmos com vistas ao acautelamento das futuras gerações (PAYÃO, RIBEIRO, 2016, p. 286).

Por meio da lei fundamental, como meta da ordem econômica, na qual é assegurada uma existência digna para todos os cidadãos, e observando os ditames da justiça social, é preciso o crescimento seja de forma sustentável, sendo efetivado com o auxílio do Poder Público, que em seu poder tem mecanismos, como a área tributária, indo na direção da adequação de seus tributos, por meio de incentivos fiscais, podendo crescer de maneira sustentável.

Sem contar que é dever tanto da coletividade quanto do Poder Público Nacional a necessidade de preservar e proteger o meio ambiente nacional, não somente para a presente, como também para as futuras gerações, além de proteção dos demais seres vivos do planeta, sendo, portanto, a defesa ambiental fundamental para a ordem econômica brasileira.

Nelson Nery Costa (2009, p. 603) salienta os dizeres sobre a defesa do meio ambiente como sendo um dos princípios constitucionais da ordem econômica: “Devem a União, os Estados, o DF e os Municípios, em conjunto, cuidar da proteção ao meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas”.

Então, conclui-se que o meio ambiente está resguardado por uma rede de artigos e princípios dentro da lei fundamental.

A lei-maior brasileira é soberana e as formas de atividades econômicas existentes não devem ser feitas de forma livre e desordenada, é necessário observar todos os ditames e princípios descritos no inciso do art. 170 da CF/88, de tal maneira que estão reunidos e salvaguardados para uma existência digna, para que ocorra um desenvolvimento de forma ponderada com a ecologia.

### **1.1.1. O meio ambiente e sua classificação**

Considerando a relevância ambiental para a manutenção da vida como um todo e não só a humana, e como a Constituição de 1988 elevou o seu patamar de importância, que além do

capítulo específico sobre o meio ambiente, há outros artigos ao longo da lei fundamental e que está no mesmo patamar da livre concorrência, como exposto no artigo 170 da CF/88, destaca-se a necessidade de sua definição.

A palavra “meio ambiente”, com relação a seu significado, pode ser considerada errônea, sendo caracterizada como um vício brasileiro de linguagem, sendo caracterizada como um pleonasma: “certeza absoluta”, “acabamento final”, “amanhecer o dia”, em concordância com o trecho a seguir, demonstrado por Luís Paulo Sirkinskas (2018, p. 101):

O termo meio ambiente é criticado pela doutrina, pois meio é aquilo que está no centro de alguma coisa. Ambiente indica o lugar ou a área onde habitam seres vivos. Assim, na palavra ambiente está também inserido o conceito de meio. Cuida-se de um vício de linguagem conhecido por pleonasma, consistente na repetição de palavras ou de ideias com o mesmo sentido simplesmente para dar ênfase. Em outras palavras, meio ambiente é o lugar onde habitam os seres vivos. É seu hábitat. Esse hábitat (meio físico) interage com os seres vivos (meio biótico), formando um conjunto harmonioso de condições essenciais para a existência da vida como um todo.

O conceito jurídico brasileiro sobre o meio ambiente está disposto na Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA), a Lei nº 6.938/81.

O artigo 3º, I da Lei nº 6.938/81, conceitua o “meio ambiente como 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”.

Consequentemente, significa que o meio ambiente é o lar e o principal meio para a vida, sendo a natureza pura e genuína de todas as formas biológicas, químicas e físicas em volta do indivíduo e tudo àquilo que pode ser transformado pelo homem, além de ser sua fonte de sustento.

Com relação à classificação ambiental, ela relaciona-se com tudo em volta do indivíduo, pode ser considerado o meio ambiente e retira o pensamento primitivo de que existe apenas o meio ambiente natural. Desta forma, existem, na totalidade, cinco espécies de meio ambiente: natural, artificial, trabalho, cultural e genético.

Diante da classificação anotada, o meio ambiente natural será tratado com mais enfoque neste trabalho acadêmico, e será verificada, com maior propriedade, a possibilidade de incentivos fiscais. Admite-se como a espécie de meio ambiente que engloba a fauna, a flora, a biosfera, o solo, subsolo – incluindo os recursos naturais e minerais deste, nesse passo, está ligada diretamente aos meios vindos da natureza.

Para Édis Milaré (2009, p. 251): “ela é tomada complexivamente, como um ecossistema que, além das árvores, inclui, água e solo, abrange variedade de animais e microorganismos, enfim, todos os vegetais e elementos que compartilham as mesmas características ambientais e ecológicas”.

Concebe-se como meio ambiente natural a área bruta e não tocada do meio ambiente, incluindo os mares, rios, solos, subsolos, plantas, seres vivos biológicos, químicos e afins.

O meio ambiente natural, na Constituição Federal Brasileira de 1988, é designado no artigo 225, seguidos pelos §1º, I, III e VII da CF/88, a seguir transcritos:

Art. 225: (...)

§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; 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; 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; (BRASIL, 1988).

Detectam-se as formas de proteção deste meio ambiente natural pelo parágrafo primeiro do art. 225 da CF/88 e, de forma efetiva, expondo a abrangência deste artigo na questão ambiental. E, como disposto e retratado no artigo 23, III, VI, VII, XI da lei fundamental, a proteção das matas e seus integrantes, como a flora e fauna e recursos existentes, tanto hídricos quanto os existentes no subsolo nacional, são de competência comum dos entes nacionais, por meio do poder de polícia e devem ser vigiados, preservados e mantidos.

O §4º do art. 225 da CF/88 também trata sobre o meio ambiente natural, pois houve a elevação à condição jurídica de patrimônio nacional as vegetações brasileiras, a Floresta

Amazônica brasileira, a Serra do Mar, a Zona Costeira, a Mata Atlântica, direcionando o legislador infraconstitucional a regravar condições para a preservação de recursos naturais e do próprio meio ambiente (FIORILLO; FERREIRA, 2018).

Logo, é perceptível que o meio ambiente necessita estar equilibrado, e que as matas nacionais foram elevadas ao patrimônio nacional, sendo pertencentes a toda a população brasileira, necessitando ser preservadas para a atual e futuras gerações, e é dever do Poder Público, a necessidade de preservá-las junto com a coletividade.

Por isso, é necessária uma interligação de conhecimentos com o intuito de haver uma maior consciência sobre a necessidade de proteção ambiental, sendo que o Direito pode dar apoio na permanência ambiental.

O Direito, na visão da portuguesa Claudia Alexandra Dias Soares (2001, p. 21):

A intervenção do Direito no que respeita ao meio ambiente, que se traduz, em geral na qualificação deste como um bem juridicamente tutelado e, mais em concreto, no desenho de instrumentos jurídicos destinados à sua protecção, deve, então, ser orientada por objectivos de eficiência corrigidos pelo valor da justiça.

Além do Poder Público, o Direito, a própria coletividade, a qual envolve também as sociedades empresárias, podem salvaguardar a biogeocenose, como ressalva Melissa Guimarães Castello (2014, p. 322): “cabendo também às empresas, portanto, o efetivo investimento em formas de produção menos agressivas ao meio ambiente, por meio de políticas de gestão ambiental”.

A adoção de políticas privadas são formas mais ágeis para a proteção ambiental do que os encontros internacionais e ratificação por meio dos governos locais. Medidas práticas, utilizando o princípio do protetor-recebedor, que será abordado no decorrer deste trabalho, são úteis para a preservação ambiental.

O que mostra que ter essa consciência ambiental, estabelecida em âmbito nacional, no artigo 225 da CF/88, é dever de todos, de políticas governamentais e privadas e, de acordo com medidas internacionais.

O cuidado ambiental também foi adquirido ao longo da história e serão descritas as convenções para a proteção ambiental em momento oportuno.

Desta forma, considera-se como meio ambiente natural a natureza de maneira primitiva, no qual estão envolvidos os seres vivos, o solo, a água e a biosfera, sem a interferência do homem, e deve ser preservado e cuidado, tanto pela coletividade, quanto pelo Poder Público, como também pelas empresas, no esforço de procurar maneiras de produção menos gravosas aos biomas nacionais.

A segunda forma de meio ambiente a ser tratada é o meio ambiente do trabalho. O local no qual o indivíduo exerce suas funções laborais é um tipo de meio ambiente, não importando se há remuneração ou não. Isto porque, todos têm direito a exercer o seu trabalho em um local saudável para manter a integridade físico-psíquica e motora dos trabalhadores brasileiros.

A saúde é importante para qualquer indivíduo existente na Terra. Sem ela, acontece o perecimento do corpo, conseqüentemente da vida ou, em casos menos abruptos, pode-se considerar uma redução da qualidade de vida do trabalhador.

O meio ambiente do trabalho procura a segurança do trabalhador para que este tenha sua proteção e integridade preservada na região laboral, e tem como foco a preocupação com o trabalhador, prevenindo-o de acidentes em seu ambiente de trabalho, como ressaltam Celso Fiorillo e Renata Marques Ferreira (2018, p. 43): “lesões à saúde de mulheres e homens que estejam vinculadas às suas atividades, em proveito da economia capitalista”.

Por meio do trabalho que a economia gira, entretanto, é preciso um empenho para a proteção dos trabalhadores em seu local de trabalho. Esse ambiente saudável está intimamente correlacionado ao princípio da dignidade da pessoa humana e é ligado ao título II da CF/88, dos direitos e garantias fundamentais, capítulo II, artigo 7<sup>o</sup><sup>3</sup>, incisos XXII, XXIII e, também é

---

<sup>3</sup> Art. 7º da CF/88: São direitos dos trabalhadores urbanos ou rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XXII- redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança; XXIII – adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei; (...).

observado no art. 200, VII<sup>4</sup>, artigos da CF/88, nas palavras de Pedro Francisco da Silva (2016, p. 41): “intensificando esse entrelaçamento de direitos na ordem social”.

Assim, observa-se a necessidade que a economia tem de ter profissionais laborando e se preocupando com a produtividade, mas, que isso seja feito de forma cautelosa em meio a um local onde a integridade física do trabalhador seja protegida. Nas palavras de Celso A. P. Fiorillo (2013, p. 66): “na salubridade do meio e na ausência de agentes, independente da condição que ostentem”, quer dizer, estando dentro dos conformes com o princípio da dignidade humana.

Vê-se a necessidade do Poder Público e da própria coletividade observar as questões dos locais onde os trabalhadores nacionais exercem suas atividades, para que abusos sejam prevenidos, protegendo a sua saúde no local e, por meio de políticas públicas, obtenha-se a segurança e o socorro dos trabalhadores, protegendo suas vidas neste ambiente de trabalho e, em grande escala, salvaguardando a sua dignidade.

Dando sequência às classificações do meio ambiente, existe o meio ambiente artificial e o seu significado está, para Édís Milaré (2009, p. 285): “[...] intimamente vinculado ao dia-a-dia das pessoas. O ambiente construído consubstancia os esforços e as conquistas da população e suas condições concretas de vida e de trabalho”.

Sobre o crescimento, a área artificial do meio ambiente, identifica Édís Milaré (2009, p. 285) que:

Por fim, o ambiente artificial se alastra cada vez mais e altera substancialmente a fisionomia do Planeta. A cada dia que passa a Terra torna-se diferente e mais artificializada. Não se pode prever com exatidão limites para esse processo. Por conseguinte, algumas medidas devem ser enfatizadas como formas de contrabalançar a inexorável marcha da urbanização: (i) o rigor no planejamento, especialmente no zoneamento, na ocupação e no uso do solo; (ii) o cuidado especial com o entorno das cidades, assim como na paisagem natural circundante e nas áreas de proteção ambiental por iniciativa dos três níveis de governo – federal, estadual, e muito particularmente, o municipal.

---

<sup>4</sup> Art. 200 da CF/88: Ao sistema único de saúde compete. Além de outras atribuições: VIII - colaborar na proteção do meio ambiente, nele compreendido o do trabalho.

Em outros termos, há os seres que habitam o solo urbano, o lugar em sua volta, que faz parte do seu cotidiano, desde a moradia, ao uso do solo, todo o espaço pode ser considerado uma área integrante do meio ambiente artificial.

À medida que o meio ambiente artificial cresce faz com que aconteçam maiores relações estabelecidas com o Estatuto das Cidades, Lei nº 10.257/2001, como corrobora Édis Milaré (2009, p. 285): “impõe obrigações específicas e abre caminho para soluções criativas”. Pelo fato de que é necessária uma regulamentação, existindo um controle no crescimento dessas localidades urbanas, para, inclusive, manter a vida digna na morada dos indivíduos e é, indiretamente, prescrito por meio dos artigos 182 (artigo que explana sobre políticas urbanas) e 183 (trata da usucapião, em decorrência de justo título e boa-fé), ambos da Constituição Federal Brasileira<sup>5</sup>.

Os exercícios da democracia e da cidadania existem se forem garantidos no Estatuto da Cidade. Uma vez que, ao participar, da vida social dentro do seu município, do orçamento público do governo, dentro de outras manifestações advindas, faz com que se tenha a garantia do direito às cidades sustentáveis, inclusive, por meio de benefícios de todas as esferas por parte do Poder Público para o planejamento urbano, e faz com que exista a participação da coletividade que será desenvolvida pela política urbana (RIBEIRO, 2008, p. 159).

Haverá um norte ao Plano Diretor e uma ligação entre a política governamental, e tudo o que pode ser enquadrado dentro dessa política, benefícios, incentivos, concessão ou retirada de licenças, podem ser vistos com um foco ambiental, sendo que a coletividade tem a possibilidade de frequentar e discutir os temas de suas localidades, nas assembleias, opinando nos projetos e planejamentos de atividades para que tenham um caráter de desenvolvimento sustentável, considerando o presente e o futuro das gerações.

O estatuto assume função na implementação de políticas públicas e faz com que haja obrigatoriedade de inclusão de objetivos, trazendo ao diploma urbanístico as diretrizes, como a execução de leis orçamentárias municipais. De modo que uma cidade planejada corretamente pode utilizar-se desses instrumentos de política urbana, sem que existam

---

<sup>5</sup> Os artigos 182 e 183 da Constituição Federal de 1988 regulamentam e estabelecem diretrizes gerais da política urbana e dão outras providências.

distorções com o intuito de favorecer o desenvolvimento urbano sustentado (RIBEIRO, 2008, p. 159).

À medida que o meio ambiente artificial aumente em proporções demográficas e amplie de tamanho, havendo a evolução das cidades, é imprescindível que as relações estabelecidas com o Estatuto das Cidades estejam de forma precisa, de forma que se enquadrem na realidade atual.

As manifestações cotidianas da sociedade tornam o estatuto com diretrizes realmente válidas, escancarando os possíveis problemas ambientais atuais, como, no caso de como proceder no descarte correto de pilhas e baterias, lixo eletrônico, entre outros. Problemas novos com a tecnologia que precisam de uma forma correta de como se proceder no ciclo final de vida desses produtos.

Observa-se a necessidade de um caráter protetivo, e não destrutivo, para que aconteça o progresso, porém, que seja feito com viés de desenvolvimento ecológico, sendo de suma importância a participação popular e de um governo preocupado com a questão ambiental para que políticas públicas sejam aplicadas.

Outra espécie que poucos imaginam que possa ser enquadrada como meio ambiente seria o cultural. E é de extrema importância para o crescimento individual dos brasileiros. Nas palavras de Paola Cantarini (2018, p. 88): “A base cultural é fundamental na formação da identidade individual, e na formação do desenvolvimento pleno”.

O ser humano necessita da cultura para que tenha conhecimento e discernimento de suas origens históricas, do que é melhor para si e para a coletividade. Inclusive, envolve até o viés da própria democracia, como ressalva Paola Cantarini (2018, p. 89): “uma democracia efetiva só poderá de fato ocorrer em uma sociedade com cidadãos com consciência verdadeira e uma autonomia individual”.

Seu significado demonstra a riqueza de um povo em sua formação e por cultura. Faz com que se comprove que nada foi criado em vão, ou que surgiu “do nada”, que existiram antepassados e que, ao longo do tempo, tornaram-se parte da história local, nos mesmos

dizeres de Celso A. P. Fiorillo (2013, p. 64): “os próprios elementos identificadores de sua cidadania, que constitui princípio fundamental norteador da República Federativa do Brasil”.

O direito a usufruir os benefícios desse patrimônio é de tamanha magnitude, que seu uso deve ser feito de forma consciente e precavida, para que as gerações futuras tenham a possibilidade de não serem privadas desses direitos (SILVA, 2016).

Constata-se que o indivíduo necessita da cultura para que tenha conhecimento e discernimento de sua origem, ao longo do período histórico, do que é melhor para si e para a coletividade e que isso se integra nos verdadeiros ideais de uma democracia.

Desta forma, o Poder Público tem, em suas mãos, meios para que os cidadãos cresçam e amadureçam sobre si, sobre a sua volta e sobre os seus patrimônios. Porém, necessitam de prevenções, sem degradar esse patrimônio, há a necessidade de permissão, mas com o cuidado e zelo para que esses bens nacionais não pereçam, causando um prejuízo enorme para as futuras gerações que não terão contato com esse patrimônio histórico.

O meio ambiente cultural está transcrito no artigo 216 I a V da CF/88<sup>6</sup>, contudo esse rol não pode ser considerado taxativo, como assegura Pedro Francisco da Silva (2016, p. 39):

O rol de bens [...] é exemplificativo, de modo que outros poderão ser elevados à condição de patrimônio cultural brasileiro, desde que sejam portadores de referência à identidade, à ação, à memória, dos diferentes grupos que formam a sociedade brasileira.

No Brasil, há o IPHAN – Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, que é responsável por proteger o Patrimônio Cultural do Brasil, podendo ser dividido em duas escalas: (i) material e (ii) imaterial.

Exemplifica-se que o patrimônio material pode estar dentro de estruturas arqueológicas, paisagísticas, históricas, dentro das quais ainda se subdividem em bens móveis e imóveis. Por

---

<sup>6</sup> Art. 216 da CF/88: Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: I - as formas de expressão; II - os modos de criar, fazer e viver; III - as criações científicas, artísticas e tecnológicas; IV - as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais; V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.

meio do meio ambiente cultural, há a estrutura do patrimônio cultural brasileiro (FIORILLO; FERREIRA, 2018).

Uma amostra sobre bens móveis são acervos vindos de museus, galerias de arte abertas ou não, arquivos de fotografias e vídeos; sobre bens imóveis, seriam sítios arqueológicos e paisagísticos, entre outros. “Justamente para proteger os aspectos materiais e principalmente imateriais, tomados individualmente ou em conjunto, representativos da identidade, ação ou memória dos diferentes grupos formadores de nossa sociedade, de nosso povo” (FIORILLO; FERREIRA, 2018, p. 37).

O patrimônio imaterial seria uma crença, um estilo de um determinado povo/região, que é algo que tenha a ver com a regionalidade do local, práticas, saberes e expressões. Formas características seriam as danças típicas nordestinas, como o frevo, entre diversas outras.

Adentrando na última classificação tratada sobre o meio ambiente, está o menos citado: o genético.

O “*start*” sobre o mapeamento genético foi viabilizado com o Projeto Genoma Humano (PGH), iniciado em 1997 e terminado em 2000, com o objetivo de mapear e colocar graficamente o posicionamento dos genes, sequenciamento e descrição do genoma humano, cujo fruto, sinteticamente, relatam Bruno Torquato de Oliveira Naves *et al.* (2017, p. 17):

O resultado do PGH foi o substrato para todos os demais estudos na área de genética. A partir do mapeamento, os cientistas puderam identificar as características individuais (que tornam a pessoa um ser único) e transindividuais (que demonstram o pertencimento daquela pessoa ao grupo de origem), assim como possíveis mutações relacionadas a doenças, além de melhor compreenderem o funcionamento do organismo como um todo.

Com esse fato, pode ser chamada de ecogenética, pela relação existente entre o meio ambiente e o meio genético, e encontra-se assegurada na Constituição Federal brasileira, no artigo 225, §1º, inciso II, da CF/88, a seguir transposto:

Art. 225: (...)

§1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:  
II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético. (BRASIL, 1988).

Repara-se que o artigo 225 da CF/88 possui uma grande gama de conceitos relacionada ao meio ambiente, remetendo ao Poder Público, a sua efetivação e a proteção desta categoria ambiental.

O patrimônio genético brasileiro passou a receber tratamento jurídico a partir da Constituição Federal de 1988, em face do que estabelece o art. 225, §1º, II e V, observando-se destarte a proteção constitucional vinculada não só à vida humana, mas à vida em todas as suas formas, sempre em função da sadia qualidade de vida da pessoa humana (a mulher e o homem), revelando uma vez mais a clara posição antropocêntrica da Carta Magna. (FIORILLO, 2013, p. 67)

Desta forma, conhecer o mapeamento genético de uma espécie demonstra maior conhecimento sobre a mesma, podendo descobrir doenças genéticas, mutações, *error* de algum sequenciamento genético e a sua descoberta seria um avanço na preservação da presente e futuras gerações. Pela Constituição Federal, é possível haver pesquisas e manipulações do material genético, analisando as células *in vitro* e a produção de produtos transgênicos.

Validando esses entendimentos, nos dizeres de Celso A. P. Fiorillo (2013, p. 67): “em decorrência do evidente impacto da engenharia genética na pecuária, na avicultura, na agricultura etc., o entendimento constitucional de organizar as relações jurídicas advindas da complexidade de aludido tema”.

Não adentrando em eventuais polêmicas, o que pode ser demonstrado é que para a prevenção e estratégias na proteção de doenças, a ecogenética é um benefício para a presente e futuras gerações, principalmente com os riscos existentes com o aquecimento global e destruição de áreas verdes.

Saber sobre as estruturas celulares torna o indivíduo apto a tomar providências para a proteção, congelamento para que não ocorra a extinção de espécies, guardando seu material genético. Assim, demonstra-se um cuidado com a continuação de formas de vida na terra, tanto as naturais, como a dos bichos, dos vegetais e a espécie humana.

Concluindo esse ponto, o meio ambiente possui diferentes formas asseguradas na Constituição Federal, ofuscando aquela visão simplista de que só existe o meio ambiente natural, e que todas as formas de meio ambiente podem ser influenciadas pela preocupação do Poder Público, que tem ferramentas, em sua função de proteção ambiental, e pela sociedade, que tem o dever de zelar, observar e estar alerta sobre eventual problema, tanto no meio ambiente natural quanto do trabalho, que não degrade o meio ambiente cultural e que esteja presente em assembleias para o crescimento do meio ambiente artificial.

Isso retrata o quanto o artigo 225 da CF/88 tem em seus parágrafos diferentes formas de meio ambiente e como este dispositivo constitucional tenta ser amplo, abarcando e demonstrando que esses meios ambientes precisam ser cuidados com responsabilidade e consciência.

O meio ambiente acompanha o cidadão em qualquer etapa da vida dele, inclusive, neste ponto, acrescenta-se o que está escrito no prefácio do livro “Modernização Reflexiva”, do sociólogo Ulrich Beck *et al.* (1997, p. 8): “O “ambiente” soa como um contexto externo à ação humana. Porém, as questões ecológicas só vieram à tona porque o “ambiente” na verdade não se encontra mais alheio à vida social humana, mas é completamente penetrado e reordenado por ela”.

E como está dentro, penetrado e reordenado, a Constituição Federal Brasileira de 1988 é transgressora em abordar todas essas subespécies de meio ambiente, em especial no artigo 225, da CF/88, mas também em outros dispositivos.

Verificar-se-ão alguns princípios existentes na CF/88 em que se resguardam e se demonstram a importância ambiental.

## **1.2. Os princípios ambientais constitucionais**

Como demonstrado no início desta dissertação, é possível dizer que dentro da Constituição de 1988, existe um entrelaçamento de artigos para a proteção ambiental e, embora tenha um capítulo específico, o qual só aborda o meio ambiente, no Capítulo VI - “Do meio ambiente”, é possível achar diversos dispositivos constitucionais fora daquele,

demonstrando, assim, uma verdadeira rede de proteção ambiental, como o caso do já citado artigo 5º, LXXIII da CF/88<sup>7</sup>.

Observa-se que não serão abordados todos os princípios desta malha de amparo aos ecossistemas, apenas os específicos ao tema, pela necessidade de haver um afinilamento.

### 1.2.1. Princípio da precaução e da prevenção

Considerando a sua proteção ecossistêmica, faz-se importante expor sobre o princípio da prevenção e da precaução na esfera ambiental.

O *caput* do artigo 225 da Constituição Federal de 1988 adota tanto o princípio da precaução, quanto o princípio da prevenção, sob ponto de vista que é dever da sociedade e do Poder Público, a exigência da proteção e preservação do meio ambiente para a atual geração e futuras, e também para as demais vidas existentes ao redor do globo.

Demonstra-se o quanto o artigo supracitado é rico em sua interpretação, e o quanto o constituinte na elaboração da CF/88 o fez de maneira cuidadosa e lúcida, tendo a inclusão de ambos os princípios em seu escopo.

Afinal, quando demonstra que o meio ambiente precisa ser preservado e defendido, quer que a coletividade e o Governo zelem por ele, que sejam precavidos e preventivos para a continuidade das espécies viventes na Terra.

Destaca-se que os princípios estão em outros dispositivos constitucionais, como no §1º do artigo 225 da CF/88, tendo em conta a necessidade de o Poder Público efetivar a preservação de processos ecológicos, da diversidade e a integridade de patrimônio genético, de definir espaços para serem defendidos e, não somente, em legislações infraconstitucionais.

---

<sup>7</sup> Art. 5º, LXXIII da CF/88: qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao **meio ambiente** e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; (grifo nosso).

Este exemplo demonstra que mesmo fora do capítulo específico do meio ambiente existem outros os quais abordam a matéria, neste caso, demonstra que é possível à proposição de ação popular, por qualquer cidadão, caso haja ato lesivo ao meio ambiente.

Como consta no Estatuto das Cidades, a Lei 10.257/2001, que estabelece diretrizes gerais da política urbana, em seu artigo 42, III: “planejamento de ações de intervenção preventiva e realocação de população de áreas de risco de desastre”.

Merecem atenção os apontamentos de Jordana Viana Payão e Maria de Fátima Ribeiro (2016, p. 286-287): “A prevenção e a precaução são mecanismos essenciais diante de uma comprovada possibilidade de dano ou sendo o mesmo já comprovado”.

Desse modo, com o almejo de um desenvolvimento sustentável, no qual ainda exista a preservação da vida terrestre, os princípios mostram-se sendo valores genuínos, tendo apreço constitucional, como bem observado.

Sobre o significado do princípio da precaução, estabelece Ricardo Lobo Torres (2005, p. 34) que: “sinaliza no sentido de que se devem adotar medidas para evitar ofensas futuras ao meio ambiente. Não se trata de prevenir prejuízos iminentes, mas de acautelar interesses ecológicos contra riscos futuros”.

Observa-se que o princípio da precaução atua ainda em campo hipotético, em que há uma possibilidade de um dano e, caso exista o ato lesivo ambiental, não aconteça outro no futuro. Isso faz com que a sociedade e o Poder Público tenham um olhar para condutas protetivas sobre os riscos ambientais, o quanto ele pode ser mensurado e qual a consequência danosa para as gerações futuras.

Mesmo que seja observado, de forma abstrata, um dano ou eventual risco, a cautela deve observar a precaução. Afinal, se surgir o perigo no meio ambiente, haverá a necessidade de reparação ambiental.

Inclusive, sua importância é demonstrada na Declaração da Convenção Rio-92, no princípio n. 15:

Com a finalidade de proteger o meio ambiente, os Estados deverão aplicar amplamente o critério de precaução conforme suas capacidades. Quando houver perigo de dano grave ou irreversível, a falta de certeza científica absoluta não deverá ser utilizada como razão para que seja adiada a adoção de medidas eficazes em função dos custos para impedir a degradação

ambiental. (DECLARAÇÃO DO RIO SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, 1992).

O Poder Público deve observar o princípio da precaução, adotando formas para que não aconteça, no futuro, casos semelhantes, demonstrando um cuidado futuro para que casos parecidos não ocorram, considerando a finitude ambiental e que sua degradação pode ser de tal maneira que o meio ambiente não consiga a sua recuperação.

A precaução deve suceder, por meio, por exemplo, de políticas públicas acordantes com a preservação ambiental, via procedimentos administrativos do Poder Público, representando uma melhor forma de intervenção na decisão de se adequar ao desenvolvimento sustentável (TRENNEPOHL, 2008b).

Como se percebe, o princípio tem um cuidado para que seja evitado algum dano e risco ambiental e, por meio da sociedade e do Poder Público nacional, pode-se adotar medidas para que exista o zelo ambiental e que o meio ambiente ande em harmonia com o desenvolvimento sustentável.

Salienta-se que não quer com que haja a inviabilidade da economia, entretanto que haja apenas a expulsão do que seja poluidor no mercado que ainda não teve a constatação da importância ambiental, que os recursos são finitos, e, pelo bem ambiental ser de uso comum do povo, um bem do povo, não pertence a apenas uma ou outra pessoa, e sua utilização é escassa (FIORILLO; FERREIRA, 2018, p. 63).

Assim, não se pretende a paralização da economia, o que move o princípio da precaução é que caso uma atividade econômica tenha causado um dano ambiental, em que o Estado tenha como precavê-lo, punindo aquela atividade, que fora prejudicial ao meio ambiente, é imperativo precaver novos danos ambientais que possam ocorrer por outras sociedades empresárias.

Com relação ao princípio da prevenção, em conformidade com o significado de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 35): “Caracteriza-se pelo dever de prevenir o risco quando, pela experiência, seja possível estabelecer uma relação de causalidade”.

Práticas preventivas adotadas são essenciais para que não tenha a extinção de espécies e desequilíbrios nos biomas terrestres e a biogênese, considerando que muitos danos são irreversíveis ou de difícil regeneração ambiental.

O objetivo, para Terence Dornelles Trennepohl (2008b, p. 51): “é aquele em que se constata, previamente, a dificuldade ou a impossibilidade da reparação ambiental, ou seja, consumado o dano ambiental, sua reparação é sempre incerta ou excessivamente onerosa”.

Seria uma análise racional sobre eventual ganho ou perda ambiental de um determinado empreendimento, observando, em cada caso concreto, os interesses envolvidos de forma que sobrevenha um desenvolvimento sustentável, sem prejuízos para nenhum dos lados envolvidos.

No Brasil, pode ser observado este princípio na regulamentação dos agroquímicos no art. 7º, da Lei 7.802 de 11 de julho de 1989<sup>8</sup>, o qual indica a forma de prevenção em como se utilizar, manipular e advertir sobre o uso do componente químico nas lavouras agrícolas, para que seja feito de acordo com um eventual dano ambiental.

Esse princípio pode ser observado, tal como em políticas preventivas existentes para a redução dos resíduos sólidos<sup>9</sup>, considerando que o seu acúmulo é um problema e um risco ao meio ambiente sadio. Afinal, o amontoado de resíduos prejudica diversas áreas do meio ambiente, do artificial ao natural, por causa do lugar para onde irão esses detritos após seu uso, por possíveis contaminações em lençóis freáticos por eventual líquido existente em alguns resíduos, entre outros malefícios.

---

<sup>8</sup> Dispõe sobre a pesquisa, a experimentação, a produção, a embalagem e rotulagem, o transporte, o armazenamento, a comercialização, a propaganda comercial, a utilização, a importação, a exportação, o destino final dos resíduos e embalagens, o registro, a classificação, o controle, a inspeção e a fiscalização de agrotóxicos, seus componentes e afins, e dá outras providências.

Art. 7º da Lei 7.802/89: Para serem vendidos ou expostos à venda em todo o território nacional, os agrotóxicos e afins são obrigados a exibir rótulos próprios e bulas, redigidos em português, que contenham, entre outros, os seguintes dados: (Redação dada pela Lei nº 9.974, de 2000) (...); III - informações relativas aos perigos potenciais, compreendidos: a) os possíveis efeitos prejudiciais sobre a saúde do homem, dos animais e sobre o meio ambiente; b) precauções para evitar danos a pessoas que os aplicam ou manipulam e a terceiros, aos animais domésticos, fauna, flora e meio ambiente; c) símbolos de perigo e frases de advertência padronizados, de acordo com a classificação toxicológica do produto;

<sup>9</sup> Um exemplo da prevenção seria a prática do uso de sacolas de tecidos, ao invés das sacolas plásticas, reduzindo a quantidade de resíduos plásticos que serão descartados após a sua utilização.

Os resíduos sólidos são materiais, produtos ou bens descartados pela sociedade. Para Luísa Bresolin de Oliveira (2011, p. 222): “são sobras, restos, excedentes, aquilo que não serve mais ou que perdeu sua utilidade original e pretende-se descartar. No ciclo de produção-consumo-descarte, os resíduos enquadram-se na última fase dessa cadeia”.

A diminuição dos resíduos sólidos se torna crucial em uma sociedade que procura um desenvolvimento sustentável.

As políticas públicas adotadas servirão para que se tenha tanto o desenvolvimento socioeconômico, quanto para zelar pelo meio ambiente.

Estes princípios pretendem zelar as decisões para evitar um infortúnio ambiental, seja esta forma precavida ou preventiva ao meio ambiente, devendo ser observados pelo Poder Público e pela coletividade.

Deve haver medidas para que contenham eventuais problemas na seara ambiental e, por meio de políticas públicas, uma condução da sociedade para que esta tenha mais “consciência ecológica”, da necessidade de prevenir e precaver o meio ambiente para a atualidade e para as gerações futuras.

Há o cuidado com ambos os princípios para que o desenvolvimento continue existindo, mas que estejam de acordo com a realidade ambiental, de forma que não tenha devastação e risco de sua extinção, de forma que a coletividade, e, principalmente os entes públicos, por meio de suas políticas, sejam geridos de forma sustentável, não ocasionando o desequilíbrio ambiental frente à economia.

### **1.2.2. Princípio do desenvolvimento sustentável**

Da área ambiental, o princípio do desenvolvimento sustentável também precisa ser demonstrado neste trabalho, não obstante lembrar que estes não são os únicos princípios em âmbitos ambientais, inclusive, a primeira subdivisão demonstrou que a CF/88 possui uma rede de princípios na área ambiental.

Assim, os autores dos países baixos Robert Goodland e George Ledec (1987, p. 36) comentam que a sua conceituação é um pouco imprecisa, como verificado no trecho a seguir:

Sustainable development is here defined as a pattern of social and structural economic transformations (i.e. “development”) which optimizes the economic and other societal benefits available in the present, without jeopardizing the likely potential for similar benefits in the future. A primary goal of sustainable development is to achieve a reasonable (however defined) and equitably distributed level of economic well-being that can be perpetuated continually for many human generations.<sup>10</sup>

O desenvolvimento sustentável dedica-se a ser uma transformação nas bases estruturais, sociais e econômicas, por meio do Poder Público e da iniciativa privada, com o intuito de haver vida saudável, alcançando uma forma equilibrada de desenvolvimento e bem-estar natural, tendo seu uso no presente e benefícios colhidos no futuro.

Sua significação é corroborada por Celso Fiorillo e Renata Marques Ferreira (2018, p. 52): “tem por conteúdo a manutenção das bases vitais da produção e reprodução do homem e de suas atividades, garantindo igualmente uma relação satisfatória entre os homens e destes com o seu ambiente [...]”.

O Estado passou pelo socorro de valores ambientais, dando outra consciência sobre o desenvolvimento, e a proteção ambiental e o fenômeno desenvolvimentista (incluindo a livre-iniciativa) tiveram de fazer parte de um objetivo comum, tendo a convergência de metas políticas de desenvolvimento econômico, social, e entre outras, o da proteção ambiental (FIORILLO; FERREIRA, 2018).

Isto porque, não é que não seja necessário o crescimento econômico do país, mas é crescer tendo a consciência de que os recursos existentes na natureza são finitos e, caso acabem, seria indagado como viveriam a presente e as gerações futuras, e mais do que isto, como ficaria o planeta caso existisse a total devastação ambiental, e o que aconteceria com os seres vivos, considerando que este é a morada de todos.

---

<sup>10</sup> Tradução livre: sustentável é aqui definido como um padrão de transformações econômicas sociais e estruturais (ou seja, “desenvolvimento”) que otimiza os benefícios econômicos e outros benefícios sociais disponíveis no presente, sem comprometer o potencial provável de benefícios semelhantes no futuro. Um objetivo primário do desenvolvimento sustentável é alcançar um nível razoável (por mais definido) e equitativamente distribuído de bem-estar econômico que possa ser perpetuado continuamente por muitas gerações humanas.

Assim, a ideia de desenvolvimento e todas aquelas que delas derivam, como a produção, o mercado, a tecnologia e a própria justiça social, passam por uma profunda revisão. O acréscimo do adjetivo “sustentável” ao substantivo “desenvolvimento” não apenas o qualifica, senão que o redimensiona, indicando um novo norte da política econômica que deve se pautar não apenas pela obsessão em torno do crescimento quantitativo da economia, mas pelo efeito qualitativo que esse crescimento deve gerar para a comunidade global. (BECHARA; CARVALHO; VILLAS-BÔAS, 2015, p. 154)

De tal forma, que este crescimento econômico precisa ser realizado com uma responsabilidade social, com respeito ao limite do próprio meio ambiente, no qual encontram-se os seres vivos, com a perspectiva de que os bens existentes não se findem ou se tornem insuficientes para o uso em sua produção.

Torna-se cada vez mais interessante essa demonstração, considerando o que prega o artigo 225 da CF/88, que tanto o Poder Público quanto a coletividade verifiquem e tragam para si o conhecimento sobre a finitude dos bens naturais.

O modo predatório de desenvolvimento prejudica o próprio ser humano porque afetará a qualidade de vida da sua geração, das gerações futuras e de todos em sua volta.

É indispensável uma interligação entre o meio ambiente e a economia, que essa codependência não seja um aniquilando o outro, mas existindo de maneira amena, que impacte menos negativamente um dos dois setores, amparados constitucionalmente.

O que se necessita é a sociedade ter maior consciência ecológica para que suceda um melhor desenvolvimento sustentável.

Inclusive, torna-se importante o que dispõe o artigo 225, VI da CF/88:

Art. 225: (...)

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente; (BRASIL, 1988).

Sem uma educação ambiental, uma dedicação para que aconteça um desenvolvimento de forma sustentável, desde cedo, tem de ser demonstrada para a sociedade a importância ecológica.

E esta educação, além de estar em ambiente escolar, pode ser adotada pelo Poder Público, com o intuito de haver uma preservação do meio ambiente, medidas tributárias úteis, que no caso concreto, serão vistas via incentivos fiscais por meio da extrafiscalidade tributária.

Não existe uma qualidade de vida se o meio ambiente não trazer uma segurança aos indivíduos, e estes precisam se desenvolver observando os ditames da natureza, por isso verifica-se essa codependência entre o desenvolvimento e os biomas terrestres.

Neste passo, tanto o meio ambiente quanto a economia são complementares, considerando que tudo que envolve a elaboração de um bem, indiretamente, terá recursos retirados do meio ambiente.

Isto pode ser observado em alguns exemplos: a energia elétrica pela qual os seres vivos têm luz em suas residências, para que isso aconteça, há uma usina que movimenta a água de forma contínua, criando corrente elétrica e gerando luz; a roupa usada é feita por materiais existentes na natureza como o algodão, a seda ou o couro, entre outros exemplos que poderiam ser dados, demonstrando a interligação entre a economia e a natureza.

Desse modo, procura-se, então, uma economia que aja de forma que gire também com as questões ambientais, sempre percebendo, prevenindo-se de situações que podem ou não ser lesivas, vendo se tal medida econômica terá alguma consequência negativa na proteção ambiental e assim por diante.

Com isso, o princípio não objetiva impedir o desenvolvimento econômico. Sabemos que a atividade econômica, na maioria das vezes, representa alguma degradação ambiental. Todavia, o que se procura é minimizá-la, pois pensar de forma contrária significaria dizer que nenhum empreendimento que venha a afetar o meio ambiente poderá ser instalado, e não é essa a concepção apreendida do texto. O correto é que as atividades sejam desenvolvidas lançando-se mão dos instrumentos existentes adequados para a menor degradação possível. (FIORILLO; FERREIRA, 2018, p. 55)

Na perspectiva mundial, o crescimento de um país deve estar de forma coesa com o meio ambiente sustentável.

É necessário que o país evolua, mas que o faça de maneira harmoniosa, tendo a razoabilidade de suas ações econômicas, não podendo suceder de forma predatória e incontrolável ao meio ambiente natural, degradando-o, de tal forma que não consiga se recuperar.

Isto não é tarefa fácil de ser feita, entretanto, é necessário sempre observar tanto o desenvolvimento de uma nação quanto as questões ambientais do país.

Como falado, o direito ao meio ambiente não é absoluto, mas é preciso sempre uma ponderação, uma razoabilidade entre o crescimento de uma nação, que se faça uma adequação ao desenvolvimento ecologicamente aceito.

Observando que o direito ao meio ambiente sadio não é imutável ou absoluto, nas corretas palavras de Jordana Viana Payão e Maria de Fátima Ribeiro (2016, p. 286): “tem que existir uma adequação com o desenvolvimento sustentável”.

Como se percebe, o princípio possui grande importância, porquanto numa sociedade desregada, à deriva de parâmetros de livre concorrência e livre iniciativa, o caminho inexorável para o caos ambiental é uma certeza. Não há dúvida de que o desenvolvimento econômico também é um valor precioso da sociedade. Todavia, **a preservação ambiental e o desenvolvimento econômico devem coexistir, de modo que aquela não acarrete a anulação deste.** (FIORILLO; FERREIRA, 2018, p. 53) (grifo nosso)

Vale salientar que é impossível que ocorra a imutabilidade ambiental ou que ocorra a preservação absoluta, até porque a economia de um país precisa girar e isto deve ser feito de uma maneira não predatória, considerando que, atualmente, o meio ambiente não consegue se refazer tão rapidamente ao passo de sua exploração desmedida.

O desenvolvimento deve continuar acontecendo, o que é notório seria a utilização de medidas voltadas ao zelo ambiental, em outras palavras, as práticas econômicas têm que se valer do direito a ter o meio ambiente ecologicamente equilibrado e uma manutenção da vida saudável.

O meio ambiente é onde os indivíduos vivem, e as práticas econômicas têm que ser voltadas de forma que tenha uma preocupação ambiental, para isto, o Poder Público pode, via suas políticas públicas, incentivar empresas para que se tornem ambientalistas, tornando mais difícil a competição com companhias não ambientais, ou via outras formas de benefícios e por meio de incentivos, podendo ser de ordem fiscal, continuar o guardo ambiental.

E a coletividade também tem de se esmerar em adotar medidas de um desenvolvimento sustentável, também investigando e preferindo empresas que optem pela real preservação ambiental.

### **1.2.3. Princípio do poluidor-pagador e do protetor-recebedor**

O princípio do poluidor-pagador tem como uma de suas características a economia, considerando que ao poluidor serão atribuídos os eventuais custos existentes na atividade poluidora. Isto é, caso exista um dano ou prejuízo ambiental, quem o ocasionou deverá e terá a obrigação de repará-lo perante o meio ambiente e pela sociedade como um todo.

Como dito, são princípios constitucionais ambientais porque encontram respaldo no texto da Carta Magna, e o princípio do poluidor-pagador pode ser verificado no artigo 225, §3º da CF/88: “As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, as sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”.

Constata-se, novamente, a riqueza constitucional do artigo 225 da CF/88, tendo a preocupação em trazer diferentes princípios dentro de seu dispositivo, e faz com que o princípio demonstre relevância.

Pode-se elencar o princípio do poluidor-pagador com o princípio do desenvolvimento sustentável, afinal, tratam de valores caros aos indivíduos, demonstrando-se que para haver um desenvolvimento de forma sustentável, é por meio do cidadão poluidor compensar ou reparar o dano da atividade, como observado a seguir:

Inerente ao pilar do desenvolvimento sustentável, o princípio do poluidor-pagador representa um mecanismo útil na tentativa de frear o consumo desenfreado dos recursos naturais, prevendo que cabe ao poluidor compensar ou reparar o dano causado pela atividade desenvolvida. Assim, o poluidor deve responder pelos custos sociais da degradação causada, agregando esse valor ao custo produtivo da atividade, evitando a privatização dos lucros e a socialização dos prejuízos (PAYÃO; RIBEIRO, 2016, p. 287).

Em vista disso, novamente ressalta que a natureza, com seus recursos ambientais, é finita e caso houver um dano ou poluição, deve-se observar pelo poluidor a recuperação ou a indenização deste meio ambiente, considerando que ele é um bem de uso comum e deve ser protegido para a presente geração e próximas que virão.

Em síntese, na Convenção de Estocolmo, realizada em 1972, houve uma aceção do princípio mesmo, sob um viés econômico, o qual orientava a alocação dos custos de prevenir o controle em poluir, além de entrar em harmonia com as políticas ambientais dos diversos países (BRITO, 2017).

Detecta-se que os cuidados ambientais, advindos da conferência de 1972, por meio de seus artigos e princípios, características caras ambientais aos indivíduos do globo, oferece uma análise de como poderia advir uma forma de prevenção e reparação do poluidor perante o meio ambiente.

Na Rio-92, também há uma temática sobre o princípio em voga, demonstrando em seu princípio 16:

Tendo em vista 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 dívida conta o interesse público, sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais (DECLARAÇÃO DO RIO SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO, 1992).

Sobre as convenções internacionais, ora citadas, no próximo ponto, serão tratadas com maior vigor.

Observa-se que não há uma permissão ao usuário de poluir. O fato é que o princípio do poluidor-pagador traz consigo a perspectiva de que caso tenha realizado o dano ambiental é necessário o pagamento para reparar esta lesão.

Em sentido semelhante, Luis Antonio G. S. M. de Brito (2017) ressalta que não se finda a responsabilização da degradação ambiental, pelo fato de que o princípio carrega consigo o escopo preventivo para que a ocorrência do dano seja impedida.

Até porque, se assim o fosse, seria quase uma permissão ao destruidor ambiental em continuar realizando este ato lesivo, por saber que pagando uma contraprestação ao Estado e à sociedade, estaria finita a sua obrigação ambiental, estando livre para continuar destruindo o meio ambiente em outras ocasiões, e até mesmo no mesmo período, estar degradando diferentes áreas do meio ambiente.

O que o princípio do poluidor-pagador intenta, corroborando o entendimento de Celso Fiorillo e Renata Marques Ferreira (2018, p. 56) é: “a) busca evitar a ocorrência de danos ambientais (caráter preventivo); e, b) ocorrido o dano, visa a sua reparação (caráter repressivo)”.

É preciso prevenir que aconteça à destruição ambiental, porém, caso a devastação tenha sido feita, quem a causou deverá arcar com o pagamento de sua imprudência.

Essa prevenção, advinda do princípio do poluidor-pagador, tem relação direta com o princípio da prevenção, como se vê, existe uma riqueza desses valores para a proteção ambiental completa. E essa prevenção feita por quem ocasionou o estrago, como uma maneira de que não ocorra mais degradação ou, que esta seja controlada.

Em outras palavras, mostra-se para a coletividade, uma reparação social pelo poluidor do dano causado e formas de prevenção de outras futuras degradações.

Inclusive, pelo próprio parágrafo terceiro do artigo 225 da CF/88, quem ocasionar o infortúnio ambiental terá sanções penais e/ou administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos.

Isso quer dizer que há a incidência de responsabilidade civil, como demonstra Celso Fiorillo e Renata Marques Ferreira (2018), ao causador do dano, e considera-se que esse pagamento, resultante da poluição, não tem o viés de pena, tendo em vista que também podem

sucedem sanções penais e administrativas, dependendo do caso concreto, como observado no art. 255, §3º da CF/88.

Por esses relatos, resta-se evidente que é legal ocorrer a junção das penalidades, podendo ser apenas uma ou haver uma cumulatividade de todas, e o que se objetiva é haver uma reparação ao meio ambiente natural, como também à sociedade, que sofreu este ato lesivo indiretamente, e que quem agride tem que prevenir a deterioração e ressarcir o meio ambiente.

Na questão do cuidado prévio ambiental, o princípio do protetor-recebedor seria o outro lado relacionado ao princípio do poluidor-pagador, porque este princípio tem como perspectiva privilegiar quem tomar decisões de forma favoráveis ao ecossistema nacional, em virtude de que irá apoiar quem o protege de danos e previne qualquer tipo de situação prejudicial aos biomas brasileiros.

Ou seja, aquele que incorre em diversos investimentos e custos com o objetivo de proteger e resguardar o meio ambiente deve ser recompensado por isso. Com efeito, em última *ratio*, serão ambos os princípios que fundamentam, do ponto de vista ambiental, a instituição de normas tributárias cujo escopo seja a preservação ou recuperação do meio ambiente (SAMUEL, 2018, p. 56).

À vista disso, o protetor-recebedor examina uma forma que tenha um desenvolvimento sustentável, no qual as condutas praticadas serão com o intuito de preservação ambiental para a geração atual, quanto para as próximas gerações, ao passo que os entes públicos, cada um em sua esfera de competência, na manutenção ambiental, correspondente a sua área respectiva de atuação, dando incentivos e recursos para que as medidas tomadas sejam em caráter ambiental.

Dando continuidade, esses meios compensatórios podem ser tanto do ente público quanto da esfera privada, no empenho de ser uma empresa articulada ao cenário ambiental, que tenha como filosofia a preservação ambiental.

Detecta-se, novamente, a influência do artigo 225 da CF/88, em que tanto o Poder Público quanto a coletividade civil e empresarial devem prevenir e preservar as matas nacionais com o objetivo de que exista sua manutenção para as futuras gerações, sendo que,

neste caso, a coletividade está envolvida na esfera privada, em situações de procurar de evitar riscos ambientais.

Destarte, privilegia quem, de forma voluntária, tenha condutas favoráveis à proteção/preservação ambiental e, conseqüentemente, terão meios compensatórios aos serviços realizados, por meio do ente público competente.

Prosseguindo, como resultado, políticas públicas devem ser tomadas com o intuito de acontecer o progresso, mas que isso não gere o extermínio ambiental, e, em suas mãos, pela discricionariedade de seus atos, pode-se adotar formas de políticas ambientais, com o objetivo de proteger o meio ambiente, e façam com que os empreendimentos privados foquem em uma forma mais ecológica.

Assim, para que seja feita de forma sadia ambiental, o ente nacional pode fazer com que as companhias sejam beneficiadas, caso adotem medidas que façam o desenvolvimento sustentável, tendo, assim, possibilidade de benefícios, podendo, entre eles, serem incentivos fiscais.

Quem atua de forma para proteger o meio ambiente deve ser recompensado, via Poder Público, dando benefícios a esses tratadores, fazendo com que exista uma “corrente do bem”, um “ganha-ganha”. Afinal, mais indústrias podem ser incentivadas a adotarem medidas ecologicamente corretas, que evitem um dano maior ao meio ambiente, quanto maior for esta corrente, com mais adeptos, mais o meio ambiente pode ser preservado para a presente geração e próximas.

Medidas simples, principalmente em um país como o Brasil, que se esforça para se tornar uma nação desenvolvida, podem, em caráter ambiental, considerando este duplo benefício entre o governo e o desenvolvimento das empresas, dar algo em troca às companhias e, neste caminho, acontecer uma manutenção do meio ambiente saudável e conjuntamente com um desenvolvimento sustentável.

### 1.3. O meio ambiente em risco e as suas convenções para proteção ambiental

Antigamente, existia a impressão de que o meio ambiente se curaria das feridas causadas pelos homens, que os danos causados seriam “absorvidos” pelos biomas locais e que o problema ambiental não seria algo preocupante.

Na antiguidade, os prejuízos ambientais realmente poderiam ser absorvidos na natureza, e esses rejeitos seriam reabsorvidos pelos próprios ambientes locais.

Nos anos anteriores à Revolução Industrial, os danos ao meio ambiente eram em menor escala, considerando que não havia poluição do ar, derrubada em massa de árvores ou o uso de rios para o despejo de materiais danosos vindos dos esgotos fabris.

Entretanto, infelizmente, as mudanças climáticas vêm crescendo de forma assustadora, o pensamento errôneo e egoístico do ser humano, em ter crescimento econômico a qualquer custo, fez com que houvesse um desrespeito ambiental, levando a prejuízos ambientais desproporcionais, sem que este se regenerasse adequadamente. Ao passo que, ao longo do tempo, foi preciso que ocorressem manifestações globais e reuniões para ser discutido o que poderia ser feito para conter os danos.

A devastação ambiental está por toda a parte do globo terrestre, tornando-se um problema de considerações mundiais e com riscos de extermínio da própria vida humana, como dissertado pelo italiano Andrea Amatucci (2005, p. 55):

*L' uomo distrugge la ambiente da cui dipende la propria vita, la terra. Tra i tanti “strumenti” i piu temibili sono tre: lo effettp serra, le piogge acide ed i buchi nelle strato dell ozono. Ma il meccanismo che alimenta è unico e dipende dalla rottura dell' equilibrio tra la quantità dinscore che l'uomo produce e quella che l'ambiente riesce ad assorbire e riciclare<sup>11</sup>.*

Percebe-se que a preocupação sobre a questão da degradação ambiental, promovida pelo homem, tem sido discutida nas mais diferentes partes do globo, pelo fato de que o meio

---

<sup>11</sup> Tradução livre: O homem destrói o meio ambiente do qual sua vida depende, a terra. Entre as muitas “ferramentas” as mais temíveis são três: o efeito estufa, a chuva ácida e os buracos na camada de ozônio. Mas o mecanismo que a alimenta é único e depende da quebra do equilíbrio entre a quantidade de núcleo que o homem produz e aquela que o meio ambiente é capaz de absorver e reciclar.

ambiente não consegue se regenerar e absorver esses impactos negativos causados pelo homem.

O que o ser humano não percebe é que o uso exacerbado dos meios naturais, sem que o Poder Público crie políticas voltadas para a preservação do meio ambiente, o levará a sua própria ruína.

O homem precisa ter a consciência de que a ação inescrupulosa e desmedida contra a natureza, ignorando a letárgica recuperação ambiental, levará à extinção da própria espécie humana.

O que gera um contrassenso, afinal, a procura de um desenvolvimento descontrolável faz com que exista a possibilidade de não ganhar mais recursos financeiros pelo fim da raça humana, com a destruição dos recursos planetários.

Assim, mudar de um paradigma que até então era individual e que tinha a intenção de desenvolvimento desmedido para um paradigma de conscientização ambiental não é tarefa fácil de ser feita.

É por isso que políticas públicas e privadas são cada vez mais necessárias para demonstrar que, sem o meio ambiente, a vida no planeta ficará cada vez mais insustentável, sendo, portanto, necessário o conhecimento da importância ambiental e mudando para um paradigma de crescimento ligado às questões ambientais.

E assim mudar de um paradigma<sup>12/13</sup>, que até então era individual e que tinha a intenção de desenvolvimento desmedido, para um paradigma de conscientização ambiental, não é tarefa fácil de ser feita.

---

<sup>12</sup> Thomas Kuhn (1922-1966), físico que estudou sobre a história das ciências e questiona a ideia das verdades, vê que nas ciências humanas não tem uma verdade absoluta, desta forma, busca dar uma noção sobre o que é o paradigma e como ele pode ser mensurado entre as ciências. E através das diversas áreas frequentadas pelo autor, como a física teórica até a filosofia que fazem com que ocorra o questionamento de dogmas estabelecidos, no qual para a ciência progredir não é com o acervo de novos dados – fazendo assim uma “ciência normal”, mas sim como um processo ambíguo marcado por revoluções e rupturas de pensamento científico. Seu livro famoso que aborda a questão de paradigma chama-se *“The Structure os Scientific Revolutions”*, e traduzido em português como “A estrutura das Revoluções Científicas”, pela editora Perspectiva.

<sup>13</sup> Willis Santiago Guerra Filho (2005, p. 588): “O paradigma de uma ciência pode ser definido, primeiramente, como o conjunto de valores expressos em regras, tácita ou explicitamente acordadas entre os membros da comunidade científica, para serem seguidas por aqueles que esperam ver os resultados de suas pesquisas – e eles

Nada condiz mais com o desenvolvimento sem proporções ambientais, os danos causados já trazem consigo problemas para a atual geração enfrentar e frear seus malefícios, o que pode ocorrer é que as nações tenham conhecimento que o desenvolvimento tem que ser feito, mas que seja conjuntamente com a consciência ambiental.

Quanto mais o homem entra em contato com o crescimento e avanços em áreas como a tecnológica e a ciência, inversamente mais danifica o meio ambiente, considerado em crise. E essa informação tem ganhado cada vez mais relevância, pelo fato de que a Terra está em mudanças devido ao aquecimento global, extinção de espécies, tanto da fauna quanto da flora, poluição dos mares, dos rios e do ar.

A respeito do aquecimento global e suas consequências, que podem ser vistas nesta sociedade de risco<sup>14</sup>, dispõe Angela Acosta Giovanini Moura (2012, p. 35) que:

As consequências do aquecimento global afetam todas as nações, mesmo aquelas que não contribuíram de forma direta e definitiva para o fenômeno. No entanto o destino da humanidade está na tomada de decisões em relação ao futuro, pois as incertezas e os riscos atuais reclamam a adoção de estratégias de gestão, em âmbito local e global, em favor do meio ambiente e da vida.

---

próprios – levados em conta por essa comunidade, como contribuição ao desenvolvimento científico. Além disso, integra o paradigma uma determinada concepção geral sobre a natureza dos fenômenos estudados por dada ciência, bem como sobre os métodos e conceitos mais adequados para estudá-los – em suma: uma teoria científica aplicada com sucesso, paradigmaticamente”.

<sup>14</sup> Ulrich Beck (1944-2015), sociólogo e criador do livro chamado “Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade”, tradução em português feita por Sebastião Nascimento, com a edição da editora 34. Em um dos dizeres sobre a sociedade do risco, dispõe Ulrich Beck (2011, p. 12): “isso exige um difícil equilíbrio entre as contradições de continuidade e censura na modernidade, que se refletem mais uma vez nas oposições ter modernidade e sociedade industrial e entre sociedade industrial e sociedade de risco”. Em seu livro, retrata Ulrich Beck (2011, p. 27-28): 1) Riscos, da maneira como são produzidos no estágio mais avançado do desenvolvimento das forças produtivas. [...] Eles desencadeiam danos sistematicamente definidos, por vezes irreversíveis, permanecem no mais das vezes fundamentalmente invisíveis, baseiam-se em interpretações casuais, apresentam-se, portanto tão somente no conhecimento (científico ou anticientífico). 2) Com a distribuição e o incremento dos riscos, surgem situações sociais de ameaça. Os riscos da modernização cedo ou tarde acabam alcançando aqueles que os produziram ou que lucram com eles. 3) Riscos da modernização ao big business. Eles são as necessidades insaciáveis que os economistas sempre procuram. 4) Riquezas podem ser possuídas; em relação aos riscos, porém, somos afetados. [...] o potencial político da sociedade de risco tem de se desdobrar e ser analisado numa sociologia e numa teoria do surgimento e da disseminação do conhecimento sobre os riscos. 5) riscos socialmente reconhecidos, da maneira como emergem claramente, pela primeira vez, no exemplo das discussões em torno do desmatamento. [...] Sua prevenção e seu manejo podem acabar envolvendo uma reorganização do poder e da responsabilidade. A sociedade de risco é uma sociedade catastrófica. Nela, o estado de exceção ameaça converter-se em normalidade.

O aquecimento global, em que há o aumento da temperatura terrestre na sua média, não só afeta os seres humanos, mas prejudica outras espécies, modificando as estruturas de espécies de plantas e animais que não estão acostumadas com esta exposição mais quente da atmosfera.

Sem contar que aumenta a quantidade de pragas e o nível das águas marítimas pelo derretimento das calotas polares, tornando a vida mais insustentável e prejudica o meio ambiente sadio, afetando a todos do globo, não apenas uma região.

Neste passo, era preciso que existisse a mudança para que essas incertezas e riscos fossem apaziguadas.

Algo interessante é o disposto por Ricardo Lobo Torres (2005, p. 32), que demonstra algumas perspectivas, segurança e sobre o caráter paradoxal da sociedade de risco:

Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental. [...] **Todos os grandes riscos da atualidade [...] seriam facilmente controlados se a própria sociedade resolvesse evitá-los;** como esse dever moral não é assumido, o Estado não o pode criar por lei sob pena de ofender a liberdade do cidadão. Aí está o grande paradoxo do direito fundamental da segurança jurídica no Estado da Sociedade de Risco. (grifo nosso)

Existiria uma diminuição dos riscos existentes na própria sociedade, porém, infelizmente, uma grande parte não tem o intuito de protegê-la, não tendo, atualmente, a proteção ambiental, e que ainda idealizam o desenvolvimento a qualquer custo, não procurando explorar o crescimento de forma sustentável.

A sociedade contemporânea produz mais riscos que podem ser manejados ou que escapam/neutralizam os mecanismos de controle de uma sociedade industrial, o fato é que uma sociedade de risco se revela como um meio teórico que finda a modernidade, emergindo uma forma pós-moderna, na medida em que as ameaças produzidas, vão tomando forma. Uma das vigas para a concepção moderna da civilização não consegue mais explicar os desenvolvimentos da sociedade e da própria ciência, trazendo consigo uma crise de paradigma, uma crise na modernidade (BELCHIOR, 2009).

Os riscos ambientais geram a possibilidade de ter efeitos catastróficos e trazem consequências diretas em diversas regiões do planeta.

Casos ambientais calamitosos podem ser demonstrados cada vez com mais regularidade, como o que ocorreu, em 1984, na cidade indiana de Bhopal que, em uma indústria de produtos químicos, houve o vazamento de gases nocivos, gerando uma exposição à população local, lesionando-a e deteriorando-a, nos contornos da fábrica. Por conta de sua devastação e amplitude de contaminação, esse acidente se tornou um dos maiores desastres químicos no planeta<sup>15</sup>.

Em 1986, na área de Chernobyl, na antiga União Soviética, houve a explosão do reator número quatro, lançando na atmosfera elementos químicos pesados e radioativos, que durarão anos no espaço aéreo regional, havendo a necessidade de usar máscaras e observar níveis de radiação até nos anos atuais, caso se esteja no local próximo desse desastre; comprometeu os rios, as espécies nativas vegetais e animais, sem contar os efeitos nocivos ocasionados aos seres humanos expostos à radiação após a explosão<sup>16</sup>.

No ano de 2019, em cenário brasileiro, pode-se comentar sobre Brumadinho, que devido ao rompimento na barragem de Fundão, ocasionou uma enxurrada de lama com resíduos ao Rio Doce, levando à morte de indivíduos que trabalhavam e moravam no local, e um impressionante impacto no meio ambiente da região<sup>17</sup>.

São advertências ao redor do globo, demonstrando que devido à falha na ação humana e pelo desenvolvimento sem controle, situações reais de descontrole e riscos ambientais se tornam cada vez mais reais.

---

<sup>15</sup> Acidente de Bhopal faz 30 anos. Problemas de segurança química hoje ocorrem principalmente em pequenas e médias empresas. Matéria de 12 de abril de 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/fundacentro/pt-br/comunicacao/noticias/noticias/2014/12/acidente-de-bhopal-faz-30-anos>. Acesso em: 23 nov. 2022.

<sup>16</sup> Chernobyl: o que é, onde fica e por que a região é importante palco do maior acidente nuclear da história foi tomado por tropas russas, e autoridades ucranianas falam em risco de desastre ecológico. Matéria de 24 fevereiro de 2022. Disponível em: <https://g1.globo.com/mundo/noticia/2022/02/24/o-que-e-chernobyl-e-por-que-regiao-e-importante.ghtml>. Acesso em: 23 nov. 2022.

<sup>17</sup> Tragédia em Brumadinho: o caminho da lama. 27 de janeiro de 2019. Disponível em: <https://g1.globo.com/mg/minas-gerais/noticia/2019/01/27/tragedia-em-brumadinho-o-caminho-da-lama.ghtml>. Acesso em: 23 nov. 2022.

Inclusive, pode-se analisar o efeito bumerangue<sup>18</sup>, citado pelo sociólogo Ulrich Beck, nesses eventos catastróficos citados, porque a sensação de instabilidade dos biomas terrestres se torna real, tais como o processo de desertificação de áreas antes florestadas<sup>19</sup>, queimadas em escala superior à esperada<sup>20</sup>, nuvem de gafanhotos que nunca se imaginou, que devastam tudo o que percorrem<sup>21</sup>, chuvas desproporcionais<sup>22</sup> seguidas por terríveis e longos períodos de seca<sup>23</sup>, ocasionando uma sensação de descontrole ambiental global.

Outro alerta deste descontrole ambiental global seria o uso inadequado de pesticidas que aniquilam insetos que, se usados erroneamente, podem trazer malefícios aos seres humanos, como avisa Rachel Carson<sup>24</sup> (2010, p. 23): “A rapidez da mudança e a velocidade com que novas situações são criadas seguem o ritmo impetuoso e insensato da humanidade, e não o passo cauteloso da natureza”.

---

<sup>18</sup> O efeito bumerangue significa que os riscos advindos pela modernização, cedo ou tarde, chegarão naqueles que os produziram. O grau do perigo de risco faz com que o mundo global se restrinja a um mundo repleto de perigos, relata Ulrich Beck (2011, p. 53): “O efeito bumerangue também acaba por afetar os países ricos, que justamente se haviam livrado dos riscos através da transferência, mas que acabam reimportando nos junto com os alimentos baratos”.

<sup>19</sup> Desertificação cresce e ameaça terras do Nordeste, Minas e Espírito Santo. Área afetada aumentou 482% nos últimos cinco anos devido ao desmatamento da caatinga e do cerrado, ao uso intensivo do solo, à irrigação inadequada e à mineração excessiva. Matéria de 20 maio 2018. Disponível em: [<sup>20</sup> Incêndio na Califórnia é o segundo pior da história do Estado. Até o início daquele domingo em agosto de 2021, o fogo havia destruído 187.562 hectares. Incêndio cobre uma área maior do que Los Angeles. Matéria de 08 ago 2021. Disponível em: \[<sup>21</sup> Nuvem de gafanhotos chega à Argentina e se aproxima do Brasil. Produtores e técnicos do governo fizeram o monitoramento da presença dos insetos que, juntos, podem consumir em um dia a quantidade de pasto equivalente a 2 mil vacas ou 350 mil pessoas. Matéria de 26 jun 2020. Disponível em: \\[<sup>22</sup> Chuvas que devastaram cidades mineiras em 2020 já são efeitos das mudanças climáticas, diz estudo. Matéria de 19 ago 2021. Disponível em: \\\[<sup>23</sup> Seca severa afetará ao menos 80% dos brasileiros, diz pesquisa. Matéria de 28 set. 2022. Disponível em: \\\\[<sup>24</sup> Rachel Carson \\\\\(1907-1964\\\\\), bióloga e escritora norte-americana, que abordou a questão do agrotóxico tanto nas plantas quanto nos seres vivos no livro “Primavera Silenciosa”, traduzido para o português por Claudia SantAnna Martins, editora Gaia.\\\\]\\\\(https://www.correiobraziliense.com.br/ciencia-e-saude/2022/09/5039925-seca-severa-afetara-ao-menos-80-dos-brasileiros-diz-pesquisa.html. Acesso em: 11 dez. 2022.</a></p>
</div>
<div data-bbox=\\\\)\\\]\\\(https://agencia.fapesp.br/chuvas-que-devastaram-cidades-mineiras-em-2020-ja-sao-efeito-das-mudancas-climaticas-diz-estudo/36627/. Acesso: 03 fev. 2022.</a></p>
</div>
<div data-bbox=\\\)\\]\\(https://g1.globo.com/economia/agronegocios/noticia/2020/06/23/nuvem-de-gafanhotos-chega-a-argentina-e-se-aproxima-do-brasil.ghtml. Acesso: 03 fev. 2022.</a></p>
</div>
<div data-bbox=\\)\]\(https://g1.globo.com/mundo/noticia/2021/08/08/incendio-na-california-e-o-segundo-pior-da-historia-do-estado.ghtml. Acesso: 03 fev. 2022.</a></p>
</div>
<div data-bbox=\)](https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/brasil/2018/05/20/interna-brasil,681929/desertificacao-cresce-e-ameaca-terras-do-nordeste-minas-e-espirito-sa.shtml#:~:text=Os%20danos%20econ%C3%B4micos%20s%C3%A3o%20incalcul%C3%A1veis,S%C3%A3o%20v%C3%ADtimas%20da%20desertifica%C3%A7%C3%A3o.&text=O%20fen%C3%B4meno%20amea%C3%A7a%20reduzir%20em,PIB)%20do%20Nordeste%20at%C3%A9%202050. Acesso: 03 fev 2022.</a></p>
</div>
<div data-bbox=)

A relevância do estudo de Carson foi primordial para a retirada e proibição de venda local do pesticida DDT (*dicloro-difenil-tricloroetano*) e, posteriormente, das plantações estadunidenses por ser considerado venenoso e prejudicial à saúde humana.

As abelhas estão diretamente ligadas aos ecossistemas e, em estudo feito por Roberta Cornélio Ferreira Nocelli *et al.* (2012, p. 196): “são responsáveis por cerca de 40% a 90% da polinização de fanerógamas dependendo do ecossistema considerado, atuando na manutenção do fluxo gênico e diversidade genética vegetal”, mas estão sofrendo uma redução em sua quantidade e diversidade pelo uso indevido de componentes químicos.

Não é apenas o meio ambiente que está em crise, mesmo que não seja o foco do trabalho, em cenário nacional, os brasileiros vivem uma grave crise econômica que se arrasta durante anos, que faz sofrer os contribuintes não só sobre o pagamento de seus encargos tributários, mas também para fazer as tarefas simples do seu cotidiano.

E, neste mundo de inconstância, ainda surgiu uma pandemia de níveis mundiais, nas palavras de Renato Lopes Becho (2021, p. 21): “Em 2020, eclodiu a pandemia da Covid-19, culminando em um cenário de ‘crise perfeita’, por atingir diversos âmbitos”.

Mesmo que este trabalho não enfoque sobre a problemática pandêmica, existem indícios de que sua origem foi pelo fato da constante alteração do meio ambiente natural, em razão da diminuição dos espaços físicos dos animais, sucedendo uma possibilidade de parasitas se proliferarem com maior facilidade, diminuindo e tornando-se cada vez mais escassos os seus alimentos em seus habitats locais, tornando-os mais enfraquecidos para o combate de pragas invasoras<sup>25</sup>.

O fato é que existe a possibilidade de que outras doenças venham a aparecer pelas mudanças climáticas.

Nas corretas palavras do teólogo Leonardo Boff (2020, s.p.): “Se a Terra está doente, nos faz doentes, e nós, doentes, adoecemos a Terra. Temos que encontrar uma harmonia, cuidá-la, não superexplorá-la, tirar o que é suficiente para a vida, e não para o lucro, para o ganho”.

---

<sup>25</sup> Do niphah ao coronavírus: destruição da natureza expõe ser humano a doenças do mundo animal. Cientistas apontam que mudanças climáticas e ações humanas como o desmatamento provocam expulsão de animais de seu habitat e força contato com bichos de outras espécies, criando condições para “pulo” de patógenos entre eles. Matéria de 07 abril de 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/bemestar/coronavirus/noticia/2020/04/07/do-niphah-ao-coronavirus-destruicao-da-natureza-expoe-ser-humano-a-doencas-do-mundo-animal.ghtml>. Acesso em: 23 nov. 2022.

Com este pensamento de “insustentabilidade global”, houve a necessidade de proteger o meio ambiente, tendo em vista que agora os riscos são globais, começando a ocorrer uma movimentação de conferências mundiais sobre as mudanças climáticas de uma maneira que houvesse uma redução nos estragos já ocasionados pela devastação ambiental.

Esse atual estilo de desenvolvimento não foi o adequado para a preservação ambiental, e interessante são os dizeres sobre o desenvolvimento sustentável, como dispõe a portuguesa Claudia Alexandra Dias Soares (2001, p. 28-29):

Chama-se, ainda, a atenção para o facto de, na formulação do conceito de desenvolvimento sustentável, se usar como norma de bem-estar o nível ocidental de desenvolvimento, esquecendo-se que foi, em grande parte, a exportação deste modelo que conduziu à insustentabilidade. Depara-se, assim, com uma vaga formula de compromisso que pode originar uma contradição entre o erguer do conceito dentro de uma racionalidade económica capitalista e a sua apresentação como uma alternativa a essa mesma racionalidade, numa “utopia conciliadora que anuncia ganhos para todos, mas que não afasta a incerteza de saber para quem o desenvolvimento será sustentável.

Mudanças de paradigmas praticados, que eram corretos no passado, precisam ser repensados, tendo em vista que aquele antigo padrão (até então correto) nos levou para esta situação de insustentabilidade, de crise ambiental.

Consequentemente e concluindo esta temática, torna-se cada vez mais necessária a interligação entre as áreas do saber, do direito, da economia, em como fazer um desenvolvimento sustentável.

Precisam ser adotados, por meio do governo e pelos próprios particulares, com iniciativas próprias e de acordo com o estabelecido pelo artigo 225 da CF/88, mecanismos para que o direito da vida seja garantido de forma digna e que aconteça de forma segura com o meio ambiente. Com os limites do próprio meio ambiente.

O Estado deve ter que enfrentar desafios, com o respaldo dos artigos 225 e 170 da CF/88, procurando estabelecer uma ligação sadia com o meio ambiente vigoroso para a presente e futuras gerações, conceito advindo de Hans Jonas, no qual não temos o direito de escolher a não existência de futuras gerações em função da geração atual, ou mesmo de colocá-las em risco.

É necessário agir, da forma que o Poder Público adeque o problema ambiental em sua sociedade, usar suas ferramentas para a defesa ambiental, e o ser humano não perder o encanto com a vida, não pode ter o pensamento primitivo de que “o mundo acabou”, “não tem o que fazer”, ter o desencantamento com o mundo atual só faz com que a devastação continue, e problemas insustentáveis, como Brumadinho, possa acontecer novamente.

É de responsabilidade atual tratar sobre o tema da sua preservação e das gerações futuras, não há o direito de “não – existir” no futuro e (pôr em risco a sobrevivência da espécie humana e demais espécies que estão na biosfera), para isto, há a procura de lograr um meio ambiente sustentável. A seguir serão tratadas brevemente sobre as convenções para prevenção dos riscos ambientais.

Nas corretas visões de Terence Dornelles Trennepohl (2008b, p. 114): “[...] o desenvolvimento importou alteração de paradigmas de exploração e desencadeou um processo de remodelagem da estrutura econômica, atentando contra os ditames de preservação e cuidados ambientais”.

E, esta forma de agir tem que ser feita de maneira correta, não com o intuito de apenas obter vantagens ilícitas, como ao invés de praticar condutas que visem o desenvolvimento sustentável, o contribuinte apenas burla a parte ambiental tendo consigo a vantagem conseguida com o Poder Público, pelo incentivo fiscal, sendo caracterizado um “*greenwashing*”, que se traduzido significaria uma “lavagem verde”. Essa prática seria uma conduta adotada pelas sociedades empresárias, ou pela iniciativa privada, que na aparência parece ser sustentável, mas que na verdade, não é.

Nada obstante à prática desleal do “*greenwashing*”, observando que a população teve um real contato desta sensação de “insustentabilidade global”, destas degradações existentes e persistentes e sem ritmo de diminuição, que causariam a extinção de diversas espécies e não só, trariam problemas para o próprio ser humano, por maltratar, destruir e tornar inviável a sua morada, começaram a ter manifestações para a proteção ambiental como uma forma de que houvesse uma mudança de pensamento predatório para um pensamento ecológico, de desenvolvimento sustentável.

Este trabalho não tem o objetivo de esmiuçar todas as convenções sobre mudanças climáticas, mas demonstrar que o meio ambiente começou a ser mais observado mundialmente e ter o apreço para a sua preservação e, para demonstrar, no ponto 4.2., como nelas já tiveram propostas de políticas tributárias intervindo na preservação ambiental, e uma das formas seria pela extrafiscalidade, manifestada via incentivos fiscais.

A primeira reunião, cuja relevância é notada, ocorreu na cidade de Estocolmo, na Suécia, no ano de 1972, conhecida internacionalmente como Estocolmo-72.

Ficaram estabelecidos em seu preâmbulo os dizeres: “[...] atenta à necessidade de um critério e de princípios comuns que ofereçam aos povos do mundo inspiração e guia para preservar e melhorar o meio ambiente humano<sup>26</sup>”.

À vista disso, seu objetivo era a preservação e melhoria do meio ambiente conjuntamente com bases e princípios para que isto acontecesse de maneira correta.

Reconhecendo a necessidade de um meio ambiente sustentável, foi criado o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA) e, para Jorge Bustamante Alsina (1995, p. 26):

A partir de esta conferencia se crearon organizaciones especializadas, institucionalizándose el Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) con sede en Nairobi. Este programa permite la coordinación no solamente de las técnicas y de las investigaciones, sino también de los derechos<sup>27</sup>. (ALSINA, 1995, p. 26).

---

<sup>26</sup> Tradução livre: ONU. Declaração da Conferência de ONU no Ambiente Humano, 1972. Ponto 1. O homem é ao mesmo tempo obra e construtor do meio ambiente que o cerca, o qual lhe dá sustento material e lhe oferece oportunidade para desenvolver-se intelectual, moral, social e espiritualmente. Em larga e tortuosa evolução da raça humana neste planeta chegou-se a uma etapa em que, graças à rápida aceleração da ciência e da tecnologia, o homem adquiriu o poder de transformar, de inúmeras maneiras e em uma escala sem precedentes, tudo que o cerca. Os dois aspectos do meio ambiente humano, o natural e o artificial, são essenciais para o bem-estar do homem e para o gozo dos direitos humanos fundamentais, inclusive o direito à vida mesma. Disponível em: <https://cetesb.sp.gov.br/posgraduacao/wp-content/uploads/sites/33/2016/09/Declara%C3%A7%C3%A3o-de-Estocolmo-5-16-de-junho-de-1972-Declara%C3%A7%C3%A3o-da-Confer%C3%Aancia-da-ONU-no-Ambiente-Humano.pdf>. Acesso em 01 fev. 2022.

<sup>27</sup> Tradução livre: A partir desta conferência, foram criadas organizações especializadas, institucionalizando o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA) com sede em Nairóbi. Este programa permite a coordenação não só de técnicas e pesquisas, mas também de direitos.

Era preciso que tanto a geração presente quanto as futuras tivessem uma harmonia entre o desenvolvimento econômico e social, e essas organizações especializadas poderiam ajudar na pesquisa, técnicas e direitos na preservação ambiental.

Referida convenção foi ratificada no Brasil, em 1988, considerando que a meta primordial era desenvolver um modelo em que houvesse desenvolvimento, porém que fosse feita de maneira sustentável, em outros termos, que considerasse que há níveis para uma recuperação ambiental, e que isto fosse respeitado, sem que isto fosse analisado, haveria possibilidades destes prejuízos serem irreversíveis (PAYÃO, RIBEIRO, 2016).

A Constituição de 1988 considerou muito os preceitos advindos da Conferência de Estocolmo, realizada anos antes, nota-se a atenção de critérios e de princípios comuns que oferecessem ao povo brasileiro uma forma de inspiração e guia para preservar e melhorar o meio ambiente humano.

Analisa-se o que demonstra o artigo 1º da Conferência de Estocolmo (ONU, 1972): “O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras [...]”, nada mais é do que dispõe o artigo 225 da CF/88, ao passo que fica ainda retificado no dispositivo nacional, a necessidade de que tanto o Poder Público quanto a coletividade observem as questões ambientais e o proteja.

A Estocolmo-72 abriu caminhos, fez com que ordenamentos, assim como o nacional, pudessem ter sido criados tendo como parâmetros os seus dizeres, sendo indispensável para a sociedade a existência de um meio ambiente sadio e isto foi feito mundialmente, para que diversas nações pudessem captar os seus ensinamentos e colocá-los em prática.

Em momento subsequente, nos dizeres de Cecília Zanon Rossato e Waleska Mendes Cardoso (2014, p. 6-7), e nada obstante a Estocolmo- 72 ter sido satisfatória para a proteção ao meio ambiente, pelo decorrer da civilização e pelo persistente desequilíbrio ambiental, foi vista a necessidade de um cuidado adicional com o meio ambiente. Desta forma, através da Assembleia Geral das Nações Unidas, foi criado um relatório com as adversidades contrárias ao meio ambiente. Na conclusão deste relatório, foram destacados três grandes problemas na

seara ambiental, até então, quais sejam: “(i) questões ligadas a poluição, (ii) questões ligadas aos recursos naturais e (iii) questões ligadas à pessoa humana”.

Duas décadas depois da primeira grande reunião, ocorreu a Rio- 92, que categoricamente demonstrou a necessidade de proteção ambiental pelo fato de que a crise ambiental não fora contida na conferência anterior, e que a degradação continuava acontecendo em diferentes níveis no cenário mundial, estabelecendo uma ligação entre a pobreza e a devastação ambiental do planeta, nos dizeres de Maria Luiza Machado Granziera (2011, p. 47): “cabendo providências sérias e permanentes no que se rege a cooperação, na busca de maior equilíbrio entre os Estados no campo de desenvolvimento sustentável”.

Desse modo, como demonstrado por Cecília Zanon Rossato e Waleska Mendes Cardoso (2014), a ECO-92 teve como meta aumentar o discernimento sobre o direito ambiental e demonstrar outros pronunciamentos importantes como natureza jurídica, considerando o que tinha sido analisado pela Conferência de Estocolmo, trazendo consigo os princípios que foram aprovados vinte anos antes, dando notoriedade no que fora decidido até então.

Na Convenção feita em 1992, houve uma preocupação maior com políticas serem postas em prática, considerando os macetes iniciais já propostos na Convenção de 1972.

Sem contar que dentro de seu texto trouxe princípios, como no caso, o que demonstra sobre o princípio do poluidor-pagador, no princípio 16, trazendo para dentro de si concepções caras ao meio ambiente e como pode ser feita a sua prevenção e como haverá a forma de ressarcir o dano ocasionado, dando contorno ao princípio, explicado anteriormente.

Não apenas sobre o princípio do poluidor-pagador, cabe ressaltar que esta convenção trouxe em suas linhas tanto o princípio do desenvolvimento sustentável, no princípio n. 3, observando a importância para a existência do desenvolvimento e que esta característica precisa ser mantida, o que é fundamental e precisa ser repensada, seria a sua forma, tendo consigo características ambientais para a presente geração e futuras; como também frisa o princípio da precaução, no seu princípio n. 15, adotando medidas para o impedimento do dano ambiental, mesmo que não tenha evidências científicas sobre o problema ambiental.

A Rio'92 (ou Eco'92), como ficou conhecida a reunião, foi a grande marca da internacionalização definitiva da proteção ambiental e das questões ligadas ao desenvolvimento, criando elementos importantes como a Agenda 21 e o Fundo Global para o Meio Ambiente, do Banco Mundial. [...] a Conferência Rio'92 propiciou uma oportunidade para que aflorassem as disparidades Norte-Sul, uma vez enfraquecida sobremaneira a bipolaridade Leste-Oeste (SILVA, 2011, p. 3).

Com relevância e em decorrência da reunião advinda da Rio-92, surgiram quatro importantes documentos, sendo eles: a Agenda 21, a Carta da Terra, as Convenções sobre a Mudança Climática e a Biodiversidade e a Declaração sobre o Manejo das Florestas.

Destaca-se a Agenda 21, visto ser um trabalho robusto com objetivo, pesquisas e formas de fazer programas, e que foi elaborado com um planejamento para que, ao ano de 2000, tivessem encontrado soluções a alguns sufocos ligados ao meio ambiente, previstos pela Comissão Mundial de Meio Ambiente e Desenvolvimento.

No Brasil, a Agenda 21, definida na Conferência do Rio de Janeiro de 1992, desdobrou-se em Agendas 21 locais – nacional, estaduais e municipais -, cabendo a cada ente federado brasileiro formular as suas metas. Tais agendas locais estabelecem planos de ações concretas para a realização dos objetivos descritos na Agenda 21, indiciando, inclusive, as fontes de financiamento e as entidades responsáveis pela realização de cada atividade. (GRANZIERA, 2011, p. 52).

Em outras palavras, fez com que houvesse, por meio de todos os Entes nacionais, o estabelecimento de metas para que fossem cumpridas nos diferentes níveis federativos, corroborando o que dizia o artigo 225 da CF/88, faz-se o Poder Público, na característica de defender o meio ambiente e preservá-lo para as gerações futuras, para ter como preservar e salvaguardar o espaço coletivo, a morada, de onde se extraem as fontes de vida, de todos os seres vivos.

Entretanto, mesmo após o avanço feito pela Rio-92, na qual a preservação ambiental ainda era importante para o cenário do direito ambiental internacional e que trouxe inovações, acima tratadas, foi necessário que ocorressem outras convenções climáticas.

Houve, no ano de 1997, no Japão, a Terceira Grande Conferência das Nações Unidas, na qual houve um importante documento assinado, o Protocolo de Kyoto. Por este protocolo,

os países que estavam presentes dentro do considerado anexo I deveriam reduzir suas emissões de gases poluentes que causavam o efeito estufa.

Pela falta de efetividade e mesmo pela omissão de planejamento de sanções, caso houvesse desatendimentos das orientações destas convenções e seus respectivos documentos, existiu uma série de atualizações ao longo do tempo culminando com o protocolo de Kyoto (PAYÃO; RIBEIRO, 2016).

Mesmo havendo conferências anteriores, os problemas ambientais e as poluições continuaram para as sociedades, causando o efeito estufa.

Sobre o efeito estufa, muito embora seja benéfico para a existência dos seres vivos por fazer com que a superfície terrestre mantenha o calor sem grandes variações ao longo do tempo, pelo uso exacerbado da queima de combustíveis fósseis, faz com que esta camada, que protegeria esta variação constante de temperatura, fique cada vez mais quente.

Como resultado, mantêm-se, dentro do globo terrestre, gases danosos aos seres vivos, expondo-os a consequências prejudiciais, como o derretimento das calotas polares, aumento do nível do mar, que causa o prejuízo de cidades e matas costeiras por essa quantidade maior de água para suportar, além de haver a adição do número de doenças entre outras situações danosas.

O protocolo de Kyoto fez com que diretrizes fossem tomadas para que o efeito estufa maléfico fosse contido, considerando que fora dimensionado, e são severos a todos os seres vivos existentes no planeta e, principalmente, para a continuidade da espécie humana no futuro de suas gerações.

Pelo não cumprimento do que tinha sido elaborado anteriormente, pela não anuência de nações, não ratificação dos seus pactos, por estarem em graus diferentes com relação ao desenvolvimento (nações desenvolvidas contra nações subdesenvolvidas), refletem-se na dificuldade das implementações das políticas advindas nestas convenções, e que tantas outras devem ser feitas ao longo da história para que cheguem num “entendimento” de que cada um tem que fazer uma parte.

O Brasil ratificou o protocolo de Kyoto e foi um evento importante por contar sobre os malefícios do efeito estufa e formas para de como agir por meio de políticas governamentais.

Como demonstrado por Carlos Henrique Rubens Tomé Silva (2011), aconteceu, no ano de 2002, em Joanesburgo, um novo encontro, a Cúpula para o Desenvolvimento Sustentável cujo foco era observar as metas obtidas pela Agenda 21, incluindo temas que eram controversos até então, sendo eles: as energias renováveis e a responsabilidade corporativa.

Vê-se que mesmo as preocupações ambientais, fora aquelas anteriores, vão progredindo ao longo do tempo, como a possibilidade de energias renováveis serem postas em práticas, pelo próprio desenvolvimento tecnológico, as formas de como se realizar essas energias vão se modificando, tornando meios de se obterem energias de forma mais consciente.

E, ademais desses dois temas, já citados, nas palavras de Carlos Henrique Rubens Tomé Silva (2011, p. 5-6):

[...] a Cúpula de Joanesburgo enfatizou projetos que independem de entendimentos entre governos e que estimulam a relação direta entre governos locais, comunidades, entidades e empresas ou ONGs. Alguns países interpretaram esse fato como uma forma de “privatizar” as Nações Unidas, diminuindo a intervenção governamental e dando à iniciativa privada, às ONGs, enfim, à sociedade civil a capacidade de efetivamente acelerar os avanços na área ambiental. Isso demonstra, porém, a crescente aceitação, por parte significativa de ONGs, das forças de mercado como aliado da proteção ao meio ambiente. Essa perspectiva revelou-se essencial nos países desenvolvidos, onde se começou a reconhecer os limites do sistema de comando e controle.

Por meio desta convenção, os ativistas do meio ambiente e as ONGs ganharam um importante destaque pelo fato de que cobram dos países um panorama aguçado em relação à omissão das desigualdades socioambientais.

Os meios de comunicação que se desenvolveram com o passar dos anos se tornam aliados para que a proteção ambiental, sendo importantes ferramentas para as ONGs, que fiscalizam, tenham um olhar mais cuidadoso ao meio ambiente natural, ou de algum segmento ambiental.

As ONGs servem como ferramenta demonstrativa, trazendo situações em que acontece algum prejuízo ambiental em determinado projeto. Forma-se um novo parceiro para que o meio ambiente seja preservado para a atual e para as próximas gerações.

Após 50 (cinquenta) anos da primeira convenção realizada em Estocolmo, ocorreu uma nova reunião internacional, a Estocolmo+50, nos dias 2 e 3 de junho de 2022, visando à recuperação sustentável e sobre o impacto da pandemia de Covid-19 no mundo.

Essa reunião teve a presença de cento e cinquenta nações, incluindo o Brasil e ocasionou uma declaração com a finalidade das políticas governamentais em benefício climático serem mais efetivas e ágeis (IISD, 2022).

Seu intuito não era criar tratados ou princípios ambientais. Sua meta foi a observação do que aconteceu no passado e trazer uma perspectiva do que precisa ser realizado para que não ocorram mais extinções de diferentes espécies planetárias.

Foi celebrado o fato de que mudanças para a preservação ambiental se iniciaram, com a ajuda de princípios e objetivos mais sólidos ao cuidado ecossistêmico, entretanto, não o bastante para o impedimento das mudanças climáticas e, restou a preocupação de como os governos abordarão essas questões.

Conforme relatado previamente, por mais que o objetivo deste trabalho não seja demonstrar detalhadamente cada uma das convenções internacionais relacionadas ao meio ambiente, restou claro que a sociedade está com desequilíbrios ambientais e que, a partir da segunda metade do século XX, ocorreu uma maior preocupação com o meio ambiente e começou a haver conferências climáticas para a contenção dos danos causados.

Diante do exposto, é possível considerar que o meio ambiente é indispensável para os seres vivos, sendo sua morada e, por meio dele, acontece a sua subsistência, ao passo que, no Brasil, na CF/88, foi lúcido trazer consigo o que expunha a Estocolmo-72, ratificando seus valores; além de ter um capítulo próprio específico sobre o meio ambiente, ainda possui outros artigos esparsos e deixa o meio ambiente no mesmo patamar da livre concorrência na ordem econômica.

Nesse sentido, o artigo 225 da CF/88 é rico em sua interpretação. Demonstra que tanto a coletividade quanto o Poder Público, pelos entes federativos, têm o dever de agir em conjunto, e legislar de forma concorrente assuntos ligados às questões ambientais.

No *caput* do artigo 225 da CF/88 ainda integram os princípios da precaução e prevenção, tendo sempre que se analisar pela coletividade a possibilidade de um dano e, caso exista, ter como mensurá-lo; com o objetivo do desenvolvimento sustentável, em que a sociedade precisa se desenvolver, mas que isto seja feito de forma que os danos causados não sejam avassaladores.

Nos incisos do artigo 225 da CF/88 existem outros princípios, como o do poluidor-pagador em que sua interpretação não procura apenas que o causador repare o dano, mas sim, em prevenir que situações desse tipo ocorram novamente.

Necessária se faz a classificação do meio ambiente, retirando uma visão simples de que só existe o meio ambiente natural e que todos os outros têm que ser preservados e prevenidos para o bem da dignidade humana e para a sua manutenção para as gerações futuras.

Logo, se fez relevante demonstrar sobre o quanto o meio ambiente natural sofre com as interferências humanas e, como tem sido desde a segunda metade do século XX, há a necessidade de conferências, para que tenha a preservação dos seres vivos, ocorrendo à manutenção da sua morada, e, que sem ela, será difícil a continuidade das gerações futuras.

No caso brasileiro, além de ser integrante de convenções que empenham num desenvolvimento ambiental sustentável, pode, para melhorar a fragilidade ambiental, por meio do direito e da área tributária nacional, mudar de paradigma, e adequar-se para que ocorra a preservação deste ecossistema tão caro para a atual quanto para as futuras gerações, e demais formas de vida na Terra.

Dessa forma, áreas que pareceriam tão distintas, podem caminhar com o intuito de um desenvolvimento econômico. Assim, utilizando a extrafiscalidade dos tributos, via os incentivos fiscais, na área ambiental, o meio ambiente é defendido, preservado e mantido, para que isto ocorra, será necessária a análise sobre o sistema constitucional tributário, capítulo que será abordado a seguir.

## **CAPÍTULO 2 - SOBRE O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO**

### **2.1. Do Sistema Constitucional Tributário e a Competência Tributária**

A legislação tributária é extremamente rica e faz com que apareça um entrelaçamento entre as matérias tributárias, algo ressaltado na obra “Sistema Constitucional Tributário Brasileiro” do professor Geraldo Ataliba (1968).

Essa obra ressalta que o sistema constitucional tributário brasileiro não se parece com nenhum outro, comparando-o com os ordenamentos norte-americano e argentino que, respectivamente, são considerados como flexível e muito flexível, e ao sistema alemão, mexicano e francês, em que o legislador ordinário local pode criar, modificar, partilhar, multiplicar, partir, repartir e extinguir tributos, livremente, somente vinculado a alguns princípios constitucionais genéricos. Assim, pela facilidade de alteração dessas ordenações, na visão de Geraldo Ataliba, elas não podem ser consideradas como “sistemas” (ATALIBA, 1968, p. 84).

A flexibilidade demonstrada nos outros ordenamentos mundiais, ou seja, a forma de haver modificações legislativas é mais simples, bastando atos comuns, também chamados de atos ordinatórios.

Para haver mudanças legislativas em cenário brasileiro, é necessário observar regras específicas, com procedimentos distintos para determinados assuntos constitucionais e, inclusive, a Constituição Brasileira possui um núcleo que não pode ser alterado.

Nesse núcleo se encontram as cláusulas pétreas do artigo 60, § 4º da CF/88, tomando nota: I. A forma federativa de Estado; II. O voto direto, secreto, universal e periódico; III. A separação de Poderes; IV. Os direitos e garantias individuais.

Mesmo sendo um sistema com características específicas, é possível que o sistema constitucional brasileiro permita que a área tributária seja empregada para a proteção ambiental, mesmo com sua rigidez advinda das regras de competência e repartição de receitas

oriundas da própria Constituição Federal, sendo adaptada em algo importante, conforme observado no primeiro capítulo deste trabalho.

É possível que, por mecanismos tributários, neste caso específico, sobre o uso de incentivos fiscais para salvaguardar o meio ambiente, ser ajustado sem ter a ruptura de sistema, o que será verificado com mais propriedade no terceiro capítulo desta dissertação sobre a extrafiscalidade e, no quarto capítulo, sobre como o sistema pode ser moldado com a utilização de incentivos fiscais federais, sendo validado por convenções internacionais.

Isso mostrará como a consciência ecológica, presente no artigo 225, VI da CF/88, pode ser aplicada em práticas tributárias dos incentivos fiscais federais, com o objetivo de haver um desenvolvimento sustentável nacional.

A construção do sistema brasileiro, de forma rígida, não foi intencional, apenas resultou de uma preocupação do constituinte em ser assegurada a autonomia das entidades federadas e municipais, para se ter a certeza da harmonia entre elas, além de evitar conflitos arrecadatórios e que fez ter a condução e cuidados de forma exaustiva à atividade tributária (ATALIBA, 1968).

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho (2016) revela que a Constituição brasileira tem como ser de categoria rígida, pois significa que, para sua alteração, existe uma forma de procedimento complexa e mais solene, diferente do que são as leis ordinárias, sendo que o que dispõe o artigo 60, §4º, I a IV são valores jurídicos- políticos intangíveis (o voto direto, secreto, universal e periódico).

Humberto Ávila (2008), nos mesmos moldes, ressalta que o Sistema Nacional brasileiro é um sistema rígido e essa rigidez e exaustividade são decorrentes de dois fundamentos: as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição.

No sistema constitucional tributário, o poder tributário existe em todas as pessoas políticas, para dar autonomia aos Entes políticos da Federação Brasileira, existindo a certeza da harmonia entre eles para evitar conflitos arrecadatórios.

E, as pessoas políticas da Federação Brasileira, são divididas em: União, Estados e Municípios, podendo, as três editar leis tributárias, tendo a Constituição como instrumento de disciplina e organização de todos os poderes.

Assim, observa-se que a Constituição Federal de 1988 é rígida, pois para ser alterada existe uma forma de procedimento complexa e mais solene, advinda de um receio na sua elaboração em ter assegurada a harmonia entre os entes federados e, um cuidado com relação à atividade tributária.

A Constituição Brasileira é a lei tributária fundamental por conter todas as diretrizes básicas aplicáveis para todas as espécies tributárias, ela atribui, regula e limita, ordenando a forma de exercício (CARRAZZA, 2012).

Observa-se que a Constituição Federal brasileira não cria os tributos, o que há em seu texto normativo é a discriminação das competências para que os Entes Tributantes Nacionais, por meio de lei, possam realizá-los.

No Brasil, ocorre de forma diferente do que acontece em outras localidades, para Regina Helena Costa (2021a, p. 70): “[...] a Constituição que aponta as regras-matrizes de incidência tributária, isto é, as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos”.

Todos os elementos existentes na norma jurídica tributária são descritos e essenciais, sendo divididos em: hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Esses elementos só podem ser veiculados por meio de uma lei.

Na Constituição Federal, estão resguardadas características extremamente importantes para o direito tributário, podendo ser consideradas a sua principal fonte, e abriga os meios para o correto exercício do Estado para a cobrança de tributos. Desta forma, há quatro temas fundamentais para isso:

a) as regras-matrizes de incidência tributária estão previstas nela, ou seja, as situações fáticas que podem ser apreendidas pelo legislador

infraconstitucional para a instituição de hipóteses de incidência tributária; b) a classificação tributária, estabelecendo suas espécies pelo meio da existência ou não do Estado que suporte a exigência fiscal; c) a repartição de competências tributárias, vindas pela forma federativa do Estado, dando limites à aptidão para a instituição de espécies tributárias para cada Ente Público; e d) as limitações ao poder de tributar, por meio de imunidades e princípios (COSTA, 2005, p. 318).

No que se refere ao objetivo de os entes federativos conviverem de forma harmoniosa, ou seja, cada Ente ter a sua arrecadação, por meio de seus tributos específicos, demonstra claramente o quanto o sistema quis ser coeso.

Roque Antonio Carrazza (2012) externou que sob o ponto de vista da competência tributária, é necessário observar a aptidão para criar, de maneira abstrata, os tributos no Brasil, sendo que ainda é preciso verificar o que é determinado *in abstracta* - na lei (art. 150, I CF/88), por conta do princípio da legalidade tributária.

A legalidade tributária é um princípio extremamente importante para o contribuinte-cidadão. Sem ela, existe a insegurança no universo jurídico tributário de haver cobrança sem uma determinação legal estabelecida anteriormente. Em momento oportuno, no item 2.2.3., será tratado com maior riqueza de detalhes esse item.

A forma de competência dos entes federados existirá por meio das leis.

Pode-se até considerar a lei como uma característica de “limitação ao poder de tributar” que meça o tamanho/corte do que poderá ser cobrado pelos entes tributantes.

Adverte Regina Helena Costa (2021a, p. 70): “a lei somente poderá contemplar fatos que se encontrem dentro da moldura constitucionalmente traçada para esse fim, o que representa sensível limitação à eleição de situações a ser efetuada pelo legislador”.

Sem a existência de comandos legais, na criação de novas figuras tributárias, faz com que se possa pensar em uma insegurança jurídica no sistema de competência. Nas corretas palavras de Roque Antonio Carrazza (2012, p. 572): “A competência tributária já nasce limitada”.

No caso brasileiro, a existência da lei faz com que não exista “poder” absoluto para realizar sua vontade, mas sim, estará dentro de um sistema normativo, o mundo das normas.

A Constituição foi feita de forma cuidadosa, que pode ser considerada complexa em virtude de seus regramentos jurídicos.

Ela delimita o campo tributável existente no Brasil e, desta forma, deu em caráter privativo, uma parcela para à União; outra parte para cada um dos Estados membros e outra ainda para os Municípios, e, por último, para o Distrito Federal, em outros termos, cada um dos Entes Nacionais, a União, os Estados, e os Municípios possuem, por intermédio da Constituição Brasileira, um campo tributável próprio (CARRAZZA, 2012).

Pode-se observar que a competência tributária consagra o pacto federativo brasileiro dando a todos os entes federativos formas de como adquirir receitas via tributação nacional.

O pacto federativo é caracterizado pelas disposições advindas da Constituição que buscam considerações sobre as arrecadações de recursos, seus campos de atuação e obrigações financeiras, tendo um equilíbrio na arrecadação desses recursos fiscais e trazendo autonomia entre os entes federados.

Essa divisão é de suma importância, considerando a existência da forma federativa do Estado, no qual todos os entes nacionais possuem competências tributárias e, assim, formas de arrecadação estatal.

Um ente é inibido de esfera de competência de outro ente político, por meio do princípio federativo, e a Constituição da República Federativa do Brasil é o veículo de atribuição de competências.

Vê-se, assim, uma relação de completude entre a forma Federativa do Estado e as competências dos Entes da União, dificilmente quando se trata de um tema, ainda de forma mínima, não se trata do outro.

A forma federativa norteia a competência das pessoas políticas para criar os tributos legislativamente, sendo que elas devem atuar de forma reservada, conforme consta na CF/88,

desta forma, limita a competência tributária entre os entes tributantes, sendo que não podem invadir a competência de outro (JESUS, 2015).

E, deixa-se claro que os Entes federados possuem a competência, porém precisam ficar atentos aos ditames do sistema constitucional tributário. Como o próprio nome diz, são obrigados a cumprir o que está estruturado na Constituição.

Escolhendo a forma federativa, representa, então, que as pessoas políticas, que aqui convivem, estão em pé de igualdade, não havendo hierarquia entre elas. Disserta Misabel de Abreu M. Derzi, nas notas atualizadas de Aliomar Baleeiro (2010, p. 159), que:

Os limites, não obstante, das normas gerais, encontram-se na própria autonomia das pessoas estatais que compõem a Federação. Se, dentro do Direito Tributário, a prevenção de conflitos de competência é um marco importante, indicador desses limites, a função de orientação, padronização e uniformização ensejará dúvidas ao intérprete quanto à sua extensão. O federalismo integrativo, já por si centralizador, não pode sufocar, de forma nenhuma, a autonomia e a descentralização, enfim, a dissimetria a que se refere Pontes de Miranda, sob pena de converter-se o País em verdadeira unidade política.

Essa divisão, feita de forma rígida pelo criterioso sistema constitucional tributário, através do pacto federativo existente, nas palavras de Roque Antonio Carrazza (2012), é estabelecida com o intuito de que no país existem tanto as leis tributárias federais, quanto estaduais, municipais e distritais, em que todas devem existir harmonicamente. E, conhecer as espécies e subespécies tributárias não se faz necessário apenas academicamente, mas é também fundamental ao sistema tributário, pois permitirá que o sujeito passivo da relação tributária tenha a noção que está sendo tributado corretamente, pela pessoa política competente, nos termos previstos na CF/88.

Nesta mesma toada, comentando sobre a quantidade de impostos da União, assevera Regina Helena Costa (2021b, p. 62) que: “no nosso sistema tributário, os impostos são numerosos em razão do modelo federativo adotado e da multiplicidade de competências impositivas atribuídas a cada ente político”.

E, o sistema tributário nacional é tão coeso que tudo que não for estipulado nos artigos respectivos, é possível ser caracterizado como um imposto de competência residual da União, descrito no art. 154 da CF/88.

Nas palavras de Anis Kfourir Jr. (2016, p. 128):

A competência residual consiste na outorga constitucional à União para que, desejando, crie novos impostos não previstos no texto constitucional originalmente, os quais deverão, por sua vez, observar as regras e condições impostas para sua instituição e cobrança.

Para ser um imposto residual<sup>28</sup>, é preciso que ocorram formas específicas diferenciadas dos demais impostos, quais sejam, segundo Anis Kfourir Jr. (2016, p. 129): “aplica-se apenas aos impostos; sua competência é exclusiva da União; será instituído por lei complementar; devem ser não cumulativos; não podem ter hipótese de incidência de outro imposto e sua base de cálculo deve ser distinta de demais impostos”.

Não serão observados os demais artigos sobre a competência residual, ligados às contribuições, considerando que será dado enfoque aos incentivos fiscais nos impostos federais.

Como disserta sobre a competência residual, Isabela Bonfá de Jesus (2015, p. 45) aduz que: “com critério material diferente (fato imponible) e novo critério quantitativo (base de cálculo), veiculado por lei complementar, desde que respeitado o princípio da não cumulatividade (art. 154, I, da CF/1988)”.

Isso significa que a União tem a possibilidade de criar novos impostos, caso necessite, demonstrando o quanto o sistema tributário nacional buscou, de todas as maneiras, incluir as mais diferentes situações, mesmo sendo estas não previstas expressamente, respeitando as características de outros impostos estabelecidos pela Constituição.

---

<sup>28</sup> Sobre a competência residual, pode-se achar julgados, como o RE 1.321.272 – SP, que decorre: “de outro lado, com a perda desse único fundamento normativo, posto que transitório, que a vincula ao plano de seguridade social, a exação tributária ora questionada passou a infringir o art. 154, I, da Carta Federal, precisamente nos pontos em que essa regra, de expresso, veda a possibilidade jurídica de a União instituir, com apoio em sua **competência tributária residual, impostos cumulativos e com base de cálculo idêntica à de outros impostos** (...). grifo nosso. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.321.272 – SP. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Processo Eletrônico. j., 23.06.2021. p. 25.06.2021.

Conclui-se, então, sobre o sistema constitucional tributário nacional, que convivem de forma harmoniosa os entes federativos – no caso: a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. As diferenças nacionais não estão em possíveis graus de hierarquia, mas sim decorrem a partir das suas competências tributárias, advindas com a Constituição. Consequentemente, por meio do princípio federativo, este pode ser considerado o responsável pela divisão de competência em matéria tributária nacional.

E, mesmo que não seja escopo desta discussão, considerando a classificação dos tributos, por meio da competência tributária, ressalta-se que, no Brasil, é um pouco dispare da forma clássica, ao invés de ser dúplice, é tríplice a ordem política jurídica, tendo em vista que os Municípios fazem parte da federação, tendo sua autonomia.

Logo, dentro da Constituição Brasileira de 1988, observada por meio da privatividade da própria competência tributária, o que serão analisadas são as classificações jurídicas das espécies tributárias.

Falar sobre o tema das espécies tributárias está diante de discussões sobre quais seriam essas espécies, em virtude de que, conforme há uma amplitude dos seus significados, haverá a mudança na quantidade de espécies.

Desse modo, os tributos são divididos de acordo com suas características específicas, com regimes jurídicos próprios e diferenciações entre si.

Os homens são quem classificam os tributos, de acordo com seus critérios para tal ocasião e, para obter uma classificação, precisariam observar-se estes critérios. Sobre a classificação dos tributos, comentando a ilustre frase de Agustín Gordillo: "não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis ou menos úteis" (GORDILLO *apud* CARRAZZA, 2012, p. 591).

E, ao definir tributo, conforme ressalta Isabela Bonfá de Jesus (2015, p. 84): "lembramos que no Direito Tributário o nome que se dá aos institutos pouco importa, posto

que a natureza jurídica<sup>29</sup> dos mesmos não necessariamente coincide com as legislações legislativas”.

A palavra tributo é um gênero no qual dentro dela estão contidas diferentes espécies tributárias, sendo que os tributos são resultados de obrigações que nascem da vontade da lei com o intuito e a função de abastecer os cofres públicos, financiando o Estado, para atingir o bem comum e satisfazer as necessidades públicas.

Pelo corte metodológico deste trabalho, que visa observar determinados benefícios fiscais tributários, utilizados na proteção ambiental, tem-se maior contato nas práticas atuais nos impostos da União, e os seus casos existentes serão analisados no tópico 4.3 e no decorrer desta dissertação.

Observa-se que podem ser citadas diferentes espécies tributárias no decorrer do texto, mais de modo não aprofundado, como quando será comentado sobre as Cides.

A Cide, uma espécie tributária, cuja competência é da União, e o produto da sua arrecadação pode ter uma destinação já pré-estabelecida, servindo ao Estado como uma forma de intervenção.

Na visão de Isabela Bonfá de Jesus (2015, p. 102-103):

A Cide deve incidir sobre atividades econômicas que devam sofrer intervenção do Estado, a fim de que se promova um controle fiscalizatório sobre tais atividades, regulando seu fluxo produtivo.

Deve haver sempre congruência entre o fim, a atuação e a forma como a CIDE são instituídas, não é possível instituir uma contribuição que esteja distanciada de sua finalidade e do campo de atuação do Estado.

A Cide só poderá ser exigida de quem efetivamente vier a se beneficiar atuando num dado setor econômico ou de quem estiver diretamente envolvido com a exploração da atividade econômica que se pretende disciplinar.

Identifica-se, assim, que é uma forma tributária da União que, como os incentivos fiscais utilizados nos impostos federais, pode ser adequada para a preservação ambiental.

---

<sup>29</sup> Art. 4º do CTN: A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação sendo irrelevantes para qualificá-la: I. a denominação e demais características formais adotadas pela lei.

Em momento oportuno, a Cide será relembrada, considerando a proteção ambiental, dando maior enfoque a Cide-Combustíveis.

Isto sucederá com o intuito de demonstrar exemplos de outras espécies tributárias que também podem ser utilizadas para a proteção ambiental e evidenciar a não necessidade da criação de uma nova espécie tributária, mas que o país pode adequar o seu sistema tributário nacional com o intuito de práticas mais ecológicas, utilizando instrumentos que já existem no ordenamento pátrio.

Verifica-se o critério de divisão ou classificação, pelo corte metodológico existente neste trabalho, por sua competência impositiva, é possível considerar que os impostos estão assim divididos:

- Os impostos da União, discriminados no artigo 153 da CF/1988, estão divididos em: importação de produto estrangeiro (II); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); renda e proventos de qualquer natureza (IR); produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); propriedade territorial rural (ITR) e imposto sobre grandes fortunas (IGF).

- Os impostos estaduais, discriminados no artigo 155 da CF/88, estão sequenciados em: transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD); 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 incidam no exterior (ICMS) e Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

- Os impostos municipais, discriminados no artigo 156 da CF/88, estão descritos como: propriedade predial e territorial urbana (IPTU); transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, a de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos por lei complementar (ISS).

Os Entes da União detêm boa parte da receita necessária para a manutenção da máquina pública, por meio dos tributos não vinculados, precisamente via impostos, sendo parte substancial de suas receitas a realização de suas funções básicas.

Os impostos têm como característica, considerando o disposto no artigo 16, do Código Tributário Nacional: “tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Outrossim, são importantes do ponto de vista de arrecadação, porquanto sua receita está, como regra, desafetada de determinada despesa, a teor do art. 167, IV, CR, que veicula o princípio da não afetação da receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa (COSTA, 2021b, p. 62).

Em outros termos, o produto da arrecadação dos impostos não está vinculado a nenhuma situação específica, podendo ser utilizado tanto para educação, saúde, transporte, como na proteção e preservação do meio ambiente, entre outras situações existentes dentro do cenário brasileiro.

## **2.2. Os Princípios Constitucionais Tributários**

Considera-se na abordagem sobre a tributação quanto à questão de benefícios fiscais que eles podem ser utilizados na proteção ambiental, observar-se-á mais atentamente os princípios tributários nacionais.

Entretanto, o objetivo deste tópico não é detalhar todos aqueles existentes na Constituição Federal, em âmbito tributário, mas sim abordar de forma estratégica alguns desses princípios que rodeiam a preocupação ambiental<sup>30</sup>.

Isso não nos impede citar outros princípios tributários, de forma circular, por mais que não sejam vistos em sua profundidade ou enfoque, tais como: a segurança jurídica, proporcionalidade, razoabilidade, o não confisco, praticidade, territorialidade, universalidade, o princípio republicano e a justiça tributária.

---

<sup>30</sup> Se observados os princípios da ordem econômica, serão pincelados os princípios do livre comércio e da livre iniciativa.

Sobre os princípios, dispõe Celso Antônio Bandeira de Mello (2011, p. 54) que:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico.

Já, Humberto Ávila, no livro “Teoria dos Princípios”, considera a existência das regras, princípios e os postulados:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivos e com pretensão de decidibilidade e abrangência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Postulados são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios. (ÁVILA, 2005, p. 70-89)

A regra é o valor eleito pelo legislador e deve ser aplicada dependendo dos requisitos. Nos princípios, existe a potencialização daquele valor de acordo com as circunstâncias. Ambos trazem valores, as regras são formas mais difíceis de alterar, e os princípios podem ser otimizados nos valores, no grau possível de acordo com a circunstância existente.

No momento atual, os princípios têm de ser otimizados com a intenção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, condizente com as convenções internacionais, em busca de sua preservação para gerações futuras e como meta de um desenvolvimento sustentável.

À vista disso, será utilizada a versão, neste trabalho acadêmico, de Humberto Ávila, com a justificativa de como os princípios podem ser otimizados, diante das circunstâncias existentes, em benefício de um meio ambiente saudável, observando determinadas situações e os regramentos específicos, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

É preciso ter a clareza da estruturação do presente trabalho, sendo assim, não serão dissecadas as descrições criteriosas e pormenorizadas dessa divisão entre regra, princípio e postulado, considerando que o foco desta dissertação reside em determinados incentivos fiscais na direção da proteção ambiental, observando casos nos impostos da União.

E, deve-se considerar que não será abordado tudo sobre os princípios aqui dispostos, o que será feito é como, por meio dos princípios, há uma rede de proteção dos ecossistemas nacionais, para sua devida manutenção.

A Constituição de 1988 descreve sobre os princípios tributários, demonstrando, em seu texto, a preocupação para que não ocorra a atuação das pessoas políticas, no exercício da competência tributária, em não ultrapassar determinados limites impostos pelos princípios constitucionais tributários, pois os princípios limitam a competência tributária em seu campo de atuação.

Nota-se, a não abordagem dos princípios como “pilares”, ou “alicerces”, mas que esses princípios constitucionais tributários, nas corretas afirmações de Carlos Augusto Daniel Neto (2018, p. 170), servem como limites da juridicidade.

Demonstra-se, ao contribuinte-cidadão, o limite de até quando pode ter sua liberdade invadida pelo Poder Público, não existindo uma violação de direitos constitucionalmente garantidos, que possam ser usurpados pelos entes (JESUS, 2015).

Existe a reiteração de que não haverá uma minúcia de todos os princípios constitucionais tributários, mas sim, serão observadas as características principais desses princípios, oferecendo-se um prévio conhecimento normativo sobre eles.

### **2.2.1. Princípio da Capacidade Contributiva**

Desde a Constituição de 1988, o sistema tributário nacional tem uma característica, o princípio da capacidade contributiva, de ser empregado como um meio de distribuição de carga tributária.

Está disposta no artigo 145, §1º, da CF/88<sup>31</sup>, sendo que a capacidade contributiva é um princípio constitucional ligado diretamente aos impostos e, de acordo com Geraldo Ataliba (1997, p. 154): “o critério informador do imposto é a capacidade econômica dos contribuintes”.

Para Hugo de Brito Machado (2016, p. 40): “diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição”, considerando que a capacidade contributiva está nas demais espécies tributárias, não se restringindo aos impostos.

Entretanto, esta dissertação considera a visão de Geraldo Ataliba, para quem a capacidade contributiva é um critério informador apenas dos impostos.

A capacidade contributiva é um princípio ligado ao princípio da igualdade, considerando que a sociedade deve manter o Estado, por meio de pagamento dos impostos, mas essa distribuição tem de ser de igual impacto à renda existente aos contribuintes nacionais.

Não sendo possível analisar a mera equiparação dos contribuintes, mas sim verificar sua verdadeira capacidade contributiva, aplicando a progressividade existente de um imposto, observando o disposto no artigo 145 da CF/88.

Aliam-se também ao princípio republicano<sup>32</sup>, sendo base de todo sistema jurídico brasileiro e, como é imperioso verificar, as instituições republicanas, seus postulados, virtudes e eficácia, para que ocorra uma tributação justa e equânime, e, sem igualdade não há como existir a República (ATALIBA, 2011).

---

<sup>31</sup> Art. 145 da CF/88: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: §1º- Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>32</sup> Na disposição de Isabela Bonfá de Jesus (2015) o princípio republicano é fundamental e informador do ordenamento jurídico nacional, no artigo 1º da CF/88 dispõe que o Brasil é uma República, declarando que sua forma de governo é pautada na igualdade formal das pessoas, assim sendo, as normas jurídicas devem ser expedidas sem discriminação ou distinção entre os indivíduos.

Roque Antonio Carrazza (2012) demonstra que a capacidade contributiva se hospeda nas dobras da igualdade e, em campo tributário, traz consigo os ideais republicanos.

O contribuinte-cidadão, em uma sociedade justa e solidária, contribui com as despesas da máquina pública, de acordo com sua condição financeira atual, em que os ideais republicanos são idealizados pela capacidade contributiva, havendo a justiça fiscal.

No ponto 3.1.1., será observada a relação entre o princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade.

O princípio é associado ao ideal de justiça fiscal, por dar uma abordagem “desigual para os desiguais”, de tal sorte que a hipótese de incidência do tributo não desconsiderará as possíveis potencialidades econômicas distintas dos contribuintes.

Tem como intuito atenuar seus efeitos sobre quem não tem condições de arcar com o ônus tributário, ao mesmo tempo faz com que ocorra um aprofundamento de suas ações para quem tem maiores condições e capacidade de pagar e arcar com esse tributo.

Até porque, o Estado precisa da arrecadação dos impostos para a manutenção e a estabilidade da sua máquina estatal, mas isso não pode ser feito de maneira leviana, ocorrendo a subsistência de seus cidadãos-contribuintes, de maneira que seu sustento seja aniquilado pelo poderio estatal e à custa das economias do povo.

Assim, esse imposto tem um viés muito importante, e sua arrecadação tem de estar acordada com a capacidade econômica do contribuinte-cidadão, e o quanto isso não pode adentrar no mínimo vital, convertendo-se em um tributo com características confiscatórias.

Verificar o que seriam características confiscatórias não é algo simples, o fato é que o princípio da capacidade contributiva não pode violar o mínimo vital dos contribuintes cidadãos, que seria garantir suas necessidades básicas para a sua manutenção, existentes no artigo 7º, IV da CF/88.

Se houver uma injusta invasão ou apropriação do ente nacional nesta esfera, isso pode ser considerado uma violação, com características confiscatórias, além disso, não pode invadir o direito garantido de propriedade, advindo da CF/88, no artigo 5º, XXII.

Busca-se um sistema tributário de forma mais equânime e neutra, sem excessos por parte dos entes tributantes em relação aos sujeitos passivos da relação tributária.

Nada obsta o crescimento da economia nacional, e a arrecadação de impostos pela máquina estatal, mas que isso seja feito de modo que todos estejam em pé de igualdade nesses encargos, de acordo com as suas possibilidades econômicas.

O princípio da capacidade contributiva molda o sistema tributário por agir com esse intuito de justiça fiscal, atenuando os seus efeitos para quem não pode pagá-lo, ao mesmo tempo, aprofunda sua ação no contribuinte-cidadão que detém maior possibilidade e capacidade de pagar impostos com o encargo tributário.

Sobre a capacidade contributiva e a justiça tributária, bem leciona Elizabeth Nazar Carrazza (2015, p. 72):

[...] a Justiça Tributária não se esgota na igualdade fiscal, mas se traduz no princípio da capacidade contributiva.  
Tem-se por incontroverso que um dos melhores caminhos para se alcançar a tão almejada justiça tributária é o da graduação de impostos, com a estrita observância do princípio da capacidade contributiva, graduando-se os impostos, que se atinge a justiça tributária.

Como a justiça fiscal está dentro do correto funcionamento das instituições democráticas, a capacidade contributiva tem de ter esse fito, moldando com os ideais da justiça fiscal, o sistema tributário nacional.

Conforme Klaus Tipke (1984), na tributação, a capacidade de contribuição fiscal e econômica tem um papel especial para ser desempenhado, caso não tenha essa capacidade, deve ser tratada de modo diverso de como é tratada quem a possui.

A capacidade contributiva, relacionada aos impostos, esculpida no art. 145, §1º da CF/88, constitui uma linha para que se module a carga tributária desta espécie tributária,

porquanto não serem vinculados a uma atuação estatal, sua graduação leva em consideração o respeito do próprio sujeito passivo (COSTA, 2021a).

Como exposto, a capacidade contributiva se liga com a igualdade, com os ideais de república, de justiça fiscal e não pode ser excessiva.

É possível que a capacidade contributiva tenha parâmetros para a sua implementação, como a progressividade e a seletividade. A progressividade está dentro da capacidade contributiva e a seletividade está dentro da própria progressividade.

Sinteticamente, a progressividade está na possibilidade de aumento de alíquota em que, superado o mínimo existencial, cresce de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte-cidadão, a ponto de não ultrapassar o limite confiscatório.

Já a seletividade está dentro da própria progressividade, sendo que quanto mais essencial for o bem no qual está incidindo o imposto, menor deverá ser a sua tributação, ao contraponto que quanto mais supérfluo determinado objeto maior deverá ser a sua carga tributária.

Desta forma, a capacidade contributiva surge como um reforço da igualdade tributária e tem como perspectiva ser usada na forma de que o contribuinte-cidadão, que está na relação jurídica tributária, na qualidade de devedor de um imposto, como sujeito passivo, arcar com este pagamento e contribuir com os gastos públicos na exata proporção da capacidade econômica.

Caso aconteçam excessos, o ente público muda o viés do imposto, tornando-o injusto e com características confiscatórias e irá contra o que prega os ideais republicanos e de igualdade. Neste passo, o contribuinte tem de arcar com o imposto e entregar ao Estado, na medida da sua capacidade, parte da sua riqueza. Caso isso não ocorra, o Poder Público deixará de recepcionar preceitos constitucionais como os preceitos existentes no art. 5º, XXII e no art. 7º, IV, ambos da CF/88.

Claro que, para que exista a justiça fiscal plena, quem tem mais condições econômicas, deverá arcar mais com essa contribuição, para a estabilidade estatal, e existe

dentro da capacidade contributiva a progressividade com meios de elevar a carga tributária e, conseqüentemente, a arrecadação fiscal; assim como a seletividade que está dentro da própria progressividade em determinadas espécies tributárias.

### 2.2.2. Princípio da Isonomia

A versão ampla desse princípio está descrita no artigo 5º, *caput* da CF/88, em que ressalva que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantida aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Observa-se que a igualdade está dentro do que se diz democracia, conseqüentemente, está resguardada no artigo 5º da Constituição Federal brasileira.

Sendo assim, para ser um Estado Democrático de Direito, não pode existir algo como uma desigualdade absoluta, que fosse admitida na nação, como a escravidão, a título de exemplo, pois isso contrariaria o que prega uma democracia igualitária.

Como enfatiza Elizabeth Nazar Carrazza (2015, p. 31):

Sem igualdade não se pode falar em democracia. Sem igualdade não há República. É princípio constitucional de onde parte a fundamentação necessária da validade de todas as leis – pelo que não podem estas olvidar daquele – ao mesmo tempo em que sua força dominadora acaba mediando e limitando a interpretação dos textos legais, consubstanciando a necessidade de que as leis sejam isônomas e que sua interpretação leve tais postulados até as últimas conseqüências no plano concreto de aplicação.

Em âmbito tributário, não pode ser visto de forma diferente, ele vem transcrito no artigo 150, II da CF/88, dissertando que:

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988)

Segundo Renata Elaine Silva (2009, p. 129): “Isso significa que aqueles que estejam sob a mesma situação jurídica tributária devem ser tratados de maneira isonômica [...]”.

Nada mais natural que, em mesmas situações jurídicas tributárias, os contribuintes-cidadãos tenham as mesmas formas de serem tributados pelo ente competente.

Misabel de Abreu M. Derzi, nas notas atualizadas de Aliomar Baleeiro (2010), demonstra que não basta apenas reconhecer a existência de desigualdades, mas usar ferramentas de instrumento de política social, sendo que aí enquadra-se o Direito Tributário, atenuando as grandes diferenças econômicas existentes entre pessoas, grupos ou até regiões. Em suas palavras, ressalva que a igualdade é de caráter positivo, por trazer tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica ou para distribuir as rendas obtidas na arrecadação para regiões menos desenvolvidas em níveis da Federação Nacional.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2016), o imposto progressivo não fere a igualdade tributária, pelo fato de que quem tem maior capacidade contributiva deve pagar uma carga tributária maior, e só neste fato haverá uma igualdade; se for observado a proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, com a incumbência de ser utilizada a verificação da riqueza.

Nessas notas, Roque Antonio Carrazza (2012) evidencia que a lei tributária deve ser para todos, de forma igualitária, e a todos deve ser aplicada, e quem se encontra em situação jurídica equivalente deve receber o mesmo tratamento isonômico, e que seria inconstitucional a lei fiscal na qual selecionam-se pessoas a regras peculiares, que não abrangem outras, ocupantes de posições jurídicas equivalentes, por violar a isonomia e o princípio republicano.

Trata-se de um princípio que se empenha na justiça fiscal, por ter como seu condão os ideais democráticos, na dedicação de reduzir discrepâncias de tratamentos tributários.

Para a existência da igualdade, é necessária a comparabilidade entre dois contribuintes-cidadãos, não sendo possível considerar uma desigualdade se apenas observar um único tratamento dado a uma pessoa, precisa-se, portanto, que o legislador, o julgador ou o aplicador da lei, contemple se há ou não tratamento diverso para situações equivalentes ou tratamento igual para situações opostas.

Não existe como observar um tratamento desigual ou igual caso apenas seja analisado um cidadão-contribuinte, por isso que quando se verifica a isonomia, o Poder Público e o legislador precisam se atentar em dois ou mais indivíduos.

Elizabeth Nazar Carrazza (2015) elucida que são três os critérios para se analisar os casos: se há uma razoabilidade na discriminação, em seu critério, sendo adotada e prestigiada por qualquer pessoa dotada de bom senso; se há uma finalidade perseguida por esta discriminação; e um nexos entre o objetivo e o critério adotado, feito de forma lógica.

Isso se torna válido porque pode existir um tratamento distinto em qualquer ramo do direito nacional, e o que é preciso verificar é o motivo para que a existência dessa discriminação, suas razões e os critérios para o seu surgimento e estejam amparados pela Constituição Federal.

A legalidade está atrelada à igualdade porque não pode haver um desfavorecimento sem uma lei dando respaldo. Não pode ocorrer desvantagem a um determinado grupo em favor de enriquecer outros contribuintes-cidadãos.

A igualdade deve ser observada quando se verifica a legislação brasileira tributária, não podendo existir privilégios indevidos.

Nesse passo, o que é criterioso ao legislador e ao aplicador do direito, é a razoabilidade de determinada conduta e o tempo que existirá esta situação desigual entre os cidadãos-contribuintes. Precisa-se observar atentamente a capacidade contributiva para verificar que essas situações econômicas estão díspares ao longo de um determinado período.

Pode o legislador, o aplicador da lei ou o jurista atentar que, caso exista um tratamento diferenciado, aferir se tal medida se encontra atendida ou não, porque se não for atingida, irão contra o que pressupõe o princípio da igualdade.

Identifica-se, novamente, ligação entre o princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva, uma vez que, por meio da capacidade contributiva, a busca da justiça fiscal é possível de ser atingida com maior possibilidade, com a ajuda da progressividade e da

seletividade que advêm da capacidade contributiva. Envolve questões do Estado Democrático de Direito, o disposto no artigo 5º, *caput*, da CF/88.

Tais pensamentos são de interessante apontamento quando se observam tributos com características arrecadatórios ou fiscais.

No entanto, mais adiante, no ponto 3.1.1., ver-se-á que o princípio da igualdade tributária não fica apenas restrito nesta observação, porque também existem normas de caráter extrafiscal.

### **2.2.3. Princípio da Legalidade Tributária**

Decorrente do princípio geral da legalidade, descrito no artigo 5º, II, da Constituição Brasileira/1988, que descreve que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, demonstra-se ser um direito e uma garantia fundamental, o princípio da legalidade tributária é de extrema importância na área da tributação nacional, descrito no artigo 150, I da CF/88, a seguir transcrito:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...)  
(BRASIL, 1988).

Sendo assim, só existirá tributação na esfera nacional se houver uma lei anterior àquela instituição do tributo.

Não pode existir surpresa ao contribuinte de um dia para o outro, havendo um tributo novo no Ente tributante competente.

Inclusive, por conta disso, este princípio tem como característica ser uma forma de limitação para que não ocorra a tributação exagerada, sem que exista um conhecimento prévio para o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006), o Executivo terá que discutir necessariamente com os parlamentares, procurando fundamentar sua proposta, vendo os

reflexos econômicos, sociais e políticos que terão resultados práticos na sociedade, desta forma, cessa a imposição, o imediatismo ou a eventual irresponsabilidade que desordenam a economia e desorientam a comunidade.

A legalidade e sua existência fazem com que os governantes planejem com lisura e antecedência a política tributária imposta no país.

Examinar-se-ão a legalidade e a extrafiscalidade no item 3.1.1.

Na visão de Roque Antonio Carrazza (2012), estas leis devem ser feitas por quem o povo escolheu como mandatário, sendo obedecidos os processos legislativos traçados pela Constituição e pelo próprio princípio republicano.

André P. Folloni (2019, p. 492) demonstra que sobre o dever estatal é necessário se respeitar a legalidade: “formulado como proibição da exigência de tributos sem lei que o estabeleça [...], implica um direito reflexo ao cidadão: o direito de não ser tributado senão por lei e nos termos previstos na lei”.

Causa segurança jurídica, confiança e transparência, ao contribuinte na criação de seus planejamentos tributários. Isto porque existirá a lei para todos consultarem pelos respectivos entes tributantes.

Hoje em dia, com a modernidade e pela tecnologia, essas ferramentas podem ser consultadas pelos contribuintes-cidadãos, nos *sites* dos respectivos órgãos que elaboraram determinada lei tributária, trazendo uma maior transparência e praticidade pelos atos praticados por seus representantes.

E este princípio impõe três limites importantes, citados por Isabela Bonfá de Jesus (2015, p. 57):

- (a) reserva de lei, segundo o qual o tributo só pode ser criado por meio de lei emanada pelo Poder Legislativo;
- (b) disciplina da lei, segundo a qual além da exigência do tributo, a lei deve determinar seus elementos fundamentais, de modo a vincular a atuação da Fazenda Pública, restringindo a discricionariedade de seus atos; e

(c) os direitos que a Constituição Federal garante, já que ainda que criada por lei, a tributação não pode violar os direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes.

Como dito, para o contribuinte, além de não existir surpresa com a tributação, trazendo segurança jurídica, não serão cobradas as ações que não foram feitas pelo poder legislativo (seus representantes na divisão dos três poderes).

Isto é, verifica-se que, por meio de leis, existirá a forma de competência dos entes federados. Pode-se considerar a lei como uma característica de “limitação ao poder de tributar” que meça o tamanho/corte do que poderá ser cobrado pelos entes tributantes

Inclusive, Geraldo Ataliba (2011) demonstra que a função da Lei elaborada pelos representantes exprime a vontade do povo, que o governo é servo dele, e deve seguir fielmente a sua servidão e curvar-se à vontade da lei. E, no Judiciário, existirá a aplicação dessa lei para os dissídios processuais, e faz isto dando eficácia à vontade do povo, traduzida na legislação emanada por seus representantes legais.

A legalidade não só o conforma e delimita, dando eficácia, como ainda condiciona o conteúdo da norma tributária. Como o sistema tributário nacional está na própria Constituição Federal, demonstra-se como isto deve ser feito, ser estritamente fiel, rigoroso e contido no círculo que o legislador pretende traçar.

Para Isabela Bonfá de Jesus (2015), inclusive, para adentrar no sistema tributário nacional, o princípio da legalidade se enquadra dentro da estrita legalidade ou também chamado de tipicidade cerrada. Assim sendo, quando considera o viés da reserva legal, antes de adentrar-se nas exceções, somente será estabelecido via lei: i. instituir ou extinguir de tributos; ii. majorar ou reduzir tributos; iii. definir a alíquota ou a sua base de cálculo; iv. penalidade para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou alguma infração nele definida; v. as formas de exclusão, suspensão ou extinção de crédito tributário ou a eventual dispensa ou redução de penalidades.

Desta forma, via lei, a esfera tributária é extremamente ligada à instituição de tributos, para praticamente qualquer situação é necessário que haja a lei dando respaldo, seja para majorar, seja para suspender um eventual crédito entre outras possibilidades.

Encerra-se o segundo capítulo, com noções gerais sobre o sistema constitucional tributário brasileiro, nesse sentido, informações foram trazidas corroborando a ligação entre o sistema tributário nacional e as competências tributárias e sobre os princípios constitucionais tributários.

O sistema tributário nacional é extremamente complexo, no qual todas as pessoas políticas receberam da Constituição Federal uma série de atributos, dentre os quais consta a possibilidade de instituir tributos. E, com o intuito de abastecer os cofres dos respectivos entes, os tributos são utilizados como ferramenta estatal.

O tributo é o gênero, sendo que as espécies tributárias estão dentro dele incluídas, ao passo que, a nomenclatura do tributo, o nome dado ao instituto pouco importa, o que é vital é o que dizem da natureza jurídica dessas espécies tributárias, não necessariamente com o que foi designado pelo legislador.

Neste passo, a competência tributária existe em todos os entes da federação, e os tributos são divididos entre todos, forma harmônica entre os entes nacionais e que a arrecadação ocorra em todos os cofres públicos.

Sobre os princípios, demonstrou-se a necessidade de verificar que eles são valores importantes para uma sociedade, não um “pilar mestre de sustentação” ou um “mandamento nuclear”, mas que, os princípios devem ser otimizados diante das circunstâncias existentes.

Sobre o princípio da capacidade contributiva, este tem com meio a distribuição de carga tributária e está presente no artigo 145, §1º da CF/88, ao passo que o princípio da isonomia, pode-se ver de forma ampla no artigo 5º, *caput*, da CF/88 e, em questões tributárias, no artigo 150, II da CF/88. Ambos os princípios têm associação, visto que para se verificar se há ou não igualdade, notar-se-á a capacidade econômica do contribuinte-cidadão, o período existente e condições.

Finaliza-se a discussão sobre os princípios, com a análise do princípio da legalidade tributária. Esse princípio é de extrema importância ao direito tributário, por não poder haver a instituição de tributos sem que anteriormente exista a instituição de uma lei.

Isso é muito claro, para que os sujeitos passivos não sejam pegos desprevenidos em seus negócios com a instituição de uma nova espécie de tributo, indo contra ao princípio da segurança jurídica, a confiança do contribuinte com o Fisco do ente tributante e prejudicando os seus planejamentos tributários.

No próximo capítulo, haverá interligações entre os princípios tributários nacionais, com o próprio sistema de competência e, no final, será vista a possibilidade de incentivos fiscais na área ambiental.

## **CAPÍTULO 3 - EXTRAFISCALIDADE, INCENTIVOS FISCAIS E SUBESPÉCIES**

### **3.1. Da extrafiscalidade**

Por meio dos tributos, o Estado obtém a sua principal forma de receita. Essa receita é considerada derivada porque retira uma parte do patrimônio existente do contribuinte-cidadão, decorrente de uma lei de caráter compulsório, pelo fato de que o sujeito passivo não realiza o custeio de atividades provenientes da máquina pública de forma espontânea, mas sim via lei compulsória existente do ente tributante.

Difere da receita originária que abastece os cofres públicos diretamente da exploração de seu próprio patrimônio, como, via alugueis de bens próprios; na receita derivada, o Estado retira o dinheiro dos particulares, através das espécies tributárias e é a sua principal forma de aquisição para a manutenção da máquina estatal.

Significa olhar para o tributo na forma simples, como um meio de arrecadação e de geração de receita. É a noção mais ordinária quando se reflete sobre tributação, cujo pensamento é o tributo nascer da vontade da lei e ter como objetivo o abastecimento dos cofres públicos, recebendo dos contribuintes a receita para o financiamento do Estado, com o objetivo de satisfazer as necessidades públicas.

Entretanto, como a seguir será dissertado, ocorreu no Estado uma mudança de olhar, não bastando para uma existência digna, apenas a contraprestação da máquina pública através do que era arrecadado pelos tributos, o Estado necessitaria, assim, observar as situações existentes no cotidiano, tornando-se um Estado Social.

Ricardo Lobos Torres (2018) confirma que o Estado teve uma mudança de comportamento, em busca da atividade financeira, configurando-se ao longo do tempo, exibindo o contorno de diferentes fases, indo de um liberalismo fiscal até chegar ao ponto de um Estado Social, podendo chamar de Estado Social Fiscal e delimitando o Estado Moderno.

Luis Eduardo Schoueri (2005) comenta que os tributos merecem atenção, em sua função arrecadadora, principalmente no último século, que permitiu que houvesse seus contornos jurídicos, na qual refletiu tal revolução até mesmo em âmbito nacional, que deu ao texto constitucional, larga margem à matéria. Ressalva o autor, a ideologia que reinava até o início do último século, ideologia essa em que o Estado era um mero vigilante da economia, que se regulava por conta própria e que, com o passar do tempo, começou a ser superado por um modelo em que haveria o desempenho estatal com papel ativo e permanente no campo econômico, tendo responsabilidades para o funcionamento e condução das próprias forças econômicas.

A ação estatal, na área social, nas declarações de Cleucio Santos Nunes (2005, p. 104) “não se detém somente à prestação de serviços públicos como saúde, segurança e previdência”, existem interesses sociais os quais são surrupiados diuturnamente e não há prestação de serviço que os detenham, desta forma, o Estado precisa intervir na ordem social para alterar comportamentos com a finalidade de obter os fins sociais.

Alfredo Augusto Becker (2018) assevera que houve uma mudança de pensamento em relação a haver uma revolução social por meio de tributos, assim, seria elaborado um direito tributário construído e rejuvenescido, no qual haveria, simultaneamente, esta tarefa de reconstrução social, não havendo a necessidade de força armada. Elucida ainda que a finalidade de muitos tributos continuaria a ser a do finalismo clássico atual, entretanto, não seria apenas um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas sim, agiria na forma de instrumento de intervenção no meio social e da economia privada, via Estado.

Cleucio Santos Nunes (2005) aduz que tal revolução social começou na segunda metade do século XIX, contudo, somente no século XX teve impulso suficiente para configurar-se, de forma eficiente, nos ordenamentos jurídicos, revela ainda que, nos dias atuais, não se concebe o direito de cobrar tributos como antes havia, isto é, o simples emaranhado de regras normativas da atividade financeira estatal ou de limitação de tributar.

Via direito tributário, existem as contribuições de efetividade públicas, voltadas aos anseios sociais, nos quais não existem respostas em meio de mercado, e isso se deve ao individualismo e ao egoísmo do ser humano, ou ao fato de que o homem não compreende

corretamente as exigências do bem comum, em razão do atendimento dessas satisfações pessoais (NUNES, 2005).

Como bem sintetiza e exemplifica toda essa movimentação histórica, tendo como cena o cenário nacional, Roque Antonio Carrazza (2012, p. 788) revela que:

A par disso, [...] os tributos prestam-se à consecução de outros objetivos econômicos e sociais, como se depreende da só leitura do art. 170 da CF, que cuidando da ordem econômica, imprime ao Estado Brasileiro uma feição social e intervencionista.

Esta, de resto, é uma consequência natural do nosso Estado Democrático de Direito, que, mais do que tributos justos, exige que estimulem a criação e proteção do emprego, a correção dos desequilíbrios sociais, a implantação de uma política urbanística adequada, e assim por diante.

Em suma, de concepção do tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para a ideia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos.

Por meio do que fora explicado, o Estado mudou a simples concepção de tributação como forma de recursos, utilizando-os para outras práticas, realizando diferentes objetivos existentes dentro da própria Constituição, com forma de atingir anseios socioeconômicos e políticos.

No caso brasileiro, o poder tributário passou a ser uma ferramenta governamental no auxílio de práticas que objetiva uma sociedade solidária e, com o aumento da consciência ambiental existente, no inciso VI, do artigo 225, da CF/88, pode-se utilizar de características como a extrafiscalidade para que os ditames constitucionais ambientais sejam postos em prática, objetivando o *caput* do artigo 225 da CF/88.

Verificar-se-á mais sobre a extrafiscalidade ambiental em momento subsequente, no item 3.1.2.

Clarifica sobre a extrafiscalidade Misabel de Abreu M. Derzi, nas notas atualizadas de Aliomar Baleeiro (2010, p. 914-915):

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento

jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais.

Não será uma forma de abastecer os cofres públicos, mas sim uma medida de redirecionar o contribuinte, como bem observa Luiza Nagib (2010, p. 217-218):

A extrafiscalidade não tem como objetivo primordial o abastecimento dos cofres públicos, mas sim o direcionamento do contribuinte para o consumo de produtos detentores de alíquotas mais baixas, ou a tentativa de afastá-lo de produtos portadores de alíquotas mais altas.

As funções da utilização dos tributos são discutidas em diferentes localidades mundiais, existindo tanto a função fiscal quanto a função extrafiscal do tributo, nas palavras de Ramón Valdés Costa (1996, p. 8):

En realidad todo tributo tiene su finalidad, que podrá ser simplemente la de obtener ingresos – a los cuales corresponde la calificación de fiscales – o el de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobreimposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco). La denominación técnicamente más adecuada para este grupo es la de **extrafiscales**. No obstante, debe anotarse que en nuestro medio se ha divulgado la de impuestos finalistas, la que no es correcta, pues, como se ha dicho, todos los tributos tienen una finalidad determinada<sup>33</sup>.

Observa-se que, com essa mudança de olhar, o tributo não apenas serve para arrecadar dinheiro para os Cofres Públicos, mas também tem a função extrafiscal, que intenta uma visão de mudar a sociedade, intervir na economia privada, estimular atividades, setores econômicos

---

<sup>33</sup> Tradução livre: Na realidade, todo imposto tem a sua finalidade, que pode ser simplesmente a obtenção de rendimentos – a que corresponde a qualificação de fiscal – ou causar determinados efeitos no domínio econômico ou social, alheios às necessidades fiscais; por exemplo, proteger a indústria nacional (direitos aduaneiros), estimular a poupança e o investimento (incentivos), fazer com que os fatores de produção sejam desviados para setores considerados mais convenientes (sobreposição ao latifúndio e isenção para indústrias nacionais ou novas), redistribuir a riqueza (progressiva impostos sobre o rendimento e o capital) ou efetivamente proibir ou limitar o consumo considerado inconveniente (impostos sobre bebidas ou tabaco). O nome tecnicamente mais adequado para esse grupo é o de extrafiscal. No entanto, deve-se notar que em nosso meio foi divulgado o dos impostos finalistas, o que não é correto, pois, como foi dito, todos os impostos têm uma finalidade específica.

ou próprias regiões, sem contar que estimula ou desestimula o consumo de certos itens, e pode causar diversos efeitos na economia do país.

Com objetivo de assegurar a dignidade humana, o legislador pátrio tem a possibilidade de utilizar a tributação como forma de políticas públicas nacionais, ao invés de utilizar a tributação simplesmente como forma de arrecadação.

O artigo 170 da CF/88 preza por uma vida digna dos brasileiros, estando em igualdade a livre concorrência, a defesa do consumidor, a redução das desigualdades sociorregionais e a defesa ambiental.

Desta forma, o Estado, para atingir o artigo 170 da CF/88, tem a possibilidade de utilizar diferentes formas de políticas governamentais, entre elas o sistema constitucional tributário, para a obtenção uma sociedade digna.

Afinal, com o intuito de lograr valores constitucionais como a dignidade humana, a saúde do trabalhador, em seu ambiente do trabalho, o anseio de diminuições de desigualdades sociais e regionais, a melhora da cultura nacional, a preservação do meio ambiente natural, entre outros, as técnicas tributárias advindas da extrafiscalidade podem ser utilizadas com incentivos fiscais, como isenções, redução de alíquotas, entre outras subespécies, que serão melhores abordadas a partir dos itens 3.2.1.

Existe uma convivência harmoniosa entre a fiscalidade e a extrafiscalidade, como observa Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 238): “não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente a extrafiscalidade”.

Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

No emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais observando as limitações de sua

competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo. (CARVALHO, 2016, p. 238)

Além de conviverem harmoniosamente, não significa dizer que a função extrafiscal desbancará a função fiscal, nos dizeres de Alfredo Augusto Becker (2018, p. 639), “é preciso demonstrar que por mais que os tributos extrafiscais estão progressivamente aumentando em quantidade e importância econômica, não é possível dizer que a tributação extrafiscal sobrepujará a fiscal”.

Não se pode dizer sobre uma espécie tributária pura, que seja somente extrafiscal ou fiscal, como dissertado por Paulo de Barros Carvalho; significa que ambas podem conviver na plenitude perfeita na mesma imposição tributária, o que será verificado é a predominância de um tipo em detrimento do outro, na situação fática existente.

Não existe um único dispositivo<sup>34</sup> na lei fundamental que aborde o tema da extrafiscalidade, como bem observa Roque Antonio Carrazza (2012).

Na Constituição Federal de 1988, há uma facultatividade do Estado em se utilizar da extrafiscalidade, como disposto no art. 151, I, da CF/88, em que retrata “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”, ou no artigo 153, §4º, primeira parte, da CF/88, visando facilitar “a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”, entre outros exemplos dados.

Não havendo na CF/88 um único artigo que retrate a extrafiscalidade, faz com que tenha a possibilidade de sua utilização em diversas facetas, seja na melhor distribuição de renda do país, seja na proteção do meio ambiente natural brasileiro, e a utilização ou a função extrafiscal será utilizada a depender de como estará a sociedade naquele momento, observando-se esse atual Estado-Social.

---

<sup>34</sup> É possível analisar a extrafiscalidade, em diversos dispositivos da Constituição Federal de 1988, sendo eles, a título de exemplo, as imunidades relativas à exportação (art. 153, §3º, III, e art. 155, §2º, X, a da CF/88), assim como na possibilidade de fazer uma tributação estimuladora em prol que haja a desestimulação de grandes latifúndios improdutivos, utilizando assim, a função social da propriedade existente na espécie tributária, imposto da União, ITR no art. 153, §3º, I da CF/88.

Isso envolve o Estado Democrático de Direito, em que o Poder Público observa a possibilidade da tributação extrafiscal para melhorar e solidificar a democracia nacional.

O sistema tributário brasileiro não se ergue apenas com a função de normas arrecadatórias que geram receitas para a burocracia estatal, mas também, como meio de carregar em si mesmo a expectativa de estar apto a lançar instrumentos na economia de forma balizadora, daí que é inerente ao sistema tributário adotar medidas extrafiscais, independente de previsão expressa constitucional (NUNES, 2005).

Repara-se no artigo 5º, §3º da CF/88, advindo pela EC nº 45/2004, que os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos são equivalentes a emendas constitucionais, caso forem aprovados em dois turnos, com três quintos (3/5) dos votos dos respectivos membros, em ambas as casas nacionais.

Torna-se interessante porque nos direitos da coletividade podem ser incluídas as normas extrafiscais tributárias, que almejam uma melhora em relação ao dever de cuidar do Estado, retirando a função meramente fiscal.

Desta forma, objetivando os ideais de preservação ambiental, torna-se válida a possibilidade das convenções internacionais, que tratam sobre as mudanças climáticas, por envolverem situações como a dignidade humana, proporcionando um ambiente sadio para a geração atual e para as futuras gerações, além da possibilidade de os incentivos tributários funcionarem como meio de efetivação dessa proteção, questão que será abordada novamente no item 4.2.

Lise Vieira da Costa Tupiassu (2006) elucida que a tributação deve compartilhar dos direitos humanos, incluindo todas as suas dimensões, porque percebe que o poder de tributar não é limitado pelo conteúdo formal, mas também por critérios substanciais que anseiam pela utilização de políticas públicas, que devem ter em conta valores constitucionalmente assegurados, principalmente os que se revestem de caráter de direitos fundamentais e que são de eficácia imediata.

A extrafiscalidade é uma característica do tributo que, além da mera arrecadação, oriunda da mudança do Estado, não sendo apenas um Estado Fiscal, mas sim, um Estado Social, também tem o intuito de estimular ou desestimular comportamentos, tendo uma função social e até mesmo política.

Porém, é necessário reafirmar que não há uma preferência entre a função extrafiscal e a função fiscal. É importante frisar tal demonstração, pelo fato de que, desde o início do direito tributário brasileiro, a função fiscal e a função extrafiscal caminham harmoniosamente, não havendo a eliminação de nenhuma delas.

Dando sequência, observa-se que a função extrafiscal, no Direito Tributário Nacional brasileiro, está presente em artigos diversos, sendo assim, demonstrar-se-á, a partir de agora, como essa extrafiscalidade age com relação aos princípios tributários.

### **3.1.1. Extrafiscalidade: relação com os princípios tributários**

Neste momento, o que será visto é a função extrafiscal, sua convivência e seus limites com os princípios tributários, previamente explicados, entre eles: a capacidade contributiva, a isonomia e a legalidade.

Isso será de suma importância, tendo em vista os benefícios fiscais tributários utilizados de forma a preservar o meio ambiente natural.

Conforme analisado, o Estado necessita da arrecadação dos impostos para a manutenção e estabilidade da sua máquina estatal. Isso é feito de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte-cidadão, observando o mínimo vital para não se adentrar em campo confiscatório. Assim, tem-se a típica função fiscal do tributo, de acordo com a capacidade contributiva.

Este trabalho tem como norte a possibilidade de convivência entre os institutos da capacidade contributiva e a extrafiscalidade do tributo.

Regina Helena Costa (2005) demonstra que, no caso extrafiscal, a capacidade contributiva não visa à obtenção de recursos, mas sim outras finalidades homenageadas pelo

livro pátrio como a proteção do meio ambiente, a função social da propriedade, o incentivo à cultura, entre outras possibilidades.

Desta forma, quando tratadas a extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva, o parâmetro para ser calculado o imposto não será o monetário, pois se tributaria da mesma maneira, indivíduos que degradam o meio ambiente de formas distintas, contrariando o que seria a igualdade.

A capacidade contributiva terá como objetivo desmotivar condutas prejudiciais ambientais, e não o que seria captado pelos recursos obtidos da capacidade contributiva do contribuinte.

Observa-se que o que está sendo analisado não é a função fiscal clássica arrecadatória do imposto para o abastecimento dos cofres públicos, mas sim, a sua função extrafiscal.

Nesta nova visão do Estado, o que se pretende é uma conduta em prol da coletividade, do meio ambiente saudável, desmotivando condutas contrárias a esse recente corpo social.

Desta maneira, a relação entre a extrafiscalidade e a capacidade contributiva será a tentativa do atendimento a um determinado fim socioeconômico desse novo Estado, e não o que seria adquirido por essa receita tributária.

Quando analisados os valores consagrados na Constituição Federal, é importante que outros valores sejam verificados, fora a capacidade contributiva, observando sempre que não é possível o exagero da medida (um limite), a ponto de haver a retirada da propriedade do indivíduo, com característica de confisco.

Assim, existe uma ligação com os direitos de terceira dimensão, conforme visto no primeiro capítulo, em que há uma necessidade de os direitos alcançarem a coletividade e a solidariedade. E, no caso ambiental, impactando diretamente a todos, de forma difusa, atingindo a globalidade da Terra.

O esforço pela proteção ambiental, em que a sua importância é tão significativa quanto se ter a capacidade econômica, demonstra valores que aspiram a preocupação com o coletivo,

sobre o próximo, não apenas em si, ou seja, não se almeja a obtenção do recurso pela capacidade contributiva, mas sim, o que se analisa é outro bem guardado na lei fundamental em seu artigo 225 da CF/88.

Elizabeth Nazar Carrazza aduz que:

O desenvolvimento da fundamentação do tributo na capacidade contributiva teve importante contribuição com as concepções comunitárias do imposto, mais adequadas ao modelo de Estado Social, e que pugnava o sacrifício de cada um, dentro de suas capacidades, tão somente por estar inserido em uma ordem social, privilegiando a ligação social fundada na noção de solidariedade. (CARRAZZA, 2015, p. 83)

Exemplos com amparos constitucionais são vários, em virtude de que a Constituição Federal tem características democráticas, trazendo respaldo para diversas ocasiões com o intuito de agregar indivíduos, e não os deixar “a margem de um sistema normativo”, almejando este novo modelo de Estado Social.

A CF/88 resguarda os direitos fundamentais, e em seus artigos, carrega valores de liberdade, igualdade, solidariedade, da dignidade da pessoa humana, assim como o direito à saúde, moradia, direito de ir e vir, notando-se o cuidado do cidadão-contribuinte brasileiro.

Desta forma, medidas extrafiscais podem ser notadas como, no imposto de competência municipal, o IPTU extrafiscal com o intuito de cumprir a função social da propriedade (art. 170, III da CF/88) que, nos dizeres de Elizabeth Nazar Carrazza (2015), induzem o comportamento do cidadão-contribuinte ao atendimento do plano diretor. A função social tem significado de abarcar as necessidades relacionadas à realização desta função social da propriedade, conquanto tenha a previsão expressa do uso que quer fomentar pelo plano diretor municipal.

O que está em jogo quando se considera um incentivo fiscal, seria que a capacidade contributiva que pretende outros valores, não apenas o signo presuntivo de riqueza do contribuinte-cidadão, que busca características constitucionais embasadas na coletividade de modo solidário e fraterno.

Renata Figueirêdo Brandão (2013) retrata que o grupo contemplado pelo incentivo tributário poderá ter elevada capacidade para contribuir, entretanto, tal situação não macula a norma que introduz este estímulo fiscal, por violar a capacidade contributiva, uma vez que o fim desta não é arrecadar de acordo com o potencial econômico destes atingidos, mas tornar a tributação um meio instrumental para a efetivação de conduta não atrelada à capacidade contributiva de quem a pratica.

À vista disso, observa-se que os institutos da capacidade contributiva e a extrafiscalidade podem conviver, ao passo que o que se almeja não é uma forma de despesa pública adquirida pelo recebimento desse recurso, o que se aspira são situações, na realidade, a fim de atender um determinado fim socioeconômico, dentro desse Estado Social.

Verificar-se-á neste instante a relação do princípio da igualdade e a extrafiscalidade.

Em conformidade com o tópico 2.2.2, a lei tributária brasileira deve ser aplicada a todos os contribuintes-cidadãos, posto que a igualdade observa os ideais da democracia. A sua interpretação e as leis têm de ser para todos.

Neste passo, é necessário atentar à igualdade em tratamentos diferenciados advindos com a extrafiscalidade tributária.

Leandro Paulsen (2022) observa que, ao considerar que o tratamento diferenciado do legislador, ao elaborar a lei, em vez de violar o princípio da igualdade, o promove. Desta forma, é possível a existência de medidas extrafiscais com tratamentos diferenciados, que terão amparo constitucional para tais medidas.

Regina Helena Costa (2021a) aduz que a existência do princípio da igualdade faz com que exista a autorização de discriminações, com intuito da satisfação da justiça, em que viabiliza seu atendimento.

No caso do benefício fiscal, o seu fim será atender aos interesses públicos da medida, tendo a promoção da igualdade quando houver um tratamento diferenciado, com o intuito de satisfazer àquela situação do Poder Público, tendo guarida na CF/88.

Como bem observa sobre a necessidade de uma justificação para que ocorra uma medida extrafiscal (incentivos e isenções), demonstra Humberto Ávila (2021, p. 162) que:

A menção à finalidade extrafiscal não é o fim da justificação, mas seu começo: **é necessária a confirmação de que o uso da medida de comparação é justificada por uma finalidade constitucional e que, entre a medida de comparação e a finalidade constitucional, há uma relação fundada e conjugada de pertinência.** Em resumo, a finalidade extrafiscal não possui poder justificativo em si, a tal ponto que a sua menção possa dispensar a adução da justificativa geral para ao tratamento desigual entre os contribuintes. (grifo nosso)

Ter pertinência é certificar-se se esta medida, que possa parecer desproporcional, ao contrário, durante a sua vigência, será válida para alcançar valores pretendidos pelo Poder Público, garantidos pela Constituição Federal.

Exemplificando, ter um benefício fiscal com o intuito de um desenvolvimento setorial, que até então não era atrativo aos empresários, encorajam as empresas para migrar para aquela região e, durante o prazo da sua vigência, traz um maior equilíbrio na relação do país, um equilíbrio de companhias dispersadas pela nação, colaborando com a existência de melhores empregos em todos os setores regionais nacionais.

Observa-se sempre a necessidade de uma lei que dê o tempo de vigência da concessão da benesse fiscal, nos dizeres do artigo 150, I §6º da CF/88, que será debatido no princípio da legalidade e sua relação com a extrafiscalidade.

Haverá um tempo para a concessão por lei, em virtude de se observar se tal benefício fiscal está apto ou não. Caso contrário, deverá ser repensado e retirado do mundo jurídico.

Condiz com a isonomia, enquanto tiver a necessidade de uma prática isentiva ser posta para que os “desiguais tenham tratamento desigual”, não pode a benesse fiscal ser eterna.

A partir do momento que estão todos em “pé de igualdade”, este benefício fiscal deve ser cessado por ter cumprido a sua meta ou, readequado, para que, caso não tenha tido um resultado planejado, outra política pública tome forma em seu lugar, observando a igualdade entre os brasileiros.

No caso de uma sociedade empresarial, que obtém incentivo fiscal com vigência de vinte anos, quando cessado o período de duração e ela não tenha condições para se “manter” sem um novo benefício fiscal, não é correto com as outras companhias à renovação desse privilégio, porque ela não se encontra em equilíbrio com a atividade empresarial daquele respectivo setor.

Um caso positivo que pode ser comentado seria a isenção no Imposto de Importação, a Lei Federal n. 8.961/94, que trata sobre os objetos de artes recebidos em doação por entidades culturais ou museus públicos.

Reconhece-se que essa isenção causa uma diferenciação entre empresas importadoras, tendo um tratamento desigual, entretanto, o valor dado à cultura, levando história e informações culturais para a população, é uma forma de proporcionar engrandecimento ao seu povo, por meio desse benefício tributário específico, esta isenção desigual está na regularidade e finalidade apresentada.

Significa dizer que para haver uma medida extrafiscal, observando o caráter ambiental, necessitaria de uma justificação para este tratamento diferenciado, não será desproporcional, sendo válida durante a sua vigência em lei, para alcançar valores pretendidos no art. 225 da CF/88, tendo cuidado ao meio ambiente natural.

Para que se tenha um benefício fiscal, em âmbito ambiental, é preciso que o Poder Público considere a pertinência daquele incentivo tributário aos contribuintes-cidadãos.

Caso a medida ambiental não esteja realmente trazendo benefícios ambientais, seja ela, uma isenção, alíquota zero ou uma redução na base de cálculo, esta medida deve ser revista pelo Poder Público competente, pois não está se adequando à realidade, não trazendo o privilégio ambiental que prometera previamente.

O contribuinte não precisa aderir ao benefício fiscal, neste caso, seguindo com o seu planejamento não sustentável e não compactuando com as iniciativas advindas da União Federal.

A extrafiscalidade e a legalidade também se relacionam e, na visão de Martha Toribio Leão (2014), haverá a mitigação da legalidade, na qual indica-se uma preferência do constituinte com o objetivo de que determinados tributos sejam verificados como normas tributárias indutoras.

Não seria uma exceção ao princípio da legalidade, mas sim, a sua mitigação, uma vez que tais dispositivos não dispensam a lei, cabendo a ela ter condições e os limites nos quais o Poder Executivo estabelecerá alíquotas dos impostos referidos.

Entretanto, este trabalho segue o posicionamento de Geraldo Ataliba (1968), que didaticamente explica:

A interpretação das leis extrafiscais obedece aos mesmos princípios das demais, devendo, entretanto, o exegeta inserir no seu trabalho hermenêutico também a perspectiva teleológica a qual, entretanto, não excede ou supera as outras, mas com elas se compõe e harmoniza. (ATALIBA, 1968, p. 176).

Desde que esteja fundamentada em lei do ente competente, é possível que ocorra a harmonia entre a extrafiscalidade e a legalidade, não haverá a mitigação do princípio da legalidade, mas sim, fará um sistema harmônico e coeso, de acordo com o que deve estar sendo interpretado.

Para Geraldo Ataliba (1968), não importa se o tributo é fiscal ou extrafiscal, desde que se verifique rigorosamente a competência do legislador e que se respeite a matéria que está sendo ordenada.

Nas isenções, cada vez mais variadas e abundantes, tem-se o exemplo mais expressivo da atualidade da extrafiscalidade. [...] atender a instancias ou sugestões de ordem econômica ou social, nenhum obstáculo constitucional – em princípio – se lhes antepôs, sendo sua **consagração universal**. (grifo nosso). (ATALIBA, 1968, p. 171).

Existirá a consagração universal quando observada a lei do ente competente e for demonstrado que a tributação extrafiscal é eficiente no que ela se objetiva a fazer.

Como bem explicado, em âmbito de leis de tributos extrafiscais, voltadas na proteção ambiental, na dissertação de mestrado de Vânia Senegalia Morete Spagolla (2008), todo

incentivo fiscal, que intenta atitudes preservacionistas, deve ser oriundo de leis sem quaisquer máculas na sua criação que as tornem ineficientes e desprovidas de consequências.

Desta forma, haverá o reforço da legalidade quando exista uma lei que visa à proteção ambiental com a utilização da extrafiscalidade, via incentivos fiscais ambientais.

Aliás, na mesma medida em que mais genérico é o enunciado legal e (por isso mesmo) mais abrangedor, mais imperativo se torna temperá-lo – em atenção às exigências da equidade – com isenções. E – política, social e economicamente – oportuno ou conveniente, muita vez, estendê-las, ampliá-las ou restringi-las. (ATALIBA, 1968, p. 172).

Pode-se verificar que a lei extrafiscal quanto mais genérica, mais se torna necessário que o intérprete analise o caso concreto, para que seja a lei aplicada da maneira a atender às finalidades do Poder Público, principalmente, analisando o caso ambiental, se tal medida está sendo válida e condiz com o que dispõe o artigo 225 da CF/88.

Se analisados os direitos fundamentais, comentados no primeiro capítulo, observa-se o quanto a sociedade modificou-se ao longo do tempo com relação aos seus direitos, indo da primeira até a terceira geração. Dessa forma, houve novas interpretações da lei do ente competente para os casos concretos existentes.

Por isso, ocorrendo a harmonia do sistema, pode-se considerar a convivência da legalidade e a extrafiscalidade, tendo o reforço legal nos casos concretos ambientais.

A legalidade é fundamental em casos de incentivos fiscais, observa-se o que dispõe o artigo 150, I, §6º da CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

(BRASIL, 1988).

Em outras palavras, desde que tenha a lei correspondente para tal medida feita pelos entes competentes, pelo pacto federativo, são possíveis formas extrafiscais como a isenção e outras subespécies serem concedidas.

E, conforme observado neste cenário de crise ambiental, o interesse público pode estar ligado às políticas públicas e causas ambientais, e a lei observa sua fundamentação e justificativa para a instituição de medidas protetivas como os benefícios fiscais ambientais.

### 3.1.2. Extrafiscalidade ambiental

Como bem observa Roque Antonio Carrazza (2012, p. 789):

Deveras, de há muito se percebeu que a lei tributária é melhor obedecida quando, em lugar de determinar condutas, **vale-se de meios mais sutis de influenciá-las, outorgando aos contribuintes subvenções, isenções, créditos presumidos, bonificações etc. Com tal artifício, as pessoas ficam com a sensação de que são livres para conduzir seus negócios, e tendem a fazer o que delas a Nação espera.** (grifo nosso)

Neste passo, a extrafiscalidade auxilia políticas ambientais e fomenta o uso de recursos sustentáveis, por meio de estímulos e desestímulos como o uso dos incentivos fiscais, disposto por Roque Antonio Carrazza, dando a sensação dos contribuintes fazerem seus negócios. Porém, eles são induzidos a praticar medidas ambientalmente mais saudáveis; e, não visa o impedimento de determinada atividade, mas sim, de acordo com a escolha do Poder Público, em beneficiar determinada situação ambiental, ou dar incentivo para alguma atividade ecologicamente mais saudável.

Sobre os meios de utilização, serão mais bem observados a partir dos pontos 3.2.1 e subsequentes pertencentes neste trabalho científico.

Foi-se o tempo em que o Estado apenas tinha a visão fiscal do tributo, em que somente a arrecadação era importante para a manutenção da máquina estatal. Os tributos podem prestar outros objetivos, como socioeconômicos e ambientais, tendo o Estado um olhar intervencionista com relação ao meio social e economia privada, um Estado Social.

Até porque o meio ambiente sadio e a livre concorrência estão em “pé de igualdade” na ordem econômica nacional, no artigo 170 da Constituição de 1988.

Assim expressa o argentino Alejandro C. Altamiro (2005, p. 502), no que concerne à utilização de políticas ambientais:

Una política tributaria que utiliza instrumentos económicos para mejorar el impacto ambiental, debe privilegiar los estímulos tributarios e incentivos económicos frente al propósito de modificar el comportamiento de los agentes mediante la aplicación de tasas o impuestos. No sólo se alentará a optimizar el impacto sino que estas medidas son, por lo general, anteriores o a lo sumo concomitantes con la degradación ambiental, razón por la cual resultarán menos costosas que los intentos de corregir dicha degradación posteriormente<sup>35</sup>.

A prática de políticas tributárias, como nos incentivos fiscais manifestados pela extrafiscalidade, são maneiras de corrigir a degradação ambiental e melhorar o meio ambiente, conforme observado por Alejandro C. Altamirano.

Lise Vieira Tupiassu (2006) dispõe sobre a legitimidade da tributação que é vinculada aos objetivos do Estado Social, atua na promoção de justiça e, corre-se o risco que, caso não assim a faça, vai contra o que dispõe a CF/88. Assim, para a autora, salta a necessidade de utilização de meios tributários na implementação de todas as dimensões de direitos fundamentais, entre eles, os direitos de terceira dimensão, alcançando a coletividade, tendo como base especial o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o desenvolvimento, e que ambos os valores são vinculados à democracia.

Com essas constatações, a extrafiscalidade é uma ferramenta no auxílio de práticas ambientais e não visa o impedimento de determinada atividade econômica ou o desenvolvimento, mas sim, de acordo com a escolha do Poder Público, em beneficiar determinada situação ambiental, poder, ou dar incentivo para alguma atividade ecologicamente saudável ou desestimular alguma conduta que possa ser considerada errônea.

---

<sup>35</sup> Tradução livre: Uma política tributária que utilize instrumentos econômicos para melhorar o impacto ambiental, deve privilegiar os incentivos fiscais e os incentivos econômicos contra a finalidade de modificar o comportamento dos agentes por meio da aplicação de alíquotas ou impostos. Não apenas a otimização do impacto será incentivada, mas essas medidas geralmente são anteriores ou, no máximo, concomitantes com a degradação ambiental, razão pela qual serão menos onerosas do que as tentativas de corrigir essa degradação posteriormente.

Assim, o Ente tributante competente, por meio da extrafiscalidade ambiental cria políticas públicas mediante a concessão de incentivos fiscais com o concreto objetivo de estimular o sujeito passivo a preferir ou adotar outros comportamentos, no caso do desenvolvimento sustentável, sendo uma forma possível dentro do sistema tributário nacional de proteger o meio ambiente, conscientizar a população, de acordo com o artigo 225 da CF/88 e seus incisos.

Ou o ente público tributante desestimula algo que não está condizente com eventual conduta preservacionista.

Para Paulo Caliendo *et. al.* (2014), junto com a tributação fundada no suprimento das necessidades arrecadatórias, nasce a perspectiva de que o Estado promoverá o bem-estar social por meio de políticas tributárias voltadas ao desenvolvimento social, considerando a causa social da imposição tributária.

A função extrafiscal do tributo e outras formas de benefícios ou tratamentos diferenciados, empregados no âmbito tributário, são formas intencionais de se usar a tributação de sorte a interferir nas atividades econômicas (RIBEIRO; QUEIROZ; GRUPENMACHER, 2014, p. 65).

Práticas extrafiscais em muito podem auxiliar na preservação ambiental, sendo uma útil ferramenta estatal. Retirando a visão de que o direito tributário apenas arrecada dinheiro dos contribuintes, tendo medidas com situações cotidianas, ajudando na preservação ambiental.

A degradação desenfreada em muito já prejudicou o planeta e, conforme observado, ocasionou distúrbios climáticos no meio ambiente natural e é uma forma de ter essa destruição diminuída.

E o uso descontrolado dos recursos naturais, objetivando apenas o crescimento econômico, não deve estar mais em voga, atualmente, não sendo condizente destruir tudo o que rodeia os indivíduos. Nos dias de hoje, é necessário um desenvolvimento sustentável, com o intuito de ter a manutenção do meio ambiente natural para a continuidade dos seres vivos.

É necessária para a criação de uma lei extrafiscal tributária, ser feita pelo ente federado competente, observando o pacto federativo e a finalidade para a existência de tal lei extrafiscal.

Para isso, utilizando-se da finalidade extrafiscal, faz-se que os efeitos não sejam a arrecadação, mas sim induzir ou inibir um comportamento e isto pode ser utilizado para a preservação ambiental.

A extrafiscalidade ambiental tem como finalidade não só o desenvolvimento, mas sim, ter um desenvolvimento com invólucro da proteção ao meio ambiente, conforme verificado nos ditames do artigo 225 da CF/88, demonstrando como a área tributária pode se ligar ao meio ambiente.

Utilizando-se da extrafiscalidade, o desenvolvimento econômico terá a peculiaridade de ter um intuito ambiental, e trará benesses socioambientais para o país. Paulo Caliendo *et. al.* (2014) comentam que a política fiscal tributária age em conformidade com o projeto jurídico-constitucional socioambiental nacional, haverá um fortalecimento de direitos fundamentais socioambientais e para a própria promoção da justiça socioambiental brasileira.

Tendo o caráter extrafiscal em seu formato, pode ser utilizado como um mecanismo de atuação estatal para tutelar a natureza brasileira, com o intuito de desenvolvimento, de fortalecimento de direitos fundamentais socioambientais e como propriamente uma defesa ambiental.

Fica a critério do contribuinte-cidadão, em optar por aderir a incentivos fiscais para a proteção ambiental induzida pelo Estado.

Nada impede que se o contribuinte-cidadão causar danos ambientais, existam outras formas de o governo saná-las, como multar ou autuar a companhia poluente, entre outras possibilidades observadas neste trabalho, que agem em outras esferas, como a responsabilidade civil pelo dano ambiental, sanções administrativas ou penais, podendo ocorrer a cumulatividade dessas três formas.

Lise Vieira da Costa Tupiassu adverte que:

Numa perspectiva extrafiscal, [...] não se deve prezar a obtenção de receitas, mas sim o mínimo de arrecadação possível, pois quanto menos receita, mais se demonstra a adaptação dos procedimentos dos contribuintes às recomendações do Estado. Além disso, os investimentos ecológicos de hoje, implicam inegavelmente em diminuição dos gastos do Estado, vez que verá reduzida a poluição, minimizando os custos futuros de sua reparação. (TUPIASSU, 2006, p. 156)

Assim, os investimentos nacionais ecológicos implicam em uma forma do Estado em conter gastos futuros, uma vez que serão reduzidos os curtos estatais para uma possível melhora ambiental.

Sem contar que determinadas reparações, muitas vezes, não são de fáceis manejos, conforme observado no caso Chernobyl, que ainda é necessário o uso de máscaras e equipamentos que demonstram o nível de radiação nos arredores do acidente, pelo fato de que os isótopos que foram lançados têm meia-vida que duram diversos anos, dependendo de qual material radioativo está se tratando<sup>36</sup>.

Assim, seria um meio de ter assegurados os direitos ao meio ambiente ecologicamente saudável, ao desenvolvimento sustentável e garantir a manutenção da própria espécie humana e suas gerações futuras, expressão consagrada do filósofo Hans Jonas, pelo fato de que não temos o direito de escolher a não existência de futuras gerações em função da geração atual, ou mesmo de colocá-la em risco, em um crescimento econômico desproporcional e sem consciência ecológica.

Dessa forma, o meio ambiente natural deve ser protegido, por ser o lar e fonte de subsistência de todos os seres vivos, não perecendo a morada de todos.

Assim, o Estado utiliza o direito tributário para efetivar os seus objetivos de preservação deste meio tão caro para todos, pela extrafiscalidade, via os incentivos fiscais tributários.

Ligando ao primeiro capítulo, sobre a manutenção do meio ambiente, que ele é assegurado pela Constituição Federal, no qual dispõe de uma rede de proteção, manutenção e

---

<sup>36</sup> Como observado pelo Instituto de Pesquisas Energéticas e Nucleares Ciência e Tecnologia a serviço da vida (IPEN): “Radiação ionizante: quanto tempo ela pode ficar no corpo humano?”, notícia de 26 de abril de 2021. Disponível em: [https://www.ipen.br/portal\\_por/portal/interna.php?secao\\_id=39&campo=15664](https://www.ipen.br/portal_por/portal/interna.php?secao_id=39&campo=15664). Acesso em: 23 nov. 2022.

como que uma área como a tributária pode ajudar nesta continuidade da fauna e flora nacionais.

A preservação com o meio ambiente natural, começada na metade do século XX, sendo que antes, a devastação era descontrolada, não só em países em desenvolvimento, como no Brasil, mas também, em grandes nações mundo afora.

O uso desmensurado do meio ambiente natural fez com que este adoecesse, e entrasse em crise, tendo a possibilidade do surgimento do vírus do coronavírus, que tanto prejudica o mundo, tenha indícios de surgimento causado pela devastação desenfreada e desmedido do meio ambiente.

Mesmo tendo as conferências mundiais para a preservação do meio ambiente, é necessário “agir” e como isto, o uso da extrafiscalidade no Direito Tributário, seria um modo de tentar, na preservação ambiental brasileira, sem ter a necessidade da criação de um tributo novo para os cuidados ambientes, como será melhor analisado no capítulo 4.

A seguir será visto como se manifesta a extrafiscalidade e seu limite pela Lei de Responsabilidade Fiscal para que, no capítulo 4, se veja como essa medida é muito mais proveitosa em um país como o Brasil, que já tem uma carga tributária extremamente elevada e, no caso ambiental, a criação de um “tributo ambiental” não seria o mais adequado pelo sistema complexo, rígido e analítico brasileiro.

### **3.2. Manifestação da extrafiscalidade: Benefícios fiscais, incentivos fiscais e a Lei de Responsabilidade Fiscal.**

Conforme visto no tema da extrafiscalidade, a sua manifestação é de forma didática, dita por meio de estímulos e desestímulos fiscais, Roque Antonio Carrazza (2012, p. 979-980) revela que:

Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro cofres públicos).

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante e oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária.

Já que aqui estamos, a extrafiscalidade também se manifesta por meio de desestímulos fiscais, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por improprias, sob os aspectos políticos, econômicos ou social.

Nesses entendimentos, haverá uma forma do ente tributante que julga conveniente, interessante e oportuno em adotar medidas as quais os contribuintes-cidadãos são estimulados e induzidos em aderir a esses incentivos fiscais advindos do campo da extrafiscalidade. Ou, na forma de desestímulos fiscais, induzindo a não realizarem determinadas condutas em prol de uma determinada situação existente de interesse público.

Sobre estímulos, observa Alejandro C. Altamirano (2005, p. 502): “Ello así en tanto el otorgamiento de beneficios tributarios tiene por horizonte el logro de finalidades extrafiscales dirigidas a estimular comportamientos o conductas, de allí lo importante del concepto<sup>37</sup>”.

Os usos de incentivos fiscais serão debatidos no tópico 3.2.1. Por ora, é preciso demonstrar a semelhança dos institutos benefícios e incentivos fiscais.

É necessário, inclusive, demonstrar que na jurisprudência<sup>38</sup> estes termos – benefícios fiscais e incentivos fiscais – são tratados de formas equânimes, quer dizer, palavras sinônimas. E, neste trabalho científico, estas expressões estão sendo assim tratadas.

No entendimento desse assunto, Ivo César Barreto de Carvalho (2015) ressalva que os institutos (benefícios e incentivos) não têm grandes diferenciações em plano prático, entretanto, considera que o “benefício” seria um gênero no qual engloba outras espécies (incentivo e alívio fiscal).

Agora, considera Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p. 202) que:

---

<sup>37</sup> Tradução livre: Isso na medida em que a concessão de benefícios fiscais tem como horizonte a consecução de fins extrafiscais que visem estimular comportamentos ou condutas, daí a importância do conceito.

<sup>38</sup> ADI 3936 PR (estampa a palavra benefício fiscal); REsp 1928635 SP (destaca a palavra alívio fiscal); RE 1018911 RR (destaca a palavra desoneração fiscal).

Por incentivo, [...], entende-se o tratamento fiscal diferenciado, favorecido, que visa a incentivar a prática de determinadas condutas, estados ou situações, de sorte a que certos objetivos sejam atendidos.

“Benefício fiscal”, embora possa eventualmente ser usada para designar essas mesmas figuras ou situações rotuladas de forma mais precisa com a expressão ‘incentivos fiscais’, é de significação mais ampla ou genérica, envolvendo toda sorte de tratamento favorecido, inclusive aqueles que não tem por objetivo estimular a prática de certas condutas.

Desta forma, em ordem prática e conforme exposto em um primeiro momento, a expressão “benefício fiscal” semelhante à palavra “incentivo fiscal”, e este trabalho adota o entendimento de Ivo César Barreto de Carvalho (2015), considera que o benefício fiscal seria um gênero no qual engloba outras espécies, como o incentivo, mas não possuindo grandes diferenciações em plano prático.

Considerando que em termos práticos não existam tantas diferenciações, a palavra “incentivo” está dentro da palavra “benefício” e que, desta forma, o incentivo é um benefício, mas nem todo benefício pode ser um incentivo fiscal.

Observa-se, que a palavra “benefício” precisa estar junto com o significado “fiscal” para que, na prática, não tenha diferenciações com os incentivos fiscais.

Sobre a importância de ressaltar a palavra “fiscal” ser transcrita, quando fala sobre o “benefício”, demonstra-se na dissertação de mestrado de Stéfano Vieira Machado Ferreira (2018, p. 70):

O vocábulo “fiscal” se relaciona com fisco, ao tesouro ou erário público de modo que para nós está ligada ao ramo didaticamente autônomo do direito, denominado direito tributário. Quando o sistema do direito positivo emprega as palavras “benefícios” ou “incentivos” em conjunto com a palavra “fiscais”, há de se compreender as expressões de maneira equivalente a “benefícios” e “incentivos tributários”.

Até porque se não for associado à palavra fiscal, o termo benefício pode ser correlacionado a outros termos, mudando o seu significado e saindo da área fiscal/tributária, como no caso de benefício creditício, benefício social, benefício financeiro, entre outros.

Sobre como se dá a fiscalização e o controle desses incentivos fiscais, relata Andressa Guimarães Torquato Fernandes (2015, p. 284): “A Constituição Federal elaborada em 1988

foi pioneira ao tratar do tema”. Sendo assim, o artigo 70 da CF/88<sup>39</sup> concede ao Congresso Nacional o controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder competência para fiscalizar estas renúncias de receitas entre outras características.

Além desse artigo de fiscalização externa e interna, a Constituição Federal trata sobre os demonstrativos dos efeitos de receitas e despesas, vê-se o descrito no artigo 165, §6º da CF/88:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:  
§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.  
(BRASIL, 1988).

O artigo supracitado demonstra um cuidado sobre o que está sendo renunciado com a concessão de benesses, realçando a necessidade do demonstrativo do efeito, das receitas e das despesas advindas com este benefício fiscal.

Assim, há a necessidade de um demonstrativo regionalizado sobre receitas e despesas decorrentes de isenções, anistias, remissões, benefícios de natureza tributária, entre outros.

Conforme analisado no primeiro capítulo, a Constituição Federal de 1988 teve zelo com a área ambiental, e também se percebe uma preocupação com as contas públicas nacionais, com o intuito de o ente público não ter mais gastos do que receitas e, assim, conseguir manter-se em equilíbrio.

Além disso, foi criada a Lei Complementar n. 101/2000, notadamente conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), com o objetivo de dar maior importância ao tema e evitar o desequilíbrio nas contas públicas.

Depositam sua confiança em que a lei estabeleça essa mudança estrutural no padrão fiscal brasileiro e na forma de se encarar a administração pública, por parte dos políticos e burocratas, embora admitam que o equilíbrio fiscal é

---

<sup>39</sup> Art. 70 da CF/88: A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

condição necessária, mas não exclusiva, para se alcançar o desenvolvimento. (FIGUEIREDO, 2001, p. 13).

Isto porque, havia um déficit muito grande nas federações e que levavam grandes rombos para a sociedade, a concessão exacerbada de benefícios fiscais sem uma verificação maior se eles são necessários trazem prejuízos para uma nação.

Incentivos tributários sem respaldo, com o intuito apenas de privilegiar determinadas pessoas, grupos ou situações, prejudicam a população como um todo, porque haverá alguém que arcará por conta de um benefício fiscal errôneo, para tentar manter as contas equilibradas.

A LRF, para Estevão Horvath (2001, p. 161):

Afigura-se nos perfeitamente possível que a LRF diga o que disse com relação à renúncia fiscal, porquanto, em rigor, não impede que benefícios sejam concedidos. Exige, isso sim, que eles não comprometam as metas fiscais estabelecidas para serem alcançadas e que, de todo modo, se preveja alguma forma de compensação para contrabalançar a perda de receita. A lei ora analisada representa um importante avanço na legislação brasileira e, se conseguir atingir alguns de seus objetivos – tais como a mudança de mentalidade da maioria dos nossos políticos – já terá sido demasiadamente útil para a nossa sociedade.

Busca-se com ela trazer o instituto do orçamento para o mundo real, tornando-o uma peça real e efetiva, ao invés daquela verdadeira peça de ficção em que ele consistia [...].

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) se relaciona com a concessão desses incentivos tributários, desta forma, necessita a sua exploração antes de adentrar sobre a serventia dos incentivos fiscais e suas subespécies.

Traz para si uma preocupação com o que está sendo dado como benefício fiscal, sendo que a criação da LRF fora de extrema importância para a legislação nacional e faz com que seja observado com maior atenção o que se deixa de arrecadar com os benefícios fiscais.

Assim, esse incentivo tributário deve ser observado com duração ao seu prazo, se está sendo bem adequado para os casos concretos, se está sendo utilizado por uma gama de contribuintes, caso contrário, deverá ser repensado e retirado do mundo prático.

O artigo 1º da LRF deixa claro que o seu objetivo é a necessidade de se observar a responsabilidade de gestão fiscal.

Isto porque não é possível a concessão de incentivos fiscais sem que observem as contas públicas do ente tributante.

Fora o já analisado do artigo 165, §6º da CF/88, é uma forma de como o ente público vê se tal medida é racional e o tempo válido para sua concessão.

Continuando, para serem concedidos incentivos tributários em geral, é necessário verificar determinados limites expostos no artigo 14 da LRF, a seguir transcrito:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2011).  
(BRASIL, 2000).

Conforme ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, pelos incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula ou desestimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente e oportuno; mas para que tal favorecimento ocorra, o Poder Público competente deve observar principalmente este artigo 14 da LRF.

Para a concessão de incentivos fiscais, tem que haver a observância de parâmetros estabelecidos na lei orçamentária. Porque sem ela, não pode haver a concessão de qualquer benesse fiscal, tendo em vista os possíveis malefícios ou rombos orçamentários.

Torna-se clara a ideia de equilíbrio nas finanças do ente público, disposto no artigo 14 da LRF, nos dizeres de Carlos Figueiredo (2001, p. 105):

O equilíbrio entre receitas e despesas é um princípio básico da LRF e, dessa forma, qualquer outro benefício que corresponda a tratamento diferenciado deve ser, para fins da lei, considerado renúncia de receita. A ideia é coibir o tratamento diferenciado, ou seja, aquele que visa a beneficiar algum contribuinte ou grupo deles.

O benefício fiscal precisa ter suporte para que seja posto em prática, não podendo existir simplesmente para amparar um grupo de pessoas.

Inclusive, se fosse beneficiar um grupo específico, sem ter um respaldo constitucional, dando guarida e segurança para tal atividade, esta benesse estaria contrária ao princípio da isonomia tributária.

Lembrando que, se for feita de forma correta, atendendo ao interesse público, haverá a promoção da própria igualdade, autorizando medidas de discriminações, com amparo constitucional.

E, durante o prazo da sua vigência, ocorrerá a validação de valores pretendidos constitucionais.

Por meio da LRF, haverá segurança orçamentária para que ocorra o equilíbrio de receitas e despesas advindas do ente competente e que, caso haja a concessão de alguma subespécie de incentivo fiscal, que seja feita em conformidade aos ditames constitucionais.

Desta forma, e pelo corte estabelecido neste trabalho, não se aborde especificamente o que é o gasto tributário ou renúncia de receita (por abordar o viés financeiro e seus reflexos nas contas públicas do Ente Tributante), é possível considerar que quando existe alguma forma de incentivo tributário, por meio de uma isenção, por exemplo, o Ente Público Tributante irá instituir tal premissa, por meio de lei, e estabelece que não possa isentar uma determinada situação, caso não exista um estudo anteriormente sobre esse desfalque financeiro em suas receitas.

Isto porque, novamente falando, em caráter de imposto, uma espécie tributária que tem como função abastecer os cobres do Fisco para a manutenção das Contas Públicas, não se pode ter “rombos”, prejudicando a todos os contribuintes.

E, como a divisão feita por Geraldo Ataliba (1997), por ser um tributo não vinculado, gerará prejuízos para a coletividade, considerando que esta forma tributária não tem contraprestação após a sua arrecadação.

Nas corretas palavras de Denise Lucena Cavalcante (2017), é necessário que haja uma programação entre o que é disposto nos incentivos fiscais, e ser feitos com cautela e rigorosa análise do que isto acarretará sobre os pactos orçamentários, uma vez que sem controle ou em forma excessiva podem ocasionar desequilíbrios econômicos, causando mais prejuízos do que benefícios.

O Poder Público deverá observar a sociedade no momento da concessão do incentivo tributário, além de se adequar aos diferentes paradigmas da atualidade e se atentar com suas contas públicas para que tal incentivo fiscal seja um ganho para a sociedade, e que não cause malefícios pelo rombo que existirá pelo que não será arrecadado.

Deve-se observar o que é disposto nos artigos 70 e 165, §6º, ambos da CF/88 e a Lei de Responsabilidade Fiscal, os limites expostos em seu o artigo 14 da LRF, o que esta falta de receita fará com seus cofres, para que este incentivo tributário seja realmente proveitoso para a sociedade e não traga, no final, mais malefícios do que proventos.

### **3.2.1. Serventia do incentivo fiscal e subespécies.**

Como analisado anteriormente, segundo Roque Antonio Carrazza, para ter o incentivo fiscal, o ente tributante julgará uma medida conveniente, interessante e oportuna, em que os contribuintes-cidadãos são estimulados em aderir por meio desses incentivos advindos do campo da extrafiscalidade ou desestimulados a não realizarem alguma conduta que, embora seja lícita, não é adequada ao momento socioeconômico.

Na sociedade brasileira, é um mecanismo do Poder Público utilizado em diversas facetas, com o propósito de melhorá-la e beneficiá-la, sendo utilizada com intuito de desenvolvimento, de fortalecimento de direitos fundamentais socioambientais.

Em caso de incentivos tributários, que tenham tratamento diferenciado em determinado local, sob a competência da pessoa política, que o fez, sendo somente admitida caso estes estímulos tenham como finalidade promover o desenvolvimento social e econômico local, a exceção é admitida quando vinculada à realização do que dispõem o objetivo da República brasileira em reduzir as desigualdades sociais e regionais, descritos no artigo 3º, III da CF/88.

Nesta perspectiva, pelo que dispõe o artigo 3º da lei fundamental, é necessário a verificação constante do desenvolvimento, mas que seja de acordo com o estabelecido neste ditame constitucional.

Seu objetivo será estimular situações advindas pelo interesse do Poder Público que não existiriam se não houvesse esse mecanismo; ou desestimular determinada conduta praticada pelo contribuinte que não seja conveniente ao momento socioeconômico na visão do ente público.

Sendo necessário que exista uma causa por trás para a concessão desse incentivo fiscal.

Isto pode ser observado nas corretas afirmativas de José Eduardo Soares de Melo (2004), sobre as situações desonerativas constituídas mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, estabelecidas pelo Poder Público, que tem como objetivo natural estimular o contribuinte em adotar determinados comportamentos, como propósito subjacente de serem realizados diversificados interesses públicos.

Observa-se que, em alguns casos, não fora algo planejado pelo Poder Público, mas uma situação atípica na qual necessitou uma ação rápida do Governo, como no caso da crise sanitária advinda da pandemia sanitária existente do *coronavírus*.

Nesta situação, o incentivo tributário seria para beneficiar a proteção da saúde dos brasileiros, sendo que esta prática foi muito realizada com a edição de decretos, medidas provisórias e portarias advindas dos entes públicos, no caso de redução dos impostos regulatórios.

Isto significa que entre as diversas funções existentes do Poder Público, uma delas é observar o que acontece na sociedade (uma população que vive em constante mudança) e, por meio de suas ferramentas, entre elas ferramentas tributárias, via os incentivos fiscais, tentar se adequar, conscientizar e induzir esta sociedade dinâmica às novas situações que se estabelecem a uma nova realidade.

Não obstante o fato de que os incentivos fiscais serem também utilizados de outras maneiras, podendo ser adotados nas outras classificações de meio ambiente, como o cultural,

do trabalho, genético e artificial, o incentivo tributário de práticas voltadas à melhoria da sociedade como um todo, sendo que sem cultura não há o crescimento da população, ou dando também incentivos tributários em áreas de pesquisa, como no meio ambiente genético, na produção e descoberta de preservação dos genes, em práticas melhores aos cidadãos, como na preservação do seu local laboral, no meio ambiente de trabalho.

O uso de incentivo fiscal é uma forma de o Poder Público impulsionar e induzir o crescimento das mais diversas áreas do meio ambiente, que como Ulrich Beck ressalta, está em volta de toda a vida humana, em tudo o que o cidadão “faz” está envolvido com alguma forma de meio ambiente<sup>40</sup>.

Os incentivos fiscais trazem dignidade aos cidadãos que aqui vivem e estando de acordo com ditames constitucionais.

Partindo de condições reais, concretas e historicamente verificáveis, a lei organiza certos instrumentos jurídicos (meios), com vista à realização de resultado externo empiricamente constatável (fins). **Os instrumentos jurídicos, no caso dos incentivos fiscais, consistem nas diferentes estratégias normativas utilizadas a título de remover ou reduzir o obstáculo – o efeito de desestímulo – que é produzido por alguma disposição do sistema fiscal.** (CORREIA NETO, 2016, p. 174) (grifo nosso).

Serve para dar estabilidade, trazer desenvolvimento para outros lugares da nação, reduzindo desigualdades, como se utiliza para a preservação ambiental.

E, conforme observado no primeiro capítulo, com a pretensão de ter uma consciência ecológica, advinda pelo rico artigo 225 da CF/88, esses incentivos fiscais no campo da extrafiscalidade são instrumentos tributários aptos, utilizados pela pessoa política tributante para almejar o desenvolvimento sustentável para a presente e futuras gerações.

Os incentivos fiscais podem tornar a vida do brasileiro melhor, induzindo a situações ecologicamente favoráveis, principalmente se for considerada a sua continuidade da espécie humana e por ser sua morada, dando importância as suas gerações futuras e por um meio ambiente equilibrado.

---

<sup>40</sup> Prefácio do livro “Modernização Reflexiva” do sociólogo Ulrich Beck *et al.* (1997).

Há pelo Poder Público, observando sempre os critérios e a sociedade no momento da concessão do benefício fiscal, uma estratégia normativa para se adequar em diferentes perspectivas ou paradigmas que estão acontecendo na atualidade.

E, por estar no mesmo patamar de importância na ordem econômica, o desenvolvimento tem que ser feito de forma ponderada com o meio ambiente natural.

Pelos incentivos fiscais, a iniciativa privada, caso quiser, será estimulada a aderir ao que está sendo proposto pelo Poder Público, sem que isto fosse primeiramente algo pensado pelos particulares, dando uma maior consciência ecológica e, assim, haverá um desenvolvimento do que está sendo pretendido pela área pública, neste caso, induzindo a comportamentos com viés de preservação ambiental.

É uma forma de os contribuintes adaptarem seus planejamentos tributários de maneira a “encaixar”, caso estejam aptos a uma proposta ambiental, sugerida pelo Poder Público, que está sendo concedida via benefício fiscal. Induzindo, assim, o contribuinte a fazer um planejamento tributário voltado realmente à preservação ambiental.

Quer dizer, haverá tanto o desenvolvimento, quanto a preservação ambiental, caminhando conjuntamente pelo desenvolvimento sustentável.

Diga-se, realmente, conforme observado, que o que não podem ser realizados são planejamentos “de papel”, os “*greenwashing*”, com o intuito de burlar e realizar situações falsas, que não são sustentáveis, mas sim, apenas querem o favorecimento dos benefícios fiscais concedidos pela esfera pública.

Caso sejam realmente realizados de forma correta, conforme revela Celso de Barros Correia Neto (2016, p. 132): “Tornam-se incentivos fiscais como disposições especiais de direito tributário que reduzem a carga fiscal, mediante alteração da obrigação principal, a fim de favorecer atividades privadas consentâneas ao interesse público”.

Como analisado, a LRF é de extrema importância nestes momentos, deve existir sempre uma relação com o que deixa de ser arrecadado, é necessário à verificação para que não

tenham planejamentos desonestos com o intuito de ter o privilégio estatal, afinal haverá a redução da carga fiscal, observando se tal medida é apta ou não naquele momento.

Formas de incentivos fiscais tributários ambientais seriam na melhoria de maquinários nas fábricas, ressalvado por Terence Dornelles Trennepohl (2008a), em que haveria o incentivo sobre tanto a instalação quanto na produção de produtos não poluentes ou considerados de tecnologia “limpa”.

Outra medida seria a verificação de que se determinado produto viria de uma companhia que possua um projeto com menor estrago ambiental e poderia ter alíquotas zeradas pelo imposto de importação (II), estimulando a venda de produtos que observam características ambientais no mercado interno.

Prosseguindo, mesmo que a experiência seja pouca, pelo fato de que o Brasil ainda parcamente se utiliza da prática de incentivos fiscais com caráter pró-verde, é possível observar uma mudança, principalmente considerar o desenvolvimento sustentável, e que caso mantenha desenfreadamente a destruição, não será possível ter um meio ambiente saudável para a população atual e possíveis gerações de seres vivos.

Caso exista o planejamento dos contribuintes, o uso do incentivo tributário é extremamente benéfico, considerando, ao final, o que serão reduzidas serão as contas a serem pagas aos respectivos Fiscos e, caso os sujeitos passivos se adequem ao formato deste incentivo fiscal, considerando o dispositivo 111<sup>41</sup> do CTN, que poderia ser extremamente debatido, mas não será o foco deste trabalho, a interpretação literal destes benefícios fiscais.

Interessante comentar que, muitas vezes, determinada prática não necessariamente tem como intuito um objetivo específico, mas que acaba ocasionando um efeito prático diferente do esperado. Como no caso da Zona Franca de Manaus, cujo objetivo do incentivo tributário

---

<sup>41</sup> Art. 111 da CF/88: Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

era que indústrias fossem desenvolver aquela região, proporcionando o seu crescimento local, mas teve com efeito prático atual a preservação da floresta amazônica<sup>42</sup>.

Neste mesmo passo, o legislador foi prudente ao estabelecer critérios e meios de pôr limites para que atendam aos reais objetivos da medida posta, como o disposto no artigo 165, §6º da CF/88 e, especificamente no artigo 14 da LRF.

Neste trabalho científico, cujo objetivo é como o direito tributário pode intervir na manutenção do meio ambiente natural, especificamente sobre determinados benefícios fiscais na proteção do meio ambiente, será verificado um pouco sobre definidas subespécies dentro dos incentivos fiscais.

Porém, deixa-se claro o fato de não ser de maneira exaustiva e, sim, exemplificativa, considerando que não será tratado sobre a subvenção, não-incidência, depreciação acelerada, diferimento, crédito presumido e a redução de alíquotas que podem ser citadas de forma corriqueira.

Assim, a título de exemplificação, serão vistas quais são estas formas de estímulos, dando-lhes feições, para que, no capítulo quatro, obtenha-se mais contato como esses incentivos fiscais que podem ser utilizados e adaptados na causa ambiental, no sistema constitucional tributário e sua concessão via Poder Público.

Nas palavras de Celso de Barros Correia Neto (2016, p. 137): “o mais importante é não perder de vista que o elemento fundamental para que qualquer desses institutos possa ser incluído na categoria dos incentivos fiscais não é a maneira como se organizam, mas os objetivos a que se orientam”.

Seus objetivos são as políticas públicas envolvidas. Deste modo, o uso do incentivo fiscal deve ser visto não como uma forma de não arrecadação do ente estatal, mas sim como um mecanismo que sem a sua “existência” provavelmente determinada situação não ocorreria.

---

<sup>42</sup> Para Carlos Augusto Daniel Neto (2016, p. 46): “(...) a finalidade de sua instituição tenha sido a redução das desigualdades regionais, ela conta entre seus efeitos com uma forte vocação à proteção ambiental no âmbito da Amazônia”.

O Ente Tributante julgará oportuna, conveniente e interessante às situações as quais os contribuintes-cidadãos são estimulados em aderir por meio desses incentivos fiscais, advindos do campo da extrafiscalidade, ou são desestimulados a não realizarem alguma conduta que, embora seja lícita, não é adequada ao momento socioeconômico, como verificado nos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza.

Por um lado, deixa-se de arrecadar determinada receita tributária para estimular ou desestimular a iniciativa privada em praticar determinadas condutas que, ao final, beneficiarão a sociedade e o meio ambiente.

Se for bem utilizado, o uso de incentivo fiscal, advindo da extrafiscalidade, torna-se uma situação de interesse público, no cuidado ambiental.

Após essas observações, tratar-se-ão das subespécies comuns para a manifestação de incentivos fiscais.

### **3.2.1.1. Isenção e Alíquota Zero**

Na gama de incentivos fiscais, está reunida uma série de instrumentos jurídico-normativos, à vista disso, o primeiro a ser abordado será a isenção.

Não será possível dizer tudo sobre este instituto jurídico, sendo assim, por corte acadêmico estabelecido, é adotado o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, o qual será debatido após a diferenciação entre a isenção e a imunidade.

Essa diferenciação é primordial porque a isenção não se confunde com a imunidade tributária, tendo em vista que a imunidade, para Roque Antonio Carrazza (2012, p. 815): “é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, pode ou autoridade pode anular”.

A imunidade cria, em favor das pessoas envolvidas, direito subjetivo de exigir do Poder Público se abstenha de cobrar-lhe certos tributos.  
[...] convém termos presente que a maioria das imunidades na Constituição é decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva,

livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos etc.). (CARRAZZA, 2012, p. 817).

A imunidade envolve características constitucionalmente asseguradas ao contribuinte-cidadão, não podendo ser anulada por uma lei. Assim, não é uma ferramenta existente pelo Poder Público, objetivando alguma conduta do contribuinte, como um incentivo fiscal, mas sim porque a imunidade retira a possibilidade de haver a cobrança de tributo por ter valores/princípios assegurados na Constituição Federal Brasileira.

Uma imunidade tributária possui um bem protegido cuja força é muito grande para a sociedade nacional, diferentemente de uma isenção.

É só observar casos como a imunidade de templos de qualquer culto, que protege um bem que é tão caro aos indivíduos, como a sua religião; ou se analisar a imunidade aos livros e periódicos, sendo que, por ela, a população tem uma maior possibilidade de se adquirir obras literárias, dando acesso ao conhecimento e cultura para uma nação.

Agem em âmbito tributário, em esferas normativas diferentes, a imunidade age de acordo com a Constituição brasileira, em contrapartida, as isenções agem de acordo com as leis infraconstitucionais feitas pelo legislador brasileiro.

No mesmo contexto, para Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 197): “o preceito de imunidade exerce função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais”.

Corroborando os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, não há como ter dúvidas entre imunidade e isenção, considerando que as imunidades são normas constitucionais, abordam valores caros à sociedade nacional e decorrem de princípios constitucionais, e pode-se notar que pela imunidade não há nenhuma indução por parte do ente público em querer que a sociedade realize uma determinada conduta em prol da coletividade.

Em suma, os dois institutos estão em planos normativos distintos, tratam de valores distintos, dado que a imunidade não visa uma contraprestação da sociedade, não é utilizada como forma do Poder Público em determinar situações condizentes com a atualização da

sociedade, não induz, fomenta ou estimula/desestimula atividades à população nacional, e não é utilizada como uma medida do Poder Público na concessão de benefícios fiscais ao meio ambiente sadio.

E o que é uma isenção? De modo corriqueiro, é isento quem não terá que arcar com a tributação, pois o contribuinte não pagará o tributo devido.

Analisando-se com cuidado, a isenção é para Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 456): “a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma padrão de incidência, mutilando parcialmente”.

Investe em um dos critérios, isto significa que essa parte da regra matriz de incidência tributária é subtraída, mutilando-a parcialmente.

Quando há a junção entre duas normas jurídicas tributárias, na qual uma delas é a regra-matriz de incidência e outra a regra de isenção, com a sua forma de suprimir a área de abrangência de qualquer dos parâmetros da hipótese ou da consequência da regra-matriz (CARVALHO, 2016).

Paulo de Barros Carvalho (2016) cita o exemplo existente como a isenção do IPI em produtos da Zona Franca de Manaus, e que nesse caso em questão, há o ataque ao parâmetro espacial da regra matriz e sua extensão que seria do território nacional e naquela área foi reduzida a sua parcela geográfica.

Assim dizendo, o imposto que tem abrangência em todo o território da União Federal brasileira, entretanto, na região da Zona Franca de Manaus ele não incide, por isso que o professor considera que há um “ataque ao parâmetro espacial” e naquele lugar há uma redução de sua abrangência.

E, como relatado no início desta subdivisão, é por meio das isenções que o Poder Público realiza grande parte dos incentivos fiscais para a melhoria da sociedade brasileira, principalmente na área ambiental, cuja preocupação é tão cara aos olhos constitucionais, como verificado no capítulo primeiro.

A isenção pode assumir um valioso instrumento tributário para a preservação do meio ambiente por conter características que verifiquem a situação local para a proteção ambiental.

E, em seu caráter extrafiscal, considerando o corte metodológico, discorrer-se-á sobre as isenções extrafiscais, porque terá como objetivo estimular ou desestimular uma determinada situação, com a redução de imposto.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho:

O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, em que vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social (CARVALHO, 2016, p. 461).

A título de exemplo, pode-se citar o Projeto de Lei nº 904/2007, no qual há a isenção entre contribuições e o imposto IPI, nas operações de venda do papel reciclado, reutilizando um bem de uso comum a todos na população e beneficiando também as cooperativas de catadores de material reciclável, alterando leis existentes no país.

Dar isenção a uma empresa que opera diminuindo seus resíduos sólidos, seria de boa valia ao meio ambiente, pois um dos maiores problemas ambientais vivenciados pelas nações planetárias é justamente o acúmulo desse tipo de resíduo e como operar com seu descarte.

Nas palavras de Isabela Bonfá de Jesus (2015, p. 184): “A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”.

A lei específica demonstrará características para a sua concessão, como o seu prazo de durabilidade, os requisitos para que seja concedida ao contribuinte e quais são os tributos pelos quais a isenção será aplicada.

A isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo. Em que ela, regra de isenção, opera como

expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...] (CARVALHO, 2016, p. 197).

Torna-se interessante ao sujeito passivo aderir às isenções ambientais, em virtude do excessivo dispêndio tributário que os contribuintes nacionais já sofrem anualmente, considerando, inclusive, a crise sanitária prejudicando o mercado interno.

E, consideram-se as características da isenção, ela só será válida caso ocorra um auxílio ao meio ambiente natural, além de estar prevista em lei, ter prazo de duração e todas as características necessárias para a sua concessão.

Como exemplo da importância da lei, demonstra-se a PL nº 3.955/04, projeto de lei arquivado pela Câmara dos Deputados, cujo objetivo era a isenção do IPI para as companhias que instalassem equipamentos e maquinários antipoluentes.

Em outras palavras, revelava qual era o imposto em que haveria a isenção, e qual era o objetivo de ter esta não arrecadação por meio da isenção.

Na PL nº 3.955/04, ocorreria um ataque ao parâmetro material da regra matriz de incidência tributária, pelo fato de ter modificado o seu complemento: equipamentos não poluentes e maquinários antipoluentes. Haverá isenção por enquadrar essas duas formas descritas, já os demais objetos da sociedade, que não tenham este perfil, deveriam pagar o imposto devido ou ainda, as demais empresas que não tenham esse tipo de maquinário, deveriam pagar o imposto.

Torna-se perceptível porque caso fossem equipamentos comuns das sociedades empresárias, sem nenhuma especificação, não haveria a isenção com o intuito preservacionista. Assim, apenas aquelas companhias que utilizarem equipamentos que não poluam o meio ambiente podem se enquadrar no que este projeto de lei demonstrava.

Observa-se o que dispunha em seu o art. 2º, §2º da PL nº 3.955/04:

Art. 2º: (...)

§2º: A isenção será declarada pela autoridade tributária competente, mediante comprovação documental da natureza do bem e do seu destinatário, e das finalidades a que se destina, bem como mediante a prévia

aprovação, pelo órgão de Meio Ambiente do Poder Executivo, do projeto de controle da poluição, apresentado pela empresa. (BRASIL, 2004).

Assim, para a concessão da isenção, existiria a necessidade dos documentos para que houvesse o benefício fiscal, como a declaração da isenção pela autoridade tributária competente para tal.

O princípio da legalidade tributária é extremamente importante para que exista a concessão de uma isenção.

Conforme observado por Geraldo Ataliba, no tópico 3.1.1, desde que fundada em lei do ente competente, é possível que exista a harmonia entre a extrafiscalidade e a legalidade, havendo um sistema coeso e harmônico, observando o que está sendo interpretado.

Neste exemplo dado acima, caso não fossem demonstrados os documentos, não teria como as indústrias solicitarem o incentivo tributário por meio do ente competente, porque mesmo que exista um contrato envolvido, ocorrerá um vício na validade desta isenção.

Como observado, não é possível a ocorrência de uma isenção tributária sem que se verifique o disposto no artigo 14 da LRF, justamente porque necessita que o Poder Público veja suas contas públicas antes de fornecer uma modalidade de incentivo fiscal.

O intuito é de beneficiar, mas se for feito de maneira incorreta, causará mais danos ao contribuinte e à população como um todo, do que ajudar.

O Ente Público necessita verificar se essa norma isentiva atende ao efeito financeiro do momento.

Além disso, estar disposto em lei em muito se assemelha ao princípio republicano, que visa à transparência<sup>43</sup> entre o Poder Público e quem seria beneficiado, por eventuais isenções ou outras formas de incentivos fiscais.

---

<sup>43</sup> Para que haja um benefício fiscal é preciso que exista responsabilidade, controle e, inclusive transparência, conforme consta na Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 14, que trouxe regras importantes que dizem respeito ao controle das renúncias de receita tributárias (LEÃO, 2020).

Para a revogação de uma isenção, diferentemente de uma imunidade, precisa haver uma lei, e não uma emenda constitucional para tal, demonstrando novamente outra diferença entre estes dois institutos tributários.

A alíquota zero pode parecer sinônima à isenção, em efeitos práticos, porque o efeito obtido é de não ter que pagar imposto.

Para Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 457), a alíquota zero não se diferencia de isenção, “o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico”.

Neste caso, este trabalho concorda com a visão da ministra Regina Helena Costa (2021a, p. 318): “Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é [...] a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz na redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária.”

A isenção tem como característica ser prevista em lei, e somente por lei pode ser modificada, enquanto a alíquota zero tem a possibilidade de alteração por ato do Presidente da República, em impostos que tenham o caráter da extrafiscalidade, como no caso os impostos regulatórios, como o II e o IE e também no IPI.

Deste modo, se houver previsão de extrafiscalidade e delegação ao Poder Executivo, não há a exigência de Lei para reduzir ou aumentar a alíquota.

A preocupação ambiental é uma motivação plausível para que haja a alíquota zero, sem que seja uma arbitrariedade, respaldando o interesse público, como dispõe Roque Antonio Carrazza (2012, p. 325-326): “mas, mais que isso: devem ser justificadas por um fato superveniente, pertinente e suficiente para ensejar a medida”.

A alíquota zero torna-se ao Poder Público uma medida mais eficaz do que isentar um determinado produto, principalmente caso verificada urgência para que a medida seja posta

em prática e dependendo do caso em concreto, torna-se mais útil aos biomas naturais nacionais, reduzir a alíquota.

Deve ser considerado o interesse na medida protetiva, pois torna-se algo contraproducente a criação de uma lei isentiva, passando pelos trâmites legislativos e depois revogá-la, cogitando uma determinada situação.

Isto significa que o Poder Público tem de observar atentamente qual situação há maior necessidade para a instituição de um ou outro incentivo tributário, constatando a sua carência, principalmente, em caráter ambiental.

E, reafirma-se que, na prática, podem parecer sinônimos a isenção e à alíquota zero, em virtude de que o efeito é de nenhum valor econômico para pagar, a título do imposto, mas há características próprias para cada subespécie.

Um exemplo existente sobre a alíquota zero, considerando a congruência tributária e ambiental, seria o Projeto de Lei nº 4.349/2008, no qual é reduzida a alíquota do imposto IPI sobre mercadorias que utilizem como matéria-prima papel, borrachas, plásticos reciclados, e para a sua ocorrência, o produto fabricado deveria observar a porcentagem de 70% de material reciclado em sua composição.

Por um período específico, a utilização da alíquota zero do IPI seria permitida se, e apenas se, a sociedade empresarial utilizasse 70% de material reciclado na composição dos seus produtos.

Seria uma tentativa da sociedade civil em optar por artigos reciclados, observando a problemática dos resíduos sólidos existentes no meio ambiente, e caso fosse observado que tal medida teve o êxito esperado, optar por baixar a alíquota zero de outros produtos, além do papel, plástico ou borracha, para que aconteça o maior consumo de bens reutilizados, dando maior oportunidade a estes comerciantes que trabalham com estes produtos, benefício também para a população que se sentirá mais familiarizada e consciente em adquirir objetos reaproveitados.

Observando sempre o que propõe o artigo 225 da CF/88, é dever do Poder Público e da coletividade a proteção e preservação ambiental, e práticas adotadas via isenções e alíquotas zeros são medidas capazes de auxiliar a manutenção do meio ambiente para a proteção dos seres vivos e suas futuras gerações.

### 3.2.1.2. Redução da base de cálculo

Não é possível a confusão entre a redução da base de cálculo com a isenção, como ressaltado por Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 461):

Não se deve confundir a subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com a mera redução da base de cálculo ou da alíquota que não as anule. **A diminuição que se venha processar o critério quantitativo sem, com isso, fazer desaparecer completamente o objetivo da obrigação tributária, não é isenção.** (grifo nosso)

Ela altera o critério quantitativo, consequente da norma tributária, esta forma de induzir o contribuinte em determinadas situações e, como o nome do instituto diz, haverá uma redução na base da espécie tributária devida aos cofres públicos.

Para sua concessão, é necessário observar o disposto pelo artigo 150, I, §6º da CF/88, em outros termos, o Poder Público competente só poderá reduzir a base de cálculo de uma determinada espécie tributária, nos casos dos impostos, caso tenha a expressa previsão legal, a lei específica do ente competente.

Sua diferenciação com a isenção pode ser vista na lei fundamental brasileira, no artigo supracitado, e que deixam destacadas as discrepantes formas de incentivos fiscais; separando-as, e, esta divisão fora observada na tese de doutorado de Renata Figueirêdo Brandão (2013, p. 126), que fez essas observações, analisando fidedignamente os dizeres da lei fundamental, a seguir transcrito: “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão”.

No texto magno pátrio, elaborado pelos constituintes em 1988, são ressaltadas as disparidades destes itens normativos tributários e, isto pode ser observado pelo brocardo

jurídico “*verba cum effectu sunt accipienda*”, traduzindo, “na lei não se presumem ter palavras inúteis”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, uma lei complementar, trata da divisão dessas subespécies, no artigo 14, §1º: “A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção e, caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de tributos ou contribuições e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”. Confirma-se que uma das formas de ter uma política diferenciada e como meio de incentivo fiscal é a redução da base de cálculo.

Na jurisprudência, para que não houvesse dúvidas entre os institutos de isenção e redução da base de cálculo, concluiu sobre a sua diferenciação, o Ministro Marco Aurélio no RE nº 174.478/SP, julgado em 17 de março de 2005.

O Direito é ciência e, como tal, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio. A sinonímia não se faz presente. Uma coisa é isenção, outra a não-incidência e um terceiro gênero surge quando se cogita da incidência com simples redução de base de cálculo (BRASIL, 2005).

É uma forma de incentivar o contribuinte a realizar uma situação fática porque retira o valor do que seria recolhido aos cofres públicos.

Por meio de uma lei, reduzindo a base de cálculo de uma determinada conduta, o ente tributante induz o contribuinte-cidadão a calcular o que seria tributado de uma forma menor do que deveria ser devida naquele momento.

É uma prática na qual haverá uma redução da base no tributo, por mexer no elemento quantitativo da hipótese de incidência tributária, por consequência pode ser considerada uma forma de beneficiar o sujeito passivo em uma determinada situação proposta por lei pelo ente competente.

Henrique Sampaio Goron (2014) comenta que as mudanças no critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária seriam vindas com uma complexidade desnecessária para o fim almejado, o que causaria, uma restrição e não seriam efetivamente as melhores formas para alterar a conduta humana na proteção ambiental.

É um ponto de vista, pensar que apenas alcançará uma parcela populacional e que tal subespécie não alcançaria a todos por sua complexidade, entretanto se houver uma vontade por parte do contribuinte-cidadão em optar por tal prática incentivada, fica a seu critério, adotá-la.

Casos práticos ambientais com a redução da base de cálculo já existem no Brasil, como citado por Leandro Eidi Hara (2021) no Estado do Amazonas, a lei em vigor nº 2.826/2003, na qual há incentivo fiscal no imposto de importação da União, como no transcrito do artigo 18º: “de 55% (cinquenta e cinco por cento) quando da importação do exterior de matérias-primas e materiais secundários para emprego no processo produtivo de placas de circuito impresso montadas”.

Outro caso seria o Projeto de Lei do Senado nº 311/09, que demonstrava as possibilidades de benefícios fiscais, os quais teriam um tratamento diferenciado, haveria a redução de base de cálculo, sendo uma renúncia de receita do ente público, com o escopo de instituir o Regime Especial de Tributação para o Incentivo ao Desenvolvimento e a Produção de Fontes Alternativas de Energia Elétrica – REINFA, e estabelecia medidas de estímulo à produção e ao consumo de energia limpa.

Mesmo em casos hipotéticos, como no caso de proporcionar a redução de base de cálculo de impostos, em situações que introduzam maquinários antipoluentes, ou a capacitação de ensino de técnicas que estimem pela extração de matéria-prima natural, sem a ocorrência de uma degradação abrupta do meio ambiente, aperfeiçoando técnicas que prezem a excelência por ter o menor prejuízo ambiental possível.

Embora sejam simples experiências, a redução da base de cálculo é uma forma de incentivo fiscal tributário que pode, via o Poder Público, ser incorporado na preservação ambiental, deixando-o protegido para a presente e futuras gerações dos seres vivos e ser utilizado com objetivo do desenvolvimento sustentável.

### 3.2.1.3. Remissão

Em um primeiro momento, será abordada a remissão, como sendo uma forma de extinção de crédito tributário e, posteriormente, como pode ser tratada como uma maneira de incentivo fiscal.

A extinção do crédito tributário decompõe-se da figura obrigacional, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 562):

- a) pelo desaparecimento do sujeito ativo;
- b) pelo desaparecimento do sujeito passivo;
- c) pelo desaparecimento do objeto;
- d) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desapareição do crédito;
- e) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desapareição do débito.

Nas corretas palavras de Paulo de Barros Carvalho, se observada uma dessas cinco formas, haverá uma modalidade de extinguir o crédito tributário.

As formas de extinção do crédito tributário estão dispostas no artigo 156 do CTN, em que enumera ao todo onze maneiras para que exista o término da relação jurídica tributária.

Sobre o caso específico sobre a remissão, sua redação está no artigo 156, IV do CTN: “Extinguem o crédito tributário: IV – a remissão” e, suas características específicas estão dispostas no artigo 172 do mesmo diploma normativo, a seguir transcrito:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I – à situação econômica do sujeito passivo;
- II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III – à diminuta importância do crédito tributário;
- IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

§único: O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, ao disposto no artigo 155. (BRASIL, 2020)

Para Paulo de Barros Carvalho (2015), acontecerá a remissão quando desaparecer o direito subjetivo de exigência da prestação, sumindo o dever jurídico do sujeito passivo, caso seja uma remissão total.

Ao sumir o dever jurídico, é uma forma de que haja a extinção da obrigação tributária, sendo uma dispensa do crédito constituído de forma legal.

Como citado anteriormente, a remissão do débito existente pode ser total ou parcial e, a total, segundo Roque Antonio Carrazza (2012, p. 1031): “A remissão – se for total – faz desaparecer o objeto do tributo (o pagamento), pondo termo, assim à obrigação tributária”.

Se for parcial, como seu nome demonstra, atingirá um pedaço do débito existente.

Deste modo, não haverá a arrecadação por parte do ente competente do que seria o crédito constituído.

Assim, necessita-se observar o caso em concreto para que seja analisado se a remissão é feita pelo todo ou por apenas parte da obrigação tributária.

A remissão deve observar os ditames do artigo 150, §6º da CF/88, e para sua concessão é preciso estar de acordo com lei específica do Poder Público.

Conforme dito anteriormente, a remissão pode servir como um meio de incentivo fiscal ao contribuinte-cidadão, pelo fato de que haverá um estímulo em realizar alguma conduta feita pelo Fisco, de forma a induzir um determinado pensamento, neste caso, em âmbito ambiental protecionista.

É uma medida que visa os dizeres do artigo 225 da CF/88, na preocupação e proteção ambiental, com o desenvolvimento sustentável, utilizando práticas existentes no cenário brasileiro, condizentes com a realidade nacional.

Pode-se também observar sobre a remissão, o que ocorreu, em 2015, em Minas Gerais. Lei nº 21.735, de 3 de agosto de 2015, que entre outras providências instituía a remissão.

Art. 6º Ficam remetidos os seguintes créditos não tributários decorrentes de penalidades aplicadas pelo Instituto Mineiro de Agropecuária – IMA – e pelas entidades integrantes do Sistema Estadual do Meio Ambiente e Recursos Hídricos – Sisema:

I – de valor original igual ou inferior a R\$15 .000,00 (quinze mil reais), inscrito ou não em dívida ativa, ajuizada ou não sua cobrança, cujo auto de fiscalização ou boletim de ocorrência e de infração tenha sido emitido até 31 de dezembro de 2012;

II – de valor original igual ou inferior a R\$5 .000,00 (cinco mil reais), inscrito ou não em dívida ativa, ajuizada ou não sua cobrança, cujo auto de fiscalização ou boletim de ocorrência e de infração, referente a infrações classificadas como leves, tenha sido emitido entre 1º de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2014.

(BRASIL, 2015).

Neste caso, ocorria a remissão desde que se fosse observado o que dispunha em seu artigo 6º da Lei nº. 21.235/15, demonstrando novamente a necessidade de uma lei dando o incentivo fiscal ao contribuinte, para que ele veja que se enquadra na tanto na situação fática quanto no período existente.

Outro exemplo seria a remissão no ITR, estimulando os contribuintes a plantarem matas nativas em áreas de suas fazendas, cuja terra não é devidamente aproveitada, ou na preservação das nascentes existentes em seu território, com o intuito de ter a dispensa do crédito constituído de forma legal.

Conforme observado na LRF, é necessária a responsabilidade na gestão fiscal, melhor dizendo, que para ser concedido o benefício fiscal da remissão, o Estado deverá observar suas contas públicas.

No próximo subitem, será vista a última forma, neste trabalho científico, de subespécies de incentivos fiscais que podem ser adaptadas na serventia ao meio ambiente, a anistia.

Inclusive, demonstrar-se-ão as diferenças entre os institutos de remissão e anistia.

#### **3.2.1.4. Anistia**

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza (2012), a anistia age nas penalidades pecuniárias.

Isto quer dizer, para Isabela Bonfá de Jesus (2015, p. 186): “significa o perdão das infrações às normas tributárias cometidas pelo contribuinte, deixando a autoridade de aplicá-lhe a pena cabível”.

A anistia agirá na sanção que existe, havendo o perdão dessa norma tributária e retira do contribuinte o que seria existente pela pena.

Ela está prevista do artigo 180 ao artigo 182, do Código Tributário Nacional, observa-se o artigo 182 do CTN, a seguir:

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão. (BRASIL, 2020).

Desta forma, o Ente Tributante faz, por exemplo, redução dos juros ou que a multa também possa ser reduzida, incentivando a quitação deste débito.

A lei de concessão da anistia deve observar o disposto no artigo 180 do CTN, quer dizer, abrangerá exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. Nada mais natural, o que será beneficiado pelo Poder Público é algo que já aconteceu, dando ao contribuinte a possibilidade de adesão, desde que atingidas as condições e estejam cumpridos os requisitos dela.

Constata-se, novamente, a ligação tanto com o princípio da legalidade tributária, quanto ao princípio republicano, pois quer-se a transparência nas relações dos Entes Públicos e, demonstra-se também a isonomia, porque deve ser feita observando o interesse público existente no momento.

Ter a redução ou uma facilidade nas obrigações acessórias tributárias faz com que se logre um efeito positivo aos contribuintes de um determinado setor ou atividade porque diminuirá a complexidade existente do sistema tributário nacional (CORREIA NETO, 2016).

É uma forma de incentivo fiscal, pelo motivo de que beneficiará o contribuinte a reduzir esforços em suas obrigações acessórias, uma vez que dependendo do imposto a ser tratado, pode ser de uma ajuda imensa ao sujeito passivo.

A concessão da anistia deve observar o que dispõe o artigo 150, §6º da CF/88, sendo assim, ela precisa ser concedida mediante uma lei do Poder Público competente.

É uma maneira de adaptar melhor suas atividades, considerando o dispêndio de tempo existente para a realização das obrigações acessórias existentes.

Na área ambiental, é possível a existência da anistia em casos de desmatamento, por exemplo, caso quem tenha desflorestado uma região, em um determinado período e, por meio da lei de anistia, regularizar-se no programa ambiental, ficará anistiado das multas existentes.

Há semelhança entre os institutos da anistia fiscal e da remissão, porém tais formas não se confundem, como menciona Paulo de Barros Carvalho (2016, p. 464):

**Ao remitir, o legislador tributário perdoa o débito do tributo, abrindo mão do seu direito subjetivo de percebê-lo; ao anistiar, todavia, a desculpa recai sobre o ato da infração ou sobre a penalidade que lhe foi aplicada.** Ambas retroagem, operando em relações jurídicas já constituídas, porém de índoles diversas: a remissão, em vínculos obrigacionais de natureza estritamente tributária; a anistia, igualmente em liames de obrigação, mas de cunho sancionatório. (grifo nosso)

Nestes versos, o que se observa é que a anistia retira a sanção, nos liames da obrigação, ela tem em si o objetivo de retirar as sanções impostas no que seria uma infração do contribuinte-cidadão. Já quando há o perdão, se ocorrer na obrigação tributária, será a remissão.

A anistia e a remissão, mesmo sendo institutos distintos, podem ser utilizadas na preservação ambiental, como nos dizeres de Terence Dornelles Trennepohl (2008b, p. 105): “Ambos os casos servem como pacificadores sociais, pois inibem a atuação do fisco”.

Pelo fato de que há uma maneira de redução de custos ao contribuinte, haverá o incentivo que pode ser útil na manutenção do meio ambiente para a atual e para as futuras gerações.

Diante dos institutos tributários mencionados, foi possível perceber a mudança de entendimento para o Estado, não basta apenas ter recursos em seus cofres, mas também é necessário o esforço do Estado agir com a justiça social, adotando políticas públicas para isto, entre elas, práticas tributárias como a extrafiscalidade.

Neste passo, a extrafiscalidade age de forma a estimular ou desestimular comportamentos, tendo uma função social, como no fato de que se pratique naquele momento uma atividade estimulada ou desestimulada, pelo Poder Público, que a considera oportuna e importante.

A extrafiscalidade pode conviver com princípios tributários como a capacidade contributiva, a isonomia e a legalidade tributária e pode ser utilizada com o intuito de defesa ambiental.

Identifica-se que formas de lograr o fenômeno da extrafiscalidade são por meio de benefícios fiscais e incentivos fiscais e, que não tem grandes diferenciações em plano prático, o “benefício” precisa estar escrito como “fiscal” porque senão o instituto é maior do que o incentivo. Sem essa palavra descrita, o incentivo é um benefício fiscal, mas nem todo benefício poderia ser um incentivo fiscal.

Ao final, foram trazidas formas de como podem ser feitos esses benefícios fiscais e como eles têm exemplos na proteção ambiental, entre eles: a isenção, a alíquota zero, a redução de base de cálculo, a anistia e a remissão.

Resta discorrer sobre o sistema tributário nacional, em ter o uso dos benefícios fiscais na proteção ambiental como forma eficaz neste sistema rígido brasileiro, ao invés da criação de um imposto específico, um “tributo ambiental” para a sua proteção, além de serem meios comentados nas convenções de proteção ambiental e demonstrar exemplos brasileiros atuais, em vigor ou arquivados que demonstram, mesmo ainda de forma tímida, sua adoção no território brasileiro.

## CAPÍTULO 4 - BENEFÍCIOS FISCAIS TRIBUTÁRIOS VOLTADOS À MANUTENÇÃO DO AMBIENTE SAUDÁVEL

### 4.1. “Do tributo ambiental” e da adequação dos tributos nacional em prol do ambiente

Pela época de criação do Código Tributário Nacional brasileiro, não havia ainda o pensamento de proteção ambiental, não em níveis de consciência e manifestações mundiais, como bem observa Renata Figueirêdo Brandão (2013, p. 81):

Vale rememorar que a tributação no país teve sua sistematização propriamente dita em 1966, com a edição da Lei nº 5.172. Tal diploma legal, consagrado como o Código Tributário Nacional – CTN, é responsável por contemplar as normas gerais tributárias e, em conjunto com a Constituição Federal, estipula as vigas mestras da tributação no país na atualidade. O referido Código não fez qualquer alusão à questão ambiental, nem se espera que fosse diferente, haja vista que, no contexto em que foi elaborado, afigurava-se extremamente tímida a preocupação com a conservação dos rios e dos solos, e pouco discutida a questão da exploração equilibrada dos recursos naturais e do descarte dos resíduos.

Conforme verificado no primeiro capítulo, sobre as grandes convenções internacionais, a preocupação ambiental teve início apenas na segunda metade do século XX, sendo que a primeira grande convenção ocorrera em 1972, e diversas outras foram criadas após, sempre analisando os riscos ambientais no planeta.

Em 1972, muitas ideias foram postas no papel e, ao longo desses últimos cinquenta anos, tem ocorrido uma forma de adequar as realidades mundiais nessas novas formas de proteção ao meio ambiente.

Inclusive, por mais que não seja o tema desta dissertação, atualmente, é possível analisar que outras nações estão fazendo novos diplomas normativos tributários com o viés pró-verde<sup>44/45</sup>.

---

<sup>44</sup> Como explicam Paulo Caliendo *et al.* (2014, p. 7): “Diversos países europeus notaram que a tributação ecológica deve cortar transversalmente o sistema tributário de país, possuindo uma coerência sistêmica. Desse modo, não basta simplesmente se criar tributos incidentes sobre determinados tipos de atividades poluidoras, é necessário que o sistema tributário de um país seja o mais “ecológico” possível, ou seja, é preciso que exista uma consistência de políticas públicas que induzam o modelo produtivo para um nível de sustentabilidade, orientando a política fiscal nacional, estadual e municipal. Assim, alguns países passaram a trabalhar com a reforma de uma

Voltando ao cenário brasileiro, na elaboração do Código Tributário Nacional, que fora feito seis anos antes da Estocolmo-72, não houve em sua forma nenhum dispositivo legal com alguma demonstração e preocupação ambiental.

Mesmo não havendo algum dispositivo legal se preocupando com a questão ecológica, uma das grandes insatisfações dos contribuintes nacionais é a alta carga tributária imposta.

Apenas para analisar sobre a quantidade de arrecadação federal brasileira, conforme averiguada pela Receita, em dados públicos publicados no *site* do Ministério da Economia, no ano de 2021, somente na área federal, a arrecadação alcançou o valor de R\$ 1,878 trilhão de reais, uma alta real de 17,36% sobre o ano anterior de 2020, e isso não abarcando o que fora arrecadado nos outros entes da Federação.

Isso significa que existe no cenário brasileiro uma alta arrecadação tributária pelo Estado Federativo.

Por conta disso, não seria adequada a criação de um “tributo ambiental”, um novo tributo ecológico, aumentando ainda mais a preocupação do contribuinte e indo contra os anseios de um Estado que visa uma melhoria da coletividade, não tendo apenas a antiga visão fiscal, mas trazendo consigo características que atinjam fins econômicos ou sociais.

Para a proteção ambiental, Cleucio Santos Nunes dispõe que (2005, p. 161): “a fim de que não sufoquem ainda mais o estado atual da economia brasileira”, não seria adequado a criação de um imposto com viés ambiental no país.

Por isso e conforme observado no ponto 3.1., é lícito dentro do sistema tributário nacional, tendo respaldo constitucional, em diversos artigos em seu corpo normativo, a utilização do fenômeno da extrafiscalidade, com o intuito e a adaptação para a proteção do meio ambiente nacional, estando de acordo com o disposto no artigo 225 da CF/88, no

---

“reforma tributária verde” (*Green Reform*). Dessa forma, o sistema tributário como um todo é orientado por uma referência ecológica (*ecological latitude*). A principal contribuição desses questionamentos está na análise dos sustentáculos de um sistema tributário nacional”.

<sup>45</sup> É possível também analisar a possibilidade de um tributo ambiental na dissertação de Vânia Senegalia Morete Spagolla, na qual trata: “Tributação ambiental: proposta para instituição de um imposto ambiental no direito brasileiro”.

empenho do Poder Público em proteger e manter o meio ambiente natural para as futuras gerações brasileiras.

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 (...); ii) maior eficiência na conscientização da necessidade de preservação do meio ambiente (...) (NUNES, 2005, p. 163). (grifo nosso)

Como há uma alta carga tributária nacional, além de existir em território pátrio uma crise sanitária, econômica e ambiental, para que esta última não seja deixada em segundo plano, o que pode ser feito, observando que o cidadão contribuinte não quer pagar tributos, é o Estado agir com o intuito de preservar o meio ambiente, abrindo mão do que receberia por imposto.

Em longo prazo, o poder-público, adotando medidas ambientais, deixará de gastar dinheiro na preservação ambiental, afinal, práticas existentes dentro do governo necessitam de fundos para que medidas ambientais sejam postas em ação para recuperar áreas degradadas e afins. Com o incentivo fiscal, o próprio contribuinte cidadão adotará medidas para que tenha a manutenção dos biomas nacionais.

Por meio de práticas como os incentivos fiscais e a adequação do sistema tributário nacional, em âmbito ambiental, ao invés da criação de um tributo com características ambientais, Cleucio Santos Nunes (2005, p. 161) demonstra “que não é tributando que há a preservação ambiental”, mas sim dando consciência ao poluidor dos problemas ecológicos que existe uma mudança no cenário nacional.

Conscientizar sobre a necessidade de preservação ambiental é um dos incisos do rico artigo 225 da CF/88, melhor dizendo, não é tributando a mais que se ensina, mas dando ferramentas indutoras para que a mudança tenha efeitos e, assim, seja um mecanismo de defesa ambiental e de desenvolvimento sustentável.

Terence Dornelles Trennepohl (2008b) adverte que as bases tributárias estão lançadas, primando pela existência dos incentivos, agora será necessário observar, no futuro, se elas serão suficientes para a preservação ambiental.

Tudo se torna válido para a preservação ambiental, e a área tributária pode ser uma aliada poderosa, por meio da extrafiscalidade, em adequar o sistema fiscal nacional com o intuito de proteger a sobrevivência dos seres vivos, que dependem de um planeta sadio.

No contexto brasileiro, é necessária apenas a adequação o seu sistema atual e, se bem observada a Lei de Responsabilidade Fiscal, a utilização dos incentivos fiscais e suas subespécies serão muito mais influentes ao Estado Brasileiro, corroborando com o objetivo de desenvolvimento ambiental sustentável.

Terence Dornelles Trennepohl (2008b) profere que as formas de incentivos fiscais, tais como as isenções, reduções de alíquota e bases de cálculo são meios de minorar a carga tributária, além de serem sinais de desenvolvimento pela diminuição de carga tributária e que servem como fomento ao desenvolvimento sustentável.

Maria de Fátima Ribeiro e Jussara S. A. B. N. Ferreira (2005) demonstram que o meio ambiente necessita de preservação, não por meio de uma tributação acentuada e sim estimulando ou beneficiando, entre eles, destacando-se aqueles projetos que contemplam planejamentos ambientais que preservem e recuperem o meio ambiente degradado.

Por meio de incentivos fiscais, pode haver a preservação das florestas nacionais, ocorrendo um fomento ao desenvolvimento sustentável, com a permanência não só dos seres humanos e suas futuras gerações, mas também de demais formas de vida no planeta. Neste trabalho, se enfatizam mais os incentivos tributários nos impostos da União, mesmo sendo possível a adequação nos demais impostos dos entes federados.

Logo, não há o risco de maltratar os cofres dos contribuintes-cidadãos, que arcam com uma elevada carga nacional, e ainda não existirá a possibilidade do desvio desse dinheiro arrecadado que, supostamente, seria para a preservação ambiental, ser utilizado para outros fins, fora do que era previsto previamente.

Não é porque houve devastações no passado ou porque o Código Tributário Nacional tenha sido elaborado antes de haver uma preocupação com o meio ambiente, que não é possível essa adequação, através da extrafiscalidade, advinda do Estado Social, na dedicação à coletividade e solidariedade, por meio de incentivos fiscais na área ambiental, ocorrendo, assim, uma preservação dos biomas, não necessitando criar-se uma nova espécie para o tributo ambiental, e não desenvolvendo novas hipóteses de incidências tributárias, ocasionando o aumento da carga tributária.

Inclusive, na Lei nº 6.938/81, que trata da Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA), em seu artigo 9º, observa Heleno Taveira Tôres (2005) que esses incentivos tributários têm potencial de virem a serem sem custos adicionais as despesas dos Estados, pela vinculação, a título de condição para obter parcelamentos, reduções de base de cálculo, incentivos ou isenções de qualquer natureza.

Assim, após uma verificação dos impactos financeiros advindos desse possível benefício fiscal, nas contas públicas, essa benesse tributária será utilizada em prol do meio ambiente, e as companhias que aderirem a esse benefício também agirão com o intuito de preservação da natureza para as futuras gerações. Sendo assim, em quesito ambiental, existe um “ganha-ganha”, com a interferência do Poder Público e das sociedades empresárias que aderem ao incentivo fiscal.

Como também é ressaltado por Luis Antonio Gomes de Souza Monteiro de Brito (2017, p. 202):

Até porque, do ponto de vista tributário, a utilização de incentivos com finalidade extrafiscal ambiental, como as isenções fiscais verdes, afigura-se vantajosa em comparação com a oneração fiscal, **tendo em vista a notoriedade excessiva carga tributária nacional.**

No mais, utilizar instrumentos tributários de desoneração como as isenções fiscais verdes tem o benefício de tornar mais vantajosa a conduta ambientalmente positiva, justamente porque tende a ficar mais barata que os comportamentos que causem maiores impactos ambientais, ainda dentro da licitude, mas preservando a liberdade dos agentes para continuar a realizá-los, caso seja mais vantajoso ao agente apesar do maior custo. (grifo nosso)

Necessita-se verificar se os incentivos fiscais estão sendo realmente sustentáveis, se a sociedade empresária está de fato se adequando para um viés ambiental, não sendo apenas algo enganoso, como uma prática de “*greenwashing*”.

Também é preciso observar se esses incentivos fiscais ambientais estão, de fato, causando uma preservação ambiental ou fomentando o desenvolvimento sustentável, como corrobora Denise Lucena Cavalcante (2017, p. 200): “Se não houver lucro ambiental, esses incentivos têm de ser revistos e, se for o caso, eliminados”.

As utilidades práticas proveitosas desses incentivos fiscais que venham, de fato, a servir para a continuidade ambiental, mostram-se uma medida útil para a população como um todo, e a arrecadação que não virá por meio desses benefícios fiscais trará melhorias ao cenário brasileiro, e estará de acordo com o que pregam as convenções internacionais.

Desse modo, os incentivos fiscais trarão ganhos aos contribuintes, não só apenas em quesitos tributários, mas se uma companhia aderir e ou se equipar, por exemplo, com um projeto e tenha como meta um menor abalo ambiental, também haverá melhorias na forma de venda, considerando que a população, cada vez mais, estará engajada e consciente com a causa ambiental e, principalmente, não aumentará o sofrimento ao contribuinte em arcar com um tributo ambiental.

O planejamento tributário empresarial pode se adequar a essas medidas tributárias ambientais, utilizando esses incentivos fiscais para haver uma redução de carga tributária, estando de acordo com o que quer o Poder Público, que almeja a preservação ambiental e o fomento do desenvolvimento sustentável, e também, perante a população nacional, essa prática ambientalista trará vantagens comerciais por observar o cuidado ambiental, tendo uma consciência ecológica em seus comportamentos.

Caso fosse posto no cenário brasileiro a criação de um tributo com características ambientais, ao invés do uso de incentivos fiscais, não haveria o estímulo do contribuinte em preservar e querer proteger as matas nacionais, este pensaria que isso seria um “fardo” por ocorrer o aumento de seus encargos destinados ao ente público.

O uso de benefícios fiscais faz com que, por meio do sujeito passivo, exista a possibilidade de haver melhorias em sua imagem industrial, por se tratar de “uma atividade empresarial pró-verde”, logo haverá uma menor carga tributária gerada por essa benesse, proporcionando ganhos ao ecossistema.

Conforme observado sobre o sistema tributário nacional, no segundo capítulo deste trabalho, na Constituição Federal de 1988, há características importantes para o direito tributário nacional. É uma fonte e dispõe sobre temas fundamentais como as RMITs, a classificação, a repartição de competência, via forma federativa de Estado e, ainda, impõe limites ao poder de tributar, assim, seria difícil a criação de uma nova forma de tributo e encontrar sua regra matriz de incidência tributária.

Em suma, não seria adequada a criação de um novo tributo para a manutenção dos ecossistemas nacionais, até porque, se assim o fosse, considerando o sistema tributário nacional e sua organização extremamente rígida, e havendo um entrelaçamento de normas constitucionais tributárias, envolvendo todo o viés tributário, dando um nome propriamente de “sistema”, como lecionava Geraldo Ataliba, seria necessária, então, a ruptura desse sistema para que fosse colocado em prática outro, com a criação de tributos ambientais, o que não é visto, neste caso brasileiro, e que pode ser analisado por outros estudos de novas espécies tributárias, em alguns casos europeus.

Como bem sintetiza a Constituição Federal Brasileira em matéria de direito tributário ambiental, aduz Heleno Taveira Tôres (2005, p. 97):

Em matéria de direito tributário ambiental, há trabalhos estrangeiros sobretudo relevantes, escritos pelos mais eminentes autores, mas nenhum destes pensados sob a égide de uma constituição que, **em matéria tributária, tenha sido tão analítica quanto a nossa, com prévia identificação das espécies de tributos e respectivas materialidades determinantes do exercício de competência e que se vê, ainda, sujeita à observância de normas gerais sobre legislação tributária e uma série de princípios, imunidades e regras objetivas, tudo no plano constitucional.** Esse é um paradigma difícil de alcançar e certamente um óbice ao aproveitamento de experiência externa, o que nos impõe a uma construção sobretudo original no trato dessas questões. (grifo nosso)

E se, porventura, houvesse um novo tributo ambiental, este seria enquadrado dentro da competência residual da União (art. 154, I CF/88), considerando o entrelaçamento existente dentro do rígido sistema tributário nacional no quesito das competências nacionais.

Desta forma, não há a necessidade de se criar algo novo em competência residual da União, forma de competência verificada no segundo capítulo, mas sim, existir meios de

adequação do sistema tributário brasileiro para a proteção do meio ambiente, que pode ser alcançada com a extrafiscalidade, através da concessão de incentivos fiscais, por um período de tempo.

Ressalva Denise Lucena Cavalcante (2012, p. 41) que:

Na verdade, sequer defende-se um conceito próprio de tributo ambiental, pois não se trata de uma espécie tributária distinta das que estão em curso. Ao contrário, **a tributação ambiental não preconiza uma espécie tributária nova, mas, sim, uma reordenação do sistema tributário com foco na sustentabilidade ambiental. [...] Os incentivos fiscais têm sido no Brasil o melhor instrumento fiscal para fomentar a mudança de postura dos cidadãos e dos empresários. [...] essa fase de concessão de incentivos é bem característica da tese do protetor-recebedor**, que com o tempo chegar-se-á ao equilíbrio de já ter incorporado nas atividades empresariais a obrigatoriedade de boas práticas ambientais, passando a vigor assim, o próximo estágio da sustentabilidade que será o de não-protetor infrator. (grifos nosso)

Regressando ao uso de incentivos fiscais, voltados à área ambiental, algo que já existe no sistema, isso além de preservar e não aumentar a carga tributária nacional faz com que esteja ligado ao princípio comentado do protetor-recebedor.

Conforme observado sobre esse princípio, no tópico 1.2.3, ele tem como perspectiva privilegiar quem toma decisões de forma favoráveis ao ecossistema nacional, em virtude de que irá favorecer quem o protege de danos e previne qualquer tipo de situação prejudicial aos biomas brasileiros.

Sendo assim, os sujeitos passivos terão como opção a proteção do meio ambiente, com o intuito do desenvolvimento sustentável, estando de acordo com o que prega a ordem econômica brasileira, que deixa no mesmo patamar constitucional a preservação ambiental e a livre concorrência.

Ao optar por incentivos ambientais, não sobrecarregarão os sujeitos passivos com um tributo ambiental e, tanto o Poder Público quanto a coletividade observarão a importância da preservação ambiental e sua manutenção para as futuras gerações, desde essas benesses fiscais observem a lei de responsabilidade fiscal e as contas públicas do ente competente.

A utilização de incentivos fiscais, como a isenção, entre outras formas já explicadas, seria instrumento do ente público em buscar a realidade do direito tributário nacional na preservação ambiental, fomentando o desenvolvimento sustentável, sem que fosse criado outro tributo ambiental para essa finalidade.

Sendo assim, essa prática estaria de acordo com as convenções internacionais de proteção ao meio ambiente, iniciadas com a Estocolmo, em 1972, na qual demonstraram-se os problemas existentes ambientais, e agora com as políticas públicas, sendo aplicadas com perspectivas de crescimento, ligadas ao desenvolvimento sustentável.

E, em cenário nacional brasileiro, o uso de incentivos fiscais seria favorável a um país que almeja o crescimento econômico, e que sofre com uma alta carga tributária, além de crises econômicas.

Desta forma, não se trata de criar novos tributos ambientais, aumentando a carga tributária nacional, mas sim, adequar o sistema tributário nacional com a intenção de preservação ambiental, utilizando-se da função extrafiscal e dos próprios incentivos fiscais, no empenho da solidariedade ambiental e do desenvolvimento, com viés ecológico.

Deverão ser contemplados por esses incentivos fiscais, especificamente ambientais, aqueles que tiverem comportamentos acordados com a defesa ambiental, tendo um tratamento tributário mais brando àqueles sujeitos passivos, os quais se adequem aos critérios ambientais, e, em última análise, retirando recursos do Fisco, porém haverá uma consequência favorável ao planeta (BRANDÃO, 2013).

Aderir a esses incentivos fiscais, para Terence Dornelles Trennepohl (2008a, p. 120): “serve para a implementação de políticas ambientais, não se restringido somente a uma forma de arrecadar tributos e gerar receitas, mas principalmente como instrumento para a promoção de condutas ambientalmente desejáveis”.

Considerando que é preciso agir, não perdendo o encanto sobre o planeta, e o Brasil, sendo um país que tem grandes matas e diferentes tipos de biomas, inclusos dentro de seu patrimônio histórico, pode, por meio da área tributária e via incentivos fiscais, ajudar na sua preservação.

Não contraria o princípio da isonomia porque favorecerá quem se enquadra nas características das leis ambientais, nas quais os sujeitos passivos são estimulados a aderir ao benefício fiscal. Caso contrário, o contribuinte seguirá com sua atividade econômica, continuando com seu planejamento não sustentável e não aderindo aos incentivos fiscais advindos da União Federal.

E, caso a prática não estiver sendo revertida na proteção ambiental, tal benefício fiscal interposto deve ser retirado, por não condizer com que deveria ser praticado.

Embora este trabalho tenha os incentivos tributários sobre os impostos federais, nada obsta em comentar brevemente sobre a Cide, na qual essa espécie tributária também pode servir para na preservação ambiental.

O campo tributário é muito amplo, e pode ser utilizado em muitas frentes para a proteção e manutenção ambiental, mesmo em outros casos não falados, como nos demais incentivos fiscais nos impostos das demais esferas federativas.

Isto em muito tem a ver com relação às competências para a proteção ambiental, em que as três esferas podem atuar conjuntamente na proteção ambiental, e os três entes federativos podem legislar além da matéria ambiental, tratar de matérias relacionadas à tributação, induzindo comportamentos ambientais.

Conforme analisado sobre as características da Cide, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2019) relata que ela pode incidir sobre determinados produtos poluentes com o objetivo de ter seu desestímulo em sua comercialização e proteger o meio ambiente.

A União pode intervir na ordem econômica, e a defesa do meio ambiente está representada nesta finalidade em seu artigo 170, VI da CF/88, ao passo que autoriza a intervenção estatal, com o uso de instrumento tributário, como o uso da Cide (PIMENTA, 2019).

Deste modo, a União também pode usar a Cide com o intuito de proteger o que dispõe o artigo 225 da CF/88, tendo o uso deste tributo como meio de prestações e atividades federais com este fim.

Na experiência atual, o uso da Cide pode ser o introduzido no artigo 177 da Constituição de 1988, §4º, II, “b”, incluído pela EC nº 33/2001, em que trata especialmente Cide-Combustíveis, cuja finalidade é a proteção e planejamentos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

Jorge Henrique de Oliveira Souza (2009) considera sobre a destinação dos recursos da Cide a estabelecida Lei n. 10.636/2002 e, em seu artigo quarto, dá destaque para os requisitos e condições para os projetos ambientais relacionados com as fábricas de gás e petróleo, para que sejam contemplados com os recursos da Cide, assim como, veda a aplicação desses recursos em ações ou projetos definidos como responsabilidades de concessionários definidos como de responsabilidade deles em contratos de arrendamento ou de concessão nas atividades dos entes federados.

As modalidades para esses recursos são o monitoramento, o controle e a fiscalização dessas atividades poluidoras, além do desenvolvimento para situações emergenciais, como ações de educação ambiental em áreas sensíveis ou passíveis de impacto, o fomento de projetos de produção de biocombustíveis com foco na redução de poluentes de derivados de petróleo, o estímulo de projetos ambientais de recuperação e revitalização, entre outros, e que, diante dessas possibilidades, observam-se os valores obtidos pela CIDE-combustíveis, que serão destinados para estes programas em defesa ambiental (SOUZA, 2009).

Foi relatado brevemente sobre a Cide, apenas para demonstrar que existe uma gama de possibilidades do Poder Público em adotar práticas ambientais, utilizando institutos tributários estabelecidos na lei fundamental e utilizando o sistema tributário nacional, explicado no capítulo segundo, que pode ser adaptado, sem a necessidade de sua ruptura ou a criação de um imposto novo com características ambientais.

E pela rica interpretação do artigo 225 e incisos da CF/88, que considera os princípios no auxílio da preservação ambiental, e ter a consciência sobre a preservação ambiental, o sistema tributário nacional pode ser moldado em provento da sociedade, por meio de práticas

tributárias, entre tantas, pelos incentivos fiscais, advindos da extrafiscalidade tributária, fomentando o desenvolvimento sustentável.

Votando aos benefícios fiscais, uma das suas características é a duração dos prazos para sua manutenção.

Se for verificado, pelo Poder Público, que não existe mais a necessidade deste incentivo tributário, por estar em “equilíbrio”, ele deverá acabar, para que não ocorram desequilíbrios nas contas nacionais e que não gere incongruência com o princípio da igualdade tributária.

Conforme visto, caso este incentivo fiscal ambiental não estiver gerando a vantagem ambiental devida, sendo apenas uma renúncia de receita, deverá ser retirado para a criação de uma nova forma que seja mais apta para aquele local, ou migrar para outra região, que necessitaria de um benefício fiscal no meio ambiente natural.

Ter a concessão de isenções fiscais no meio ambiente tem se mostrado uma opção racional ao contribuinte, porque é dada como fiel a sinalização econômica de que é mais vantajoso ao particular atuar de uma forma legalmente estabelecida e também de maneira sustentável, do que agir de forma ilegal ou em uma postura ambientalmente oposta à preservação (BRITO, 2017).

Sem contar que os benefícios ambientais não se restringem a uma proteção extraordinária apenas do meio ambiente, mas também abrangem condutas não (ou menos) poluentes, meios produtivos mais eficientes, observância estrita da norma ambiental, entre outras possibilidades, em outras palavras, há todo um comportamento a ser observado que efetivamente gera vantagens ao meio ambiente e a nossa coletividade, em maior ou em grau reduzido (BRITO, 2017).

E a utilização de incentivos fiscais é mais simples, considerando que observados determinados prazos para sua concessão, adequações vindas da lei e do impacto financeiro, observadas no artigo 14 da LRF, é mais prático para o Poder Público adequar suas perspectivas para um meio ambiente saudável.

Regina Helena Costa (2005) anota que a União possui maior abrangência na questão de competência, especialmente ligada aos impostos e é via federal que há maiores possibilidades de empregos de instrumentos fiscais com eficiência e eficácia ambiental, ressaltando que há a possibilidade de ter incentivos fiscais em outras esferas de competência, tanto nos Estados quanto nos Municípios nacionais.

Não seria adequada uma mudança no sistema tributário brasileiro, com a criação de um tributo ambiental. Conforme demonstrado o quanto fora arrecadado apenas no ano de 2021, nos impostos federais, não deveria o ente público competente pensar em instituir um tributo novo com características ecológicas, em virtude do quanto o contribuinte-cidadão já tem de arcar com as despesas de Estado.

Se fosse criado um tributo ambiental, ao invés de o contribuinte ter uma consciência de preservação ambiental, o sujeito passivo estaria vinculado à outra obrigação tributária e seria uma “obrigação” para o seu cumprimento e, provavelmente, não mudaria de pensamento para um viés ecológico. Logo, haveria o contrário do que prega o artigo 225 da CF/88, que preza por uma conduta zelosa tanto da coletividade quanto do Poder Público quanto ao meio ambiente saudável.

Como resultado, é possível haver uma adaptação do que está previsto constitucionalmente para a manutenção do meio ambiente saudável, ao passo que a instituição de benefícios fiscais tributários tem se mostrado uma ferramenta na proteção ambiental.

Não haveria muito dificuldade do Poder Público na sua instituição, tendo de se atentar na Lei de Responsabilidade Fiscal, observar a legalidade da lei, características como os prazos de duração dessa benesse fiscal e se tal medida ambiental estaria sendo realmente proveitosa para que seu fim atenda a um interesse público guardado na CF/88.

Não apenas por meio de benefícios fiscais nos impostos podem ser feitas medidas ambientais, o Poder Público, dentre a sua gama tributária, tem consigo outras espécies tributárias que podem ser adaptadas na ajuda ambiental, como no caso de incentivos fora os impostos da União e com a instituição de projetos ambientais, com a utilização das contribuições, em que fora adentrado sinteticamente no caso da Cide-combustível.

Os benefícios fiscais abrangem formas com o intuito de ter condutas dos cidadãos-contribuintes com menos potencial lesivo ao meio ambiente, meios ou produtos que almejam uma eficiência na proteção ambiental, entre outras possibilidades, estando de acordo com o artigo 225 da CF/88.

Inclusive, nas convenções sobre as mudanças climáticas já se notavam sobre a importância dos benefícios fiscais para a preservação ambiental, como será visto no próximo ponto.

#### **4.2. Benefícios Fiscais e Conferências Internacionais**

Conforme verificado nas Convenções existentes ao redor do globo, restou clara a necessidade de mudança de paradigma para as causas ambientais, nas quais deveriam ter o desenvolvimento, mas que este deveria perseguir uma forma sustentável de acontecer.

E, nestas Convenções para a proteção ambiental, já fora demonstrada a possibilidade do Poder Público, em sua gama de ferramentas governamentais, analisar meios de mudanças, dentre elas, pela extrafiscalidade tributária, utilizar-se dos incentivos fiscais como forma de consciência e preservação ambiental.

Dispõe Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida (2005, p. 533) que:

O êxito e a efetividade da proteção ambiental dependem da adoção e implementação de políticas e ações que, a par das medidas de desestímulo à poluição e degradação ambientais, prestigiem, ao mesmo tempo, medidas de incentivo à prevenção, calcadas em atrativos econômicos financeiros. A empreitada não é fácil, à medida que se observa a concorrência de fatores que contribuem para a inversão dessa lógica.

Mesmo não sendo fácil, é preciso adaptar a realidade e mudar de paradigmas, para a melhoria ambiental, retirando o pensamento egoísta do homem que, até então, só intentava lograr formas de crescimento sem as consequências de suas ações.

Observando que cada nação se encontra em um estado diferente de desenvolvimento social e econômico, nota-se que o cuidado ambiental de cada uma tem escalas distintas de preservação.

Neste passo, não é possível adequar diferentes realidades a uma só tacada sustentável, o que é necessário é ter uma conscientização (em cenário nacional, existente no artigo 225, IV, da CF/88), em fazer com que cada nação tenha o esforço em lograr a proteção ambiental.

Desta forma, várias práticas e condutas podem ser tomadas ao longo do tempo, vendo-se a mudança de pensamento dos indivíduos e inúmeras políticas públicas, empresariais e sociais, que podem ser feitas simultaneamente com o intuito ambiental.

Consuelo Yatsuda Moromizato (2005) comenta sobre a análise das convenções climáticas mundiais, de que não bastaria apenas a reversão da degradação ambiental, utilizando o princípio do poluidor-pagador e do pesado ônus imposto aos poluidores para desestimular essa conduta nociva ambiental, isso porque, observou-se que dar onerosas multas aos poluidores não impactaram o suficiente para que a destruição ambiental diminuísse.

Nada impede que ainda exista o princípio do poluidor-pagador, princípio tão caro ao meio ambiente e que está escrito, no princípio 16 da Conferência ECO-92. Afinal, quem cometeu o dano tem de ser responsabilizado e isso previne que novos danos aconteçam.

É um princípio que mesmo que não esteja sendo tão efetivo para a proteção ambiental está inserido no texto constitucional no artigo 225 da CF/88, e, desta forma, faz com que o princípio demonstre relevância e ligação com o desenvolvimento sustentável brasileiro.

Trata de valores caros aos indivíduos, e para haver um desenvolvimento de forma sustentável, uma forma de que isto ocorra é por meio de o cidadão poluidor compensar ou reparar o dano da atividade degradante.

Mesmo a humanidade ainda danificando o cenário ambiental, o que pode ser adotado com maior propriedade seria o princípio do protetor-recebedor, pela perspectiva de privilegiar quem tomar decisões favoráveis ao meio ambiente, em virtude de que irá beneficiar quem o protege de danos e previne qualquer tipo de situação prejudicial aos biomas.

À vista disso, o protetor-recebedor dedica uma forma que tenha um desenvolvimento sustentável, quando as condutas praticadas serão com o intuito de preservação ambiental para a atual geração quanto para as próximas gerações.

Haverá, pelos entes públicos, cada um em sua esfera de competência, procurando a manutenção ambiental correspondente a sua área respectiva de atuação, em que todos podem concorrentemente agir na preservação ecológica, utilizar-se de benefícios fiscais para a preservação ambiental.

As Convenções Internacionais sobre Mudanças Climáticas envolvem tanto a preservação ambiental quanto a dignidade humana, pelo fato de que tudo em volta dos seres vivos de alguma forma é meio ambiente.

E, assim, essas Convenções podem ser utilizadas no Brasil, se aprovadas em dois turnos nas casas nacionais brasileiras, com 3/5 dos votos de seus membros, pelo advento da Emenda Constitucional nº 45/2004, artigo 5º, §3º da CF/88.

E o uso de incentivos fiscais foi analisado nelas em prol da preservação ambiental, como será visto a seguir.

Na Conferência do Rio-92, observa Pedro Ivo Soares Bezerra (2011) que houve a ocorrência de debates sobre a criação de uma política fiscal voltada para a preservação ecológica e também apresentou critério no qual o tributo seria realmente eficiente.

Posto que os problemas ambientais são observados desde a Conferência de Estocolmo, a utilização de políticas públicas, entre elas, a política fiscal para uma melhoria e eficiência ambiental, fora adaptada para as realidades dos países.

Para existir eficiência ambiental, confirma Pedro Ivo Soares Bezerra (2011, p. 318-319): “Igualmente, seria necessária a eficiência no tributo, que deveria ter baixo impacto econômico, não obstante ser direcionado à indução de comportamento por parte dos contribuintes”. E essa indução de conduta seria, entre as possibilidades existentes, o uso de incentivos fiscais voltados na permanência ambiental.

Nota-se que os problemas foram observados desde a década de 1970, mas somente na Conferência ocorrida, vinte anos depois, na Rio-92, que realmente pretendia uma implementação dos valores advindos anteriormente, em que ocorresse a efetivação de políticas públicas, até porque, o ser humano sozinho, dificilmente adota medidas ambientais.

Tanto é verdade que, quem adota medida ambientalmente aceitável, merece “prêmios” do Poder Público (HARA, 2021, p. 75), por intentar políticas de desenvolvimento sustentável, indo de acordo com o princípio do protetor-recebedor e, tendo em si características do princípio da prevenção ambiental.

Sendo que, entre os diferentes tipos de “prêmios”, vindos do Poder Público, estão os incentivos fiscais tributários, observando qual ente competente está dando tal benesse, em casos em que a União poder atender, em virtude do princípio federativo, os impostos, II, IE, IPI, IR, ITR, estes mais utilizados em cenários ambientais.

Com o passar do tempo, com a continuidade das mudanças climáticas, ou pela falta de efetividade dos países, ou omissão de planejamento de sanções, caso houvesse desatendimentos das orientações destas convenções e seus respectivos documentos, na Conferência do Japão, novas medidas demonstraram os problemas ambientais para as sociedades, com a descoberta maligna do efeito estufa.

Ressalta José Marcos Domingues de Oliveira (2007) sobre o protocolo de Kyoto, que os países industrializados reduziram emissões associadas ao efeito estufa em pelo menos cinco por cento em relação ao que era nos anos 1990, até o período de 2008 e 2012, e o protocolo determinava a redução gradual ou eliminação de imperfeições do mercado, de incentivos fiscais, isenções tributárias, tarifárias para os setores que emitiam os gases do efeito estufa.

Retiraria benefícios fiscais da ordem da livre concorrência dessas companhias, pelo fato de que prejudicam o meio ambiente natural pelo lançamento de gases danosos na atmosfera planetária.

Ora, observa-se que o valor ambiental tem de ser analisado com tanta relevância quanto o crescimento de uma sociedade, não podendo manter benefícios tributários se forem

verificados que essas empresas beneficiárias têm como objetivo a produção industrial apenas, sem a preocupação com prejuízos ao meio ambiente natural.

Outras formas de benesses fiscais foram observadas nesta Conferência Climática, como a reversão de incentivos fiscais considerados equivocados, como em situações que causam desmatamento ou em casos de fronteira agrícola.

Mesmo que na última convenção, realizada em junho de 2022, não tenha sido abordado de forma condizente, sobre os incentivos fiscais, como ela pondera o que já foi realizado para que não ocorram mais perdas de espécies, e resta a preocupação em como novas políticas devem ser feitas para a melhora ambiental.

Isto em muito tem a ver com a consciência ecológica, quanto mais educação ambiental houver, maior será a forma de um desenvolvimento sustentável, pois se observará o que acontece no meio ambiente específico, eventual mudança climática, e meios para a proteção devida.

Inclusive, ter essa educação é uma ferramenta dos governos para que medidas tributárias sejam utilizadas para a preservação ambiental, com o intuito de evitar novas crises ambientais e ter um sistema o mais equilibrado possível para a presente e futuras gerações.

Detecta-se, em suma, que as conferências climáticas pretendem atender situações vividas em seus tempos respectivos, a ocorrida em 1972 comprometeu-se em teorizar e demonstrar a preocupação ambiental, e as demais já dedicavam seus esforços em situações locais para o empenho de pôr em prática as teorias advindas anteriormente.

O fato é, que dentro das possibilidades locais, a utilização de instrumentos tributários, como os incentivos fiscais, tornou-se uma forma viável para a salvaguarda ambiental.

### **4.3. Experiências de Incentivos Fiscais Ambientais nos Impostos da União**

Prosseguindo, considera-se que dentro do sistema tributário brasileiro, os impostos federais têm exemplos de como serem utilizados para a manutenção das florestas nacionais,

via os incentivos fiscais, podendo ser utilizados de acordo com o que também se verificou nas conferências mundiais.

Nesta perspectiva, por tudo retratado neste trabalho, sobre o meio ambiente ser protegido pela Constituição Federal, por estar em uma crise por conta de sua desenfreada destruição e no objetivo atual (desde a segunda metade do século XX) da sua preservação, de acordo com as convenções de preservação ambiental, e com o desenvolvimento ligado ao meio ambiente sustentável, e que, no caso brasileiro, seria mais adequado, pelo Poder Público, por meio da área tributária, utilizar medidas extrafiscais dos impostos para a preservação ambiental, utilizando para sua concretização medidas como os incentivos fiscais e suas subespécies.

Pelos incentivos fiscais, o direito tributário pode ajudar na preservação ambiental, e como a União detém a maior parte dos impostos, por meio da sua competência tributária instituída pelo constituinte na elaboração da CF/88, este pode fazer com que os seus impostos, ao invés de ter a função arrecadatória fiscal clássica, para a manutenção da máquina pública, utilizar a função extrafiscal e fazer com que ocorra a continuidade e o apreço ambiental, por meio de benefícios fiscais ecológicos.

Conforme ressaltado, o uso de incentivo fiscal é uma forma de satisfazer tanto o meio ambiente quanto o contribuinte que não arcará com mais impostos. E, os contribuintes ao aderirem a essas práticas reduziram suas cargas tributárias e, andando na mesma linha, trariam melhorias no movimento ecológico em uma sociedade que cada vez mais quer um crescimento ligado ao desenvolvimento sustentável.

Devem atentar-se aos limites, como a LRF, e se tais medidas estão sendo utilizadas de maneira correta com o objetivo real da proteção ambiental, e analisar a sua relação com os princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da legalidade tributária.

Isto pode ser apenas um ponto de partida, até porque alguns projetos foram arquivados, mas exprime a possibilidade de uma adequação para a preservação e indícios de que esta prática de incentivos tributários possa cada vez mais ser utilizada nos impostos de competência federal.

Para o Brasil, são passos significativos para a preservação ambiental, utilizando o que já está regulamentado em seu ordenamento jurídico, apenas o adequando para um caminho de crescimento saudável, não sendo nada novo, só com um paradigma socioambiental, considerando um mundo cada vez mais globalizado, cuja crise ambiental afeta o planeta como um todo.

Sobre os incentivos fiscais federais voltados à guarda ambiental, pode-se primeiro analisar a Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966, cujo regulamento dispunha sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais, nos quais as importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderiam ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliadas no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na lei.

Portanto, haveria uma redução no imposto de renda caso houvesse reflorestamento ambiental, sendo um benefício fiscal e estímulo ao contribuinte em optar por empreendimentos na flora nacional.

No artigo 2º, da lei na Lei nº 5.106/66, ressaltava que: “As pessoas físicas ou jurídicas só teriam direito ao abatimento ou desconto de que trata este artigo desde que: i) 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; ii) tenham seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores; iii) 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”.

O percentual disposto na lei de 1966 fora modificado pelo decreto-lei nº 1.338, de 23 de julho de 1974, no qual aplicou-se novo tratamento fiscal aos rendimentos de investimentos e daria outras providências aos incentivos fiscais realizados por pessoas físicas, nas importâncias comprovadamente aplicadas, em florestamento ou reflorestamento, realizados de acordo com projeto aprovado pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal de 20% (vinte por cento), no transcurso do ano-base.

Após dez anos, ocorreu um aprimoramento pelo decreto nº 79.046/76, pelo fato de que não bastava apenas olhar a economia e, nas palavras de José Marcos Domingues de Oliveira (2007, p. 72): “Depois a legislação exigiu que os projetos florestais servissem não só ao desenvolvimento econômico, mas que ‘também contribuíssem para a conservação da natureza através do florestamento ou reflorestamento’”.

Pela publicação do decreto-lei nº 1.503/1976, como retifica Renata Figueirêdo Brandão (2013), parte desse incentivo fiscal para empreendimentos florestais fora revogada, não sendo mais possível a sua concessão para pessoas jurídicas.

José Marcos Domingues de Oliveira (2007) assevera que o decreto nº 93.607/86 fez com que as agências de desenvolvimento, as quais eram encarregadas pela administração destes incentivos fiscais, levassem em consideração os aspectos ambientais quando fossem analisados projetos e que houvesse um melhor acompanhamento de seus resultados, como disposto no artigo 8º, a seguir transcrito:

Art. 8º. As agências de desenvolvimento encarregadas da administração dos incentivos fiscais, em conjunto com os bancos operadores dos Fundos de Investimentos criados pelo Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, adotarão medidas visando ao aperfeiçoamento no processo de seleção de projetos, inclusive no tocante à análise técnica, econômica, financeira, social, ambiental e institucional, bem como aos processos de acompanhamento, fiscalização e avaliação de resultados.

Percebe-se que não basta a existência do incentivo com finalidade de induzir a tutela ambiental, é necessário que ocorra o aperfeiçoamento dos projetos ambientais e a avaliação desses resultados.

Roque Antonio Carrazza (2012, p. 791) aduz que:

Viria igualmente ao encontro da ideia de base de cálculo deste tributo, as despesas com tratamento de lixo industrial, com a preservação de imóveis revestidos de vegetação nos termos do artigo 6º do Código Florestal, com aquisições de equipamentos e máquinas que impedem a contaminação de rios ou da atmosferas (catalisadores, filtros etc.), de produtos ecologicamente corretos (por exemplo, biodegradáveis), de materiais fabricados com a reciclagem de resíduos industriais ou que não causam danos à camada de ozônio, de bens não descartáveis (copos de vidro, talheres de metal), de dínamos (no lugar das pilhas comuns, que lançadas no meio ambiente, acabam por degradá-lo).

Quanto mais houver práticas ecológicas tributárias com o objetivo de desenvolvimento sustentável, mais consciência ambiental, advinda no inciso VI, do artigo 225 da CF/88, a população adquire, tendo diversas possibilidades dentro do próprio imposto de renda, na redução da sua base de cálculo com medidas sustentáveis.

Não pode apenas adotar-se uma lei sem que se analisem seus objetivos, se estão sendo observados na precaução e prevenção ambientais, se tal incentivo fiscal não dá resultado, deverá ser repensado.

Embora pelo corte metodológico deste trabalho não seja abordado, com riqueza de detalhes, o imposto sobre a renda, esta espécie tributária, que tem o caráter fiscal, com o intuito de ter sua arrecadação não vinculada a nenhuma contraprestação e ter seu recurso revertido exclusivamente ao abastecimento dos cofres da União e, sendo uma das espécies que mais geram recursos para a União, pode também ter um viés ambiental.

O imposto de renda da pessoa física também poderia assumir um caráter ambiental, aumentando a possibilidade de deduções ou tendo uma possibilidade de incentivos fiscais em uma eventual atualização na tabela do IRPF em benefícios de causas ambientais.

Dando continuidade, há a Lei nº 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre o pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. No artigo 10, demonstram-se as condições para que houvesse isenção de apuração e pagamento deste imposto federal, caso houvesse a preservação permanente e de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declarada mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que amplie as restrições de uso; comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, sob regime de servidão ambiental; cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; entre outras formas que fossem reguladas via lei.

O uso das isenções são maneiras eficientes para a preservação ambiental, considerando suas características serem estabelecidas pelo ente competente, decorrente de uma lei instituidora na qual haverá o prazo de tal medida e requisitos para a sua concessão.

Os tribunais superiores demonstram a possibilidade de incentivos fiscais no ITR, sendo uma amostra, o julgado da ministra Eliana Calmon no qual demonstrava esta possibilidade de isenção no RE nº 1.158.999-SC<sup>46</sup>, (STJ, 2010).

Analisando o II ou o IE, cujas alíquotas podem ser alteradas via decreto, como sua própria determinação de regulamentação econômica de impostos regulatórios, o Presidente da República pode zerar as suas alíquotas, observando a fundamentação e o objetivo para a mudança. No disposto por Isabela Bonfá de Jesus (2015, p. 332): “de maneira que o imposto deve ser obrigatoriamente instituído por lei ordinária, mas a fixação de alíquotas pode ser realizada por ato normativo do Poder Executivo, por força do art. 153, § 1º, da CF/1988”.

Como regulam a economia, a Constituição outorga ao Executivo um instrumento normativo ágil para que, dentro do estabelecido em lei, responda rapidamente às situações anômalas supervenientes em plano do comércio exterior.

Em âmbito constitucional é uma forma de discricionariedade administrativa, dispendo Regina Helena Costa (2021b, p. 66) que: “destinada a aparelhar a exigência fiscal para que atue como instrumento de política econômica, sendo escolhida, em cada hipótese, a alternativa de alíquota mais adequada à satisfação do interesse público”.

Pelo seu caráter regulatório, não pode que o Poder Legislativo “demore” para realizar condutas, podendo passar o tempo hábil em que uma determinada situação que previa a mudança deste imposto, para ter uma regulação econômica.

---

<sup>46</sup> 2. O ITR possui função extrafiscal de proteção ao meio ambiente, razão pela qual a legislação pertinente prevê, no art. 10, II, a da Lei 9.393/96, a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto o percentual relativo à reserva legal, conceituada como a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, (...)3. É possível aumentar o limite mínimo de reserva legal imposto pela legislação, por ato voluntário, após confirmação da destinação da área ao fim ambiental por órgão estadual competente e atendidos os demais requisitos legais. (REsp 1158999 / SC. RECURSO ESPECIAL 2009/0186445-0. Ministra Eliana Calmon. T2 - Segunda Turma. J. 05/08/2010.P. DJe 17/08/2010).

É possível que ambos os impostos tenham caráter ambiental, tendo incentivos fiscais como a alíquota zero, caso exista uma sociedade empresarial que possua um projeto com menos abalo ambiental e que tenha como meta a preservação ambiental para exportação desses produtos, ou para a importação de produtos ambientalmente corretos, fazendo com que a coletividade tenha conhecimento de como existem produtos importados que são feitos com intuito de proteção de biomas.

Esta forma ágil do Poder Público de se comportar sempre estará diante dos ditames constitucionais, com o intuito do desenvolvimento sustentável, e almejando os ensinamentos do artigo 225 da CF/88. Até porque, elaborar uma lei isentiva ambiental, muitas vezes, demora pelo trâmite legislativo, conseqüentemente, dependendo do caso em concreto, não haverá a proteção ambiental pretendida. Assim, ao zerar a alíquota é uma forma de proteção ambiental.

Vale ressaltar o projeto de emenda constitucional, a PEC nº 571/2006, a qual infelizmente fora arquivada, que incluía a alínea "e" no inciso VI, no art. 150 da Constituição Federal de 1988, proibindo à União Federal, Estados, Distrito Federal e os Municípios instituir impostos sobre os produtos reciclados de matéria-prima nacional.

A medida era de extrema importância, nas palavras de Rodrigo Fernandes (2017, p. 119): “pois, com a utilização da reciclagem, a consequência é uma abrupta redução da utilização de recursos naturais no processo produtivo, o que implica em inequívoca preservação do meio ambiente”.

Seria reutilizado algo que já fora fabricado, readequado e utilizado novamente, dando maior durabilidade e vida útil ao artefato, sendo uma política de diminuição de produtos descartáveis.

Esses incentivos fiscais voltados à reciclagem demonstram a possibilidade da cadeia produtiva sustentável, tendo como objetivo a diminuição de itens usados uma única vez, chamados “virgens”, observando que a CF/88 garante a proteção ambiental, consonante com as convenções para a sua preservação, de acordo com o princípio de desenvolvimento sustentável e usando a perspectiva da tributação como meio que esta prática aconteça.

No ano de 2009, e que fora comentado superficialmente, foi sobre o PL do Senado Federal nº 311/09, atualmente arquivado, que instituiu o Regime Especial de Tributação para o Incentivo ao Desenvolvimento e à Produção de Fontes Alternativas de Energia Elétrica – REINFA.

Neste projeto de lei, estabeleciam-se medidas de estímulo à produção e ao consumo de energia limpa e, em seu artigo 2º demonstrava a possibilidade de como os contribuintes aderiam ao regime, como por exemplo, se realizasse pesquisa, desenvolvimento e produção de equipamentos utilizados na geração de energia eólica, solar e marítima, bem como de novas tecnologias ou materiais de armazenamento de energia.

Em seu artigo 3º, §1º demonstrava que o sujeito passivo ficaria isento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os bens necessários às atividades previstas na lei, quando adquiridos por pessoa jurídica habilitada no REINFA, bem como os veículos tracionados por motor elétrico, híbridos ou não.

Por mais que possam ser consideradas poucas, e algumas estejam arquivadas, demonstra-se um início de um país que intenta a preservação ambiental. Nada começa sem uma origem, é necessário agir, ainda que o caminhar seja vagaroso no quesito de proteção dos biomas, entretanto, por estes exemplos, dando maior enfoque aos exemplos nos impostos da União, faz com que seja um “*start*” para o cuidado ambiental.

Existem outros projetos e outras leis federais que validam a possibilidade de haver o uso de determinados incentivos fiscais para a proteção ambiental e, embora ainda não sejam muitos os casos existentes, exprimem, principalmente após a Conferência de 1992 (RIO-92), mais políticas indutoras advindas com a extrafiscalidade, com o intuito de preservação ambiental.

Ao longo do tempo, o Estado não almeja mais só a sua função fiscal, demonstrando um maior cuidado com direitos existentes dentro das demais gerações dos direitos humanos, os direitos de solidariedade, entre eles, a proteção ambiental.

Não é possível analisar, dentro do cenário do país, a criação de um tributo ambiental. O que pode ser feito são mudanças de paradigmas do próprio sistema, com o intuito

ambientalista, utilizando-se da função extrafiscal, o uso de incentivos fiscais, para a manutenção da morada e subsistência de todos os seres humanos, presentes e futuros.

Não é mais praticável degradar o meio ambiente sem pensar nos abalos que isso ocasionará no presente e no futuro. O país necessita crescer, entretanto, com objetivos preservacionistas, caso contrário, deixará mais desequilibrado o meio ambiente natural.

Observando o artigo 225 da CF/88, o Poder Público pode, por meio dos incentivos fiscais, melhorar a situação nacional, nada obstando ter outras práticas ambientais nas demais espécies tributárias. O objetivo sempre será no empenho de que tais práticas incentivadas sejam utilizadas pelos contribuintes para que o meio ambiente seja zelado.

O uso de incentivos fiscais é uma prática sadia, válida e de fácil aplicação, que pretende a manutenção do meio ambiente com o foco do desenvolvimento sustentável, que pode resguardar o futuro da presente e futuras gerações.

## CONCLUSÃO

Na presente dissertação, foi abordada a questão de determinados benefícios fiscais na proteção do meio ambiente, dando enfoque ao meio ambiente natural, caracterizado como tudo o que está em volta dos seres vivos, não apenas sua morada, mas sua fonte de subsistência.

A importância ambiental foi garantida pela Constituição Federal de 1988, em que há uma rede de princípios espalhados em seu corpo normativo, e estabeleceu a equivalência ambiental com a questão da livre concorrência na ordem econômica, validando a importância ecológica.

O estudo sobre as classificações e sobre os principais princípios constitucionais ambientais demonstra relevância para entender seus valores e a magnitude do artigo 225 da CF/88, tendo no seu *caput* o dever tanto do Estado quanto da coletividade na exigência de proteção e preservação do meio ambiente, e que, ambos devem atuar para serem precavidos e prevenir situações ambientais prejudiciais para a continuidade das espécies viventes da Terra.

Entretanto, as mudanças climáticas estão acontecendo, de tal maneira que o meio ambiente não consegue se regenerar dos efeitos sofridos dessa devastação realizada em busca de um desenvolvimento desmedido.

A partir dessas premissas ambientais, demonstrou-se sobre o sistema constitucional tributário, que, de fato, é rígido e analítico, tendo suas divisões estabelecidas na Constituição Federal, com o intuito de dar autonomia às entidades federativas e havendo equilíbrio e evitando conflitos de arrecadação entre elas.

Com o passar do tempo, o Estado deixou de ser somente fiscal e se esforçou para ser um Estado Social, objetivando uma sociedade mais justa, pregando os valores de que todos tenham um equilíbrio na qualidade de vida, que pode ser proveniente da utilização da extrafiscalidade tributária.

Por meio da extrafiscalidade, haverá uma forma de o ente tributante, que julga conveniente, interessante e oportuno, adotar medidas as quais façam com que os contribuintes-cidadãos sejam estimulados e induzidos em aderir a esses incentivos fiscais, ou de modo contrário, os contribuintes serão desestimulados a assumirem determinada conduta, sendo induzidos a não praticar uma eventual situação, que pode ser considerada imprópria ao Poder Público, por aspecto socioeconômico.

Dessa forma, através da extrafiscalidade, é possível entender a ligação entre a área ambiental e a área tributária, porque o Poder Público agirá para proteger o meio ambiente natural, utilizando políticas públicas extrafiscais ambientais.

Neste passo, poderiam ocorrer desavenças da extrafiscalidade com os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva, isonomia e legalidade. Entretanto, neste trabalho, fora verificada a convivência desses institutos, com as seguintes conclusões:

Com relação à capacidade contributiva, de que à medida que o que se busca não é a despesa pública voltada para a captação desse recurso, o que se vislumbra, na realidade, será atender a um fim deste Estado Social, ou seja, um determinado fim social ou econômico.

Com relação à isonomia, o seu fim será atender ao interesse público, tendo autorização da discriminação se houver amparo constitucional para tal medida e prazo de vigência. Logo, essa medida, que poderia parecer desproporcional terá como finalidade alcançar valores existentes na CF/88. Em caso ambiental, para que exista um benefício fiscal, tem de haver pertinência para aquela medida, pelo Poder Público.

No que concerne à legalidade, há o relacionamento desde que tenha a lei correspondente para tal medida, havendo o reforço da legalidade quando exista uma lei que visa à proteção ambiental com a utilização da extrafiscalidade, pelos incentivos fiscais ambientais.

Para a concessão de incentivos fiscais, é necessário a observância de parâmetros estabelecidos na lei orçamentária, porque sem ela, não pode existir a concessão de qualquer benesse fiscal, pelos possíveis malefícios ou rombos orçamentários.

A Lei de Responsabilidade Fiscal oferece segurança para que ocorra o equilíbrio de receitas e despesas advindas do ente competente e considera que, caso haja a concessão de alguma subespécie de incentivo fiscal, que seja feita dentro dos conformes, isto é, observando com atenção o que se deixa de arrecadar com os benefícios fiscais.

A extrafiscalidade é uma ferramenta no auxílio de práticas ambientais e não trata do impedimento de determinada atividade econômica ou de seu desenvolvimento, mas sim, de acordo com a escolha do Poder Público em incentivar/desincentivar determinada situação ambiental, mediante determinados benefícios fiscais aqui expostos: isenção, alíquota zero, redução de base de cálculo, anistia e remissão.

Soma-se a tudo isso, o fato de que o sistema tributário nacional permite ser adaptado, não havendo a necessidade de criação de uma nova espécie tributária, tal qual só haveria descontentamento aos contribuintes-cidadãos que, ao invés de instigar na manutenção dos biomas brasileiros, só trariam mais insatisfação e não haveria uma mudança de comportamento com intuito de uma preservação, mas sim seria mais um encargo aos sujeitos passivos.

Nada obstante que outras políticas públicas tributárias possam ser utilizadas para a preservação ambiental, sem a ruptura do sistema nacional brasileiro, o uso de formas de incentivos fiscais foi confirmado em convenções internacionais como condizente, podendo auxiliar no resguardo ambiental, e existem em cenário nacional, como observado nos casos existentes nos impostos da União.

O fato é que os incentivos fiscais provam ser uma maneira apta para a salvaguarda ambiental, observadas as características da lei orçamentária e os princípios tributários.

O Brasil ainda caminha a passos tímidos na proteção do meio ambiente, entretanto, verifica-se que uma área como a tributária, sob a perspectiva da extrafiscalidade e dos usos de benefícios fiscais, pode ser uma ferramenta útil para a proteção ambiental, indo ao encontro dos dizeres do artigo 225 da CF/88 e das Convenções Internacionais sobre o clima.

## REFERÊNCIAS

AGUSTINHO, Lucas Crecêncio. *Análise sobre a aplicação do princípio da seletividade nos agrotóxicos a luz do direito fundamental à saúde*. 2020. 65 f. TCC (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade do Sul de Santa Catarina, Içara, 2020. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/15624>. Acesso em: 1 abr. 2022.

ALSINA, Jorge Bustamante. *Derecho Ambiental: fundamentacion y normativa*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1995.

ALTAMIRANO, Alejandro C. El Derecho Tributario ante la Constitucionalización del Derecho a un Medio Ambiente Sano. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 358-412.

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

AMATUCCI, Andrea. L' Inerenza Dell' Interesse Pubblico alla Produzione: Strumenti Finanziari e Tutela Ambientale. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 55-78.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Editora RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

AUGUSTO, Otávio. Desertificação cresce e ameaça terras do Nordeste, Minas e Espírito Santo. *Correio Braziliense*, 20 maio 2018. Disponível em: [https://www.correio braziliense.com.br/app/noticia/brasil/2018/05/20/interna-brasil,681929/desertificacao-cresce-e-ameaca-terras-do-nordeste-minas-e-espírito-sa.shtml#:~:text=Os%20danos%20econ%C3%B4micos%20s%C3%A3o%20incalcul%C3%A1veis,S%C3%A3o%20v%C3%ADtimas%20da%20desertifica%C3%A7%C3%A3o.&text=O%20fen%C3%B4meno%20amea%C3%A7a%20reduzir%20em,PIB\)%20do%20Nordeste%20at%C3%A9%202050](https://www.correio braziliense.com.br/app/noticia/brasil/2018/05/20/interna-brasil,681929/desertificacao-cresce-e-ameaca-terras-do-nordeste-minas-e-espírito-sa.shtml#:~:text=Os%20danos%20econ%C3%B4micos%20s%C3%A3o%20incalcul%C3%A1veis,S%C3%A3o%20v%C3%ADtimas%20da%20desertifica%C3%A7%C3%A3o.&text=O%20fen%C3%B4meno%20amea%C3%A7a%20reduzir%20em,PIB)%20do%20Nordeste%20at%C3%A9%202050). Acesso em: 12 abr. 2022.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. rev. 3. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de; VILLAS-BÔAS, Guilherme. A sustentabilidade e o sistema tributário: as sete virtudes e os sete pecados. In: CARLI, Ana Alice De Carli; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). *Tributação e sustentabilidade*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015, p. 153-176.

BECHO, Renato Lopes. *Ativismo jurídico em processo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters, 2021.

BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. Tradução Sebastião Nascimento. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2011.

BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. *Modernização reflexiva: política, tradição e estética na ordem social moderna*. Tradução Magda Lopes. São Paulo: Editora da Universidade Estadual Paulista, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BELCHIOR, Germana Parente. A ecologização da Constituição Federal de 1988. p. 26-56. In: MAIA, Alexandre Aguiar. (Org.). *Tributação Ambiental*. Fortaleza: Tipoprogresso, 2009.

BEZERRA, Pedro Ivo Soares. Utilização dos incentivos fiscais como mecanismo para promover a sustentabilidade ecológica. *Rev. Fac. Direito, UFMG*, Belo Horizonte, n. 59, p. 307-336, jul./dez., 2011. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/171>. Acesso em: 25 maio 2022.

BOFF, Leonardo. A humanidade tornou-se assassina de si mesma. *Terra*, 27 jan. 2020. Disponível em: <https://www.terra.com.br/noticias/brasil/a-humanidade-tornou-se-assassina-de-si-mesma-diz-leonardo-boff,1708e835a6a8fba493bea91782f851f2gjchjdsb.html>. Acesso em: 12 nov. 2020.

BRANDÃO, Renata Figueirêdo. *Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para a sua instituição à luz da Constituição Federal de 1988*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. DOI:10.11606/T.2.2013.tde-12022014-150245 Disponível em: [https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/publico/Renata\\_Figueiredo\\_Brandao\\_Tese\\_Doutorado.pdf](https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/publico/Renata_Figueiredo_Brandao_Tese_Doutorado.pdf). Acesso em: 27 ago. 2022.

BRASIL. *Arrecadação federal alcança R\$ 1,878 trilhão em 2021, alta real de 17,36% sobre o ano anterior*. In: Ministério da Economia – Receita Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/janeiro/arrecadacao-federal-alcanca-r-1-878-trilhao-em-2021-alta-real-de-17-36-sobre-o-ano-anterior#:~:text=Receita%20Federal-,Arrecada%C3%A7%C3%A3o%20federal%20alcan%C3%A7a%20R%24%201%2C878%20trilh%C3%A3o%20em%202021%2C%20alta%20real,36%25%20sobre%20o%20ano%20anterior&text=A%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20total%20das%20Receitas,resultado%20de%20dezembro%20de%202020>. Acesso em: 01 jun. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. *Constituição da República do Brasil*. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil03/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 fev. 2022.

BRASIL. *Código tributário nacional*. 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2020.

BRASIL. Procuradoria-Geral da República. *Relatório nº 273.198/2017-SFConst/PGR*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5011612>. Acesso em: 31 mar. 2022.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 1.338, de 23 de julho de 1974*. Dispõe sobre incentivos fiscais a investimentos realizados por pessoas físicas, aplica novo tratamento fiscal aos rendimentos de investimentos e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1338-74.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%201.338%2C%20DE%2023%20DE%20JULHO%20DE%201974&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20incentivos%20fiscais%20a,investimentos%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1338-74.htm#:~:text=DECRETO%2DLEI%20N%C2%BA%201.338%2C%20DE%2023%20DE%20JULHO%20DE%201974&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20incentivos%20fiscais%20a,investimentos%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 1.503, de 23 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre incentivos fiscais para empreendimentos florestais. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/del1503.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1503.htm). Acesso em: 06 jun. 2022.

BRASIL. *Decreto nº 79.046, de 27 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre aplicação dos incentivos fiscais para o Desenvolvimento Florestal do País. <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-79046-27-dezembro-1976-428047-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. *Decreto nº 93.607, de 21 de novembro de 1986*. Disciplina a aplicação dos recursos dos Fundos de Investimento, de que trata o Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D93607.htm#:~:text=DECRETO%20No%2093.607%2C%20DE,1974%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D93607.htm#:~:text=DECRETO%20No%2093.607%2C%20DE,1974%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. *Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 02 nov. 2022.

BRASIL. *Lei nº 2.826 de 29/09/2003*. Regulamenta a Política Estadual de Incentivos Fiscais e Extrafiscais nos termos da Constituição do Estado e dá outras providências. Disponível em: [https://sapl.al.am.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2003/7281/7281\\_texto\\_integral.pdf](https://sapl.al.am.leg.br/media/sapl/public/normajuridica/2003/7281/7281_texto_integral.pdf). Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. *Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966*. Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/15106.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/15106.htm). Acesso em: 06 jun. 2022.

BRASIL. *Lei nº 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>. Acesso em: 07 fev. 2022.

BRASIL. *Lei nº 7.802, de 11 de julho de 1989*. Dispõe sobre a pesquisa, a experimentação, a produção, a embalagem e rotulagem, o transporte, o armazenamento, a comercialização, a propaganda comercial, a utilização, a importação, a exportação, o destino final dos resíduos e embalagens, o registro, a classificação, o controle, a inspeção e a fiscalização de agrotóxicos, seus componentes e afins, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/17802.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17802.htm). Acesso em: 01 nov. 2022.

BRASIL. *Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19250.htm). Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. *Lei nº 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/19393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19393.htm). Acesso em: 06 jun. 2022.

BRASIL. *Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001*. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/110257.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110257.htm). Acesso: 09 jun. 2022.

BRASIL. *Lei nº 12.375, de 30 de dezembro de 2010*. Altera a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003; transforma Funções Comissionadas Técnicas em cargos em comissão, criadas pela Medida Provisória nº 2.229-43, de 6 de setembro de 2001; altera a Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e as Leis nºs 8.460, de 17 de setembro de 1992, 12.024, de 27 de agosto de 2009, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 12.249, de 11 de junho de 2010, 11.941, de 27 de maio de 2009, 8.685, de 20 de julho de 1993, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 3.890-A, de 25 de abril de 1961, 10.848, de 15 de março de 2004, 12.111, de 9 de dezembro de 2009, e 11.526, de 4 de outubro de 2007; revoga dispositivo da Lei nº 8.162, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/112375.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112375.htm). Acesso em: 21 jun. 2022.

BRASIL. *Lei nº 12.651 de 25 de maio de 2012*. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as leis nºs 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as leis nºs 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a medida provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=lei&numero=12651&ano=2012&ato=a48qtvu1kmpwt59b>. Acesso em: 01 ago. 2022.

BRASIL. *Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro 2002*. Altera a Legislação Tributária Federal, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas\\_2002/75.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20N%C2%BA%2075%2C%20DE%2024%20DE%20OUTUBRO%202002](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/75.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20N%C2%BA%2075%2C%20DE%2024%20DE%20OUTUBRO%202002)

.&text=Alterar%20a%20Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria%20Federal,Art.  
Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. *Projeto de Lei – PL nº 3.955/2004*. Concede benefícios fiscais, no imposto de renda e no imposto sobre produtos industrializados, à empresa que instalar equipamentos antipoluentes. (Arquivado). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=260546> Acesso em: 28 jun. 2022.

BRASIL. *Projeto de Lei – PL nº 904/2007*. Altera a legislação tributária, concede benefícios tributários ao papel reciclado, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=455352&filename=PL+904/2007](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=455352&filename=PL+904/2007). Acesso em: 28 jun. 2022.

BRASIL. *Projeto de Lei – PL nº 4.349/2008*. Institui benefício fiscal para produtos fabricados com material reciclado. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=616549&filename=PL+4349/2008](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=616549&filename=PL+4349/2008). Acesso em: 28 jun. 2022.

BRASIL. *Lei nº 21.735, de 3 de agosto de 2015*. Dispõe sobre a constituição de crédito estadual não tributário, fixa critérios para sua atualização, regula seu parcelamento, institui remissão e anistia e dá outras providências. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/2015/121735\\_2015.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2015/121735_2015.html). Acesso em: 09 nov. 2022.

BRASIL. *Projeto de Lei do Senado nº 311/2009*. Institui o Regime Especial de Tributação para o Incentivo ao Desenvolvimento e à Produção de Fontes Alternativas de Energia Elétrica – REINFA e estabelece medidas de estímulo à produção e ao consumo de energia limpa. (Arquivado). Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3405337&ts=1630417637898&disposition=inline>. Acesso em: 13 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 174478. Recorrente: Monsanto do Brasil S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. *Diário de Justiça*, Brasília- DF, 30 setembro de 2005. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=RE&numero=174478#>. Acesso em: 29 ago. 2022.

BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição PEC 571/2006*. Dá nova redação ao art. 150 da Constituição Federal, para incluir alínea “e” no inciso VI. (Arquivado). Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=416472&filename=PEC+571/2006](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=416472&filename=PEC+571/2006). Acesso em: 23 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 1158999 SC 2009/0186445-0. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Wilson Dissenha e Outro. *Diário de Justiça eletrônico*, Brasília-DF, 17 agosto de 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 29 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 1321272. Recorrente: Industrias Brasileiras De Artigos Refratarios - Ibar - Ltda E Outro(A/S). Recorrido: União. *Diário de*

*Justiça eletrônico*, Brasília- DF, 25 junho 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&classe=RE&número=1321272>. Acesso em: 29 ago. 2022

BRITO, Luis Antonio Monteiro de. *Direito Tributário Ambiental: Isenções fiscais e proteção do meio ambiente*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

CALIENDO, Paulo. Princípio da neutralidade fiscal - Conceito e aplicação. In: RODRIGUES, Adilson; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 503-540.

CALIENDO, Paulo *et al.* Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, v. 76, p. 1-14, out./dez., 2014.

CANTARINI, Paola. *Direito, Sociedade e Cultura*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade: igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARSON, Rachel. *Primavera Silenciosa*. Tradução Claudia Sant'Anna Martins. 1. ed. São Paulo: Gaia, 2010.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 244-286.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTELLO, Melissa Guimarães. A necessidade de tributos voltados à proteção do meio ambiente. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir*. UFRGS, v. 2, n. 5, p. 320-336, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.22456/2317-8558.49548>. Acesso: 02 maio 2022.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Direito tributário e meio ambiente. In: PHILIPPI JR., Arlindo et al. *Direito Tributário Ambiental e Sustentabilidade*. Barueri: Manole, 2016.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A (In) Sustentabilidade do atual Modelo de Incentivos Fiscais com fins Ambientais. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (Org.). *Racionalização do Sistema Tributário Nacional*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017, v. 1, p. 199-217.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação Ecológica – os reflexos da tributação ambiental sobre o meio ambiente e como fator de sustentabilidade. *Revista semestral do Sindifisco-RS e da Afisvec*, Sindicato dos servidores públicos da administração tributária do Estado de RS, n. 4, p. 40-43, dez., 2012. Disponível em: [https://www.sindifisco-rs.org.br/interna.php?secao\\_id=12&campo=13559](https://www.sindifisco-rs.org.br/interna.php?secao_id=12&campo=13559). Acesso em: 09 jun. 2022.

CHERNOBYL: o que é, onde fica e por que a região é importante palco do maior acidente nuclear da história foi tomado por tropas russas, e autoridades ucranianas falam em risco de desastre ecológico. *GI*. 24 fev. 2022. Disponível em: <https://g1.globo.com/mundo/noticia/2022/02/24/o-que-e-chernobyl-e-por-que-regiao-e-importante.ghtml>. Acesso em: 23 nov. 2022.

CIENTISTAS apontam que mudanças climáticas e ações humanas como o desmatamento provocam expulsão de animais de seu habitat e força contato com bichos de outras espécies, criando condições para “pulo” de patógenos entre eles. *GI*. 07 abril 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/bemestar/coronavirus/noticia/2020/04/07/do-nipah-ao-coronavirus-destruicao-da-natureza-expoe-ser-humano-a-doencas-do-mundo-animal.ghtml>. Acesso em: 23 nov. 2022.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. O princípio da legalidade. O objeto da tutela. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Princípios de direito financeiro e tributário – estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 611-631.

CONSTANTINO, Luciana. Chuvas que devastaram cidades mineiras em 2020 já são efeito das mudanças climáticas, diz estudo. *Agência Fapesp*. 19 ago. 2021. Disponível em: <https://agencia.fapesp.br/chuvas-que-devastaram-cidades-mineiras-em-2020-ja-sao-efeito-das-mudancas-climaticas-diz-estudo/36627/>. Acesso em: 12 abr. 2022.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, Nelson Nery. *Constituição Federal anotada e explicada*. 4. ed. ampl. e atual. de acordo com as EC nº 45/2005, 47/2005 e 48/2005. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Ramón Valdés. *Curso de Derecho Tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1996.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) *Revista de Direito Ambiental*. São Paulo: Malheiros, p. 312-332, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021a.

COSTA, Regina Helena. *Código tributário nacional comentado em sua moldura constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2021b.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Provisoriedade dos Incentivos Fiscais - Uma Abordagem Pragmática da Zona Franca de Manaus. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 35, p. 44-68, 2016.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. *Tolerância Fiscal*. 1. ed. São Paulo: CEDES, 2018.

DECLARAÇÃO DO RIO SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. Tradução da Rio Declaration, United Nations Conference on Environment and Development. Rio de Janeiro: Brasil, 3-14 de junho de 1992.

DEZESSEIS cidades do interior de São Paulo enfrentam falta de água. *GI*. 2 out. 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2021/10/02/dezesseis-cidades-do-interior-de-sao-paulo-enfrentam-falta-de-agua.ghtml>. Acesso em: 12 abr. 2022.

FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. O controle ambiental dos benefícios fiscais: o próximo (e necessário) passo na evolução do instituto. In: CARLI, Ana Alice De Carli; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). *Tributação e sustentabilidade ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2015, p. 281-294.

FERNANDES, Rodrigo. *IPi Ecológico: A extrafiscalidade como instrumento de implementação de um meio ambiente sustentável*. 2017. 146 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) - Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Santa Catarina, 2017. Disponível em: <https://www.univali.br/Lists/TrabalhosMestrado/Attachments/2131/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20RODRIGO%20FERNANDES.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2022.

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. *Benefícios Fiscais: Definição, Revogação e Anulação*. 2018, 183 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Programa da Pós-Graduação em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <http://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20963/2/St%C3%A9fano%20Vieira%20Machado%20Ferreira.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2022.

FIGUEIREDO, Carlos M. Cabral *et al.* Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. Recife: Nossa Livraria, 2001.

FIGUEIREDO, Marcelo. A Constituição e o meio ambiente – os princípios constitucionais aplicáveis à matéria e alguns temas correlatos. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 565-586.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. *Curso de direito ambiental brasileiro*. 14. ed. ver., ampl. e atual. em face da Rio + 20 e do novo “Código” Florestal. São Paulo: Saraiva, 2013.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito Ambiental Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FOLLONI, André. Capacidade Contributiva e Dever Fundamental. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 37, n. 42, p. 476-499. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/capacidade-contributiva-e-dever-fundamental/>. Acesso em: 24 maio 2022.

FUNDACENTRO. Acidente de Bhopal faz 30 anos. Problemas de segurança química hoje ocorrem principalmente em pequenas e médias empresas. *FUNDACENTRO*. 12 abril 2014.

Disponível em: <https://www.gov.br/fundacentro/pt-br/comunicacao/noticias/noticias/2014/12/acidente-de-bhopal-faz-30-anos>. Acesso em: 23 nov. 2022.

GOODLAND, Robert; LEDEC, George. *Neoclassical Economics and principles of sustainable developmet*. Ecological Modelling, 1987, p. 19-46. DOI 10.1016/0304-3800(87)90043-3. Elsevier Science Publishers B.V., Amsterdam – printed in The Netherlands. v. 38.

GORON, Henrique Sampaio. Incentivos fiscais e a política nacional de resíduos sólidos. *In: CAVALCANTE, Denise Lucena Cavalcante (Coord.); ARAÚJO, Fernanda Castelo Branco; EDUARDO, Thales José Pitombeira; OLIVEIRA, Rodlene Kristel Almeida Rocha (Org.). Tributação Ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos* 1. ed. Paraná: CRV, 2014, p. 229-24.

GRANZIERA, Maria Luiza Machado. *Direito Ambiental*. São Paulo: Atlas, 2011.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Epistemologia Sistemica para fundamentação de um direito tributário da cidadania democrática e global. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 587-596.

HARA, Leandro Eidi. *A tributação ambiental como instrumento de implementação do desenvolvimento sustentável*. 2021. 126 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Marília. Marília, 2021. Disponível em: <https://portal.unimar.br/site/public/pdf/dissertacoes/69FEE0AA8794D0DC30CFA4A5D00A4198.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2022.

HORVATH, Estevão. A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 (“Lei de Responsabilidade Fiscal”). Algumas questões. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 147-162.

IISD. Earth Negotiation Bulletin. A Reporting Service for environmental and Development Negotiations. *Negotiation Bulletin*, v. 13, n. 14, Monday, 6 Jun., 2022. Disponível em: <https://enb.iisd.org/sites/default/files/2022-06/enb0314e.pdf>. Acesso em: 31 out. 2022.

IPEN. Radiação ionizante: quanto tempo ela pode ficar no corpo humano? *IPEN*. 26 abril 2021. Disponível em: [https://www.ipen.br/portal\\_por/portal/interna.php?secao\\_id=39&campo=15664](https://www.ipen.br/portal_por/portal/interna.php?secao_id=39&campo=15664). Acesso em: 23 nov. 2022.

JESUS, Isabela Bonfá de. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

JONAS. Hans. *O principio da responsabilidade*. Ensaio de uma ética para a civilização tecnológica. Tradução Marjorie Lisboa e Luiz Barros Montez. Rio de Janeiro: Contraponto, 2007.

KFOURI JR, Anis. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. 5. ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1970.

LEÃO, Caio de Souza. *Incentivos fiscais e moralidade tributária: a legitimidade na concessão e no controle*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

LEÃO, Martha Toribio. *Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, 2014. Disponível em: [https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL\\_Dissertacao\\_Martha\\_Leao.pdf](https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/publico/INTEGRAL_Dissertacao_Martha_Leao.pdf). Acesso: 08 ago. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Schubert de Farias. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 200-224.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MILARÉ, Édís. *Direito do Meio Ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário*. 6. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

MILARÉ, Lucas Tamer. A gravidade das mudanças climáticas e o ordenamento jurídico. *Revista do Advogado*, São Paulo. AASP, v. 37, n. 133, p. 119-129, 2017.

MOURA, Ângela Acosta Giovanini. A sociedade de risco e o desenvolvimento sustentável: desafios à gestão ambiental no Brasil. *Revista Direito e Práxis*, v. 3, n. 5, p. 29-49, 2012.

NAGIB, Luiza. *IPI – critério material*. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

NAVES, Bruno Torquato de Oliveira; FERNANDES, Fabíola Ramos; NASCIMENTO, Simone Murta Cardoso do. Genética e Meio Ambiente: Decorrências éticas e jurídicas da Ecogenética. *R. Dir. sanit.*, São Paulo, v. 18, n. 1, p. 13-36, mar./jun., 2017. Disponível em: DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.2316-9044.v18i1p13-36>. Acesso em: 10 fev. 22.

NOCELLI, Roberta Cornélio Ferreira; ROAT, Thaísa Cristina; ZACARIN, Elaine Cristina Mathias da Silva; MALASPINA, Osmar. Riscos de Pesticidas sobre as abelhas. *III Semana dos polinizadores*. Juazeiro, BA, 2012. Documentos (Embrapa Semiárido. On-line). Recife – PE; Embrapa, 2012, v. 1. p. 203-218.

- NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.
- NUVEM de gafanhotos chega à Argentina e se aproxima do Brasil. *GI*. 23 jun. 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/agronegocios/noticia/2020/06/23/nuvem-de-gafanhotos-chega-a-argentina-e-se-aproxima-do-brasil.ghtml>. Acesso em: 12 abr. 2022.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.
- OLIVEIRA, Luísa Bresolin de. A política nacional de resíduos sólidos (Lei n. 12.305-2010) e a logística reversa de resíduos eletro-eletrônicos: necessidade e características. *Congresso Brasileiro de Direito Ambiental. PNMA: 30 anos de Política Nacional de Meio Ambiente*. Coordenação de Antonio Herman Benjamin, Eladio Lecey, Sílvia Cappelli, Carlos Teodoro José Huguency Irigaray. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2011, p. 221-238.
- ONU. *Declaração da Conferência de ONU no Ambiente Humano*. 1972. Disponível em: <https://cetesb.sp.gov.br/posgraduacao/wp-content/uploads/sites/33/2016/09/Declara%C3%A7%C3%A3o-de-Estocolmo-5-16-de-junho-de-1972-Declara%C3%A7%C3%A3o-da-Confer%C3%Aancia-da-ONU-no-Ambiente-Humano.pdf>. Tradução livre. Acesso em: 01 fev. 2022.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- PAYÃO, Jordana Viana; RIBEIRO, Maria de Fátima. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. *Revista do Direito Público*, Londrina, v. 11, n. 3, p. 276-310, dez., 2016. DOI: 10.5433/1980-511X.2016v11n3p276. ISSN: 1980-511X. Disponível em: <https://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/27735>. Acesso em: 17 jun. 2022.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- PRESSE, France. Incêndio na Califórnia é o segundo pior da história do estado. *GI*. 08 ago. 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/mundo/noticia/2021/08/08/incendio-na-california-e-o-segundo-pior-da-historia-do-estado.ghtml>. Acesso em: 12 abr. 2022.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. Concessão de incentivos fiscais como instrumentos econômicos para proteção ambiental e o princípio da igualdade tributária. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser (Org.). *Empreendimentos Econômicos e Desenvolvimento Sustentável*. 1. ed. São Paulo: Arte & Ciência, 2008, p. 151-171. v. 1.
- RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara S. Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: Reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 653-722.

RIBEIRO, Maria de Fátima, QUEIROZ, Mary Elbe; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incentivos fiscais e sustentabilidade financeira para a execução de planos municipais de gestão integrada de resíduos sólidos. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (Coord.); ARAÚJO, Fernanda Castelo Branco Araújo; EDUARDO, Thales José Pitombeira; OLIVEIRA, Rodlene Kristel Almeida Rocha de. *Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos*. 1. ed. Paraná: CRV, 2014.

ROSSATO, Cecília Zanon; CARDOSO, Waleska Mendes. Conferências mundiais sobre o direito ambiental. *Anais da semana acadêmica Fadisma Entrementes*. ISSN: 2446-726X, ed. 11, ano, Santa Maria, RS, 2014.

SAMUEL, Rodrigo Carvalho. *Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil*. 2018. 155 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/21011>. Acesso em: 17 mar. 2022.

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

SECA severa afetará ao menos 80% dos brasileiros, diz pesquisa. *Correio Braziliense*. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/ciencia-e-saude/2022/09/5039925-seca-severa-afetara-ao-menos-80-dos-brasileiros-diz-pesquisa.htm>. Acesso em: 11 dez. 2022.

SILVA, Carlos Henrique Rubens Tomé. *Estocolmo '72, Rio de Janeiro '92 e Joanesburgo '02: as três grandes conferências ambientais internacionais*. Núcleo de Estudos e Pesquisas do Senado. Boletim Legislativo, n. 6. 2011. Disponível em: [www12.senado.gov.br/publicações/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/boletim-no-6-de-2011-estocolmo72-rio-de-janeiro92-e-joanesburgo02-as-tres-grandes-conferencias-ambientais-internacionais](http://www12.senado.gov.br/publicações/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/boletim-no-6-de-2011-estocolmo72-rio-de-janeiro92-e-joanesburgo02-as-tres-grandes-conferencias-ambientais-internacionais). Acesso em: 04 fev. 2022.

SILVA, Pedro Francisco da. *Tributação ambiental: normas tributárias imanas por valores ambientais*. 2016. 173 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/19761>. Acesso: 07 fev. 2022.

SILVA, Renata Elaine. *Decisões em matéria tributária: jurisprudência e dogmática do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SIRVINSKAS, Luís Paulo. *Manual de Direito Ambiental*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos econômicos de defesa do ambiente*. Universidade de Coimbra – Boletim da Faculdade de Direito: Coimbra Editora, 2001.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte Del Rey, 2009.

SPAGOLLA, Vânia Senegalia Morete. *Tributação ambiental: proposta para instituição de um imposto ambiental no direito brasileiro*. 2008, 176 f. Dissertação (Mestrado em Direito) -

Universidade de Marília. Marília, 2008. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp072507.pdf>. Acesso: 17 jun. 2022.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Org.). *Direito tributário, estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Editora Saraiva, 1984.

TÔRRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. *Videre*, Dourados/MS, ano 3, n. 6, p. 11-52, jul./dez., 2011. Disponível em: <https://ojs.ufgd.edu.br/index.php/videre/article/view/2255>. Acesso em: 17 jun. 2022.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 96-156.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 20. ed., rev. e atual. até a EC 95/16 e de acordo com o NCPD. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 21-54.

TRAGÉDIA em Brumadinho: o caminho da lama. *Gl*. 27 jan. 2019. Disponível em: <https://g1.globo.com/mg/minas-gerais/noticia/2019/01/27/tragedia-em-brumadinho-o-caminho-da-lama.ghtml>. Acesso em: 23 nov. 2022.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Direito ambiental: incluindo lições de Direito Urbanístico: Lei nº 10.257/01 – Estatuto da Cidade*. 3. ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2008a.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008b.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação Ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do Direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômico-financeiros e tributários. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 527-564.