



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO  
PRÁTICA JUDICANTE**

**MARIA EDUARDA RIBEIRO DE SOUZA**

**INCENTIVOS FISCAIS E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: ANÁLISE DE  
PROPOSTAS DE DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS EM DEFESA DO MEIO  
AMBIENTE**

**JOÃO PESSOA**

**2017**

MARIA EDUARDA RIBEIRO DE SOUZA

INCENTIVOS FISCAIS E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: ANÁLISE DE  
PROPOSTAS DE DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS EM DEFESA DO MEIO AMBIENTE

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
coordenação do Curso de Prática Judicante,  
como requisito parcial para conclusão do  
Curso de Especialização em Prática Judicante.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Ma. Marcia Glebyane Maciel Quirino

JOÃO PESSOA

2017

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S729i Souza, Maria Eduarda Ribeiro de.  
Incentivos fiscais e desenvolvimento sustentável  
[manuscrito] : Análise de propostas de desonerações  
tributárias em defesa do meio ambiente / Maria Eduarda  
Ribeiro de Souza. - 2017.

82 p.

Digitado.

Monografia (Especialização em Prática Judicante) -  
Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Pós-  
Graduação e Pesquisa, 2023.

"Orientação : Profa. Ma. Marcia Glebyane Maciel Quirino,  
ESMA - PB - Escola Superior da Magistratura da Paraíba."

1. Meio ambiente. 2. Incentivos fiscais. 3. Desenvolvimento  
sustentável. I. Título

21. ed. CDD 333.7

MARIA EDUARDA RIBEIRO DE SOUZA

**INCENTIVOS FISCAIS E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: ANÁLISE  
DE PROPOSTAS DE DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS EM DEFESA DO  
MEIO AMBIENTE**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Universidade  
Estadual da Paraíba - UEPB, como  
requisito parcial para conclusão do  
Curso de Especialização em Prática  
Judicante.

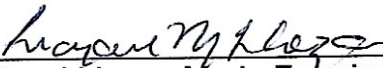
Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Me. Marcia  
Glebyane Maciel Quirino

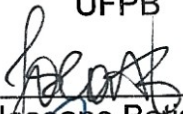
Data da avaliação: 15/03/2017

Nota: DES

**BANCA EXAMINADORA**

  
\_\_\_\_\_  
Prof<sup>a</sup>. Me. Marcia Glebyane Maciel Quirino  
UEPB

  
\_\_\_\_\_  
Prof<sup>a</sup>. Dra. Lidyane Maria Fefreira de Souza  
UEPB

  
\_\_\_\_\_  
Prof<sup>a</sup>. Me. Joseane Batista de Azevedo  
UEPB

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Me. Adair Borges Coutinho Neto  
UEPB

*Dedico este trabalho aos meus familiares e amigos, fontes inesgotáveis de amor e carinho.*

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus pela saúde, perseverança e sabedoria, imprescindíveis para a conclusão deste trabalho;

À Maria por estar sempre passando à frente da minha vida;

Aos meus amados pais pelos valiosos ensinamentos, apoio e incentivo;

Aos meus irmãos pelo companheirismo;

Às minhas queridas avós e tia, minha eterna gratidão por suas orações e amor;

Aos meus amigos pelo apoio e incentivo;

Aos professores pela transmissão do conhecimento e valores que levarei como exemplos para a vida. Especificamente, agradeço à Professora Marcia Glebyane Maciel Quirino, minha orientadora, pelos valiosos ensinamentos, presteza e dedicação dispensada para a concretização deste trabalho.

“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”. (Constituição Federal de 1988, artigo 225, caput).

## RESUMO

Este trabalho monográfico tem por objeto o estudo da possibilidade de aplicação dos incentivos fiscais em favor da preservação ambiental, enquanto instrumento tributário e econômico orientado para a proteção ambiental preventiva. Partindo-se da premissa de que a preservação ambiental é imprescindível para a manutenção da vida, diversos países, incluindo o Brasil, consagraram em seus textos constitucionais a necessidade de preservação ecológica. A Constituição Federal elevou o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado à categoria de direito fundamental, impondo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. Ao Poder Público cabe a implementação de políticas públicas ambientais que assegurem tal direito. Busca-se demonstrar que, através da extrafiscalidade, o Estado pode fomentar comportamentos ambientalmente desejáveis no âmbito econômico. Os incentivos fiscais revelam-se como um instrumento indutor de políticas ambientais, aliando economia e desenvolvimento sustentável. Consideramos que é necessário conjugar meio ambiente e desenvolvimento econômico. A partir da revisão bibliográfica realizada, através de uma análise qualitativa, revela-se a importância do estudo e da implementação dos incentivos fiscais, de viés ambiental, pelos entes da Federação, para atender, por meio de políticas indutoras, o imperativo constitucional de preservação do meio ambiente, conjugando-o com o desenvolvimento econômico e social.

**Palavras-chave:** Meio ambiente. Incentivos fiscais. Desenvolvimento sustentável.



## ABSTRACT

This work has as its object the study of the possibility of the use of tax incentives in favor of the environmental preservation, as a tool tax and economic instrument oriented towards preventive environmental protection. It sought to demonstrate that given the current environmental crisis in the planet, the result of centuries of predatory and indiscriminate practices, the concern about the environment and its finite resources has become a global worry. Accordingly, and based on the premise that environmental conservation is essential for the maintenance of life, several countries, including Brazil, enshrined in their constitutions the need of environmental preservation. The Federal Constitution raised the right to an ecologically balanced environment to a fundamental right, requiring the Government and society the duty to defend it and preserve it for present and future generations. Thus, it is up to the Government to implement environmental policies that ensure such right. This work aims to demonstrate that, through the extrafiscality the State can foster environmentally desirable behaviors in the economic field. In this sense, the tax incentives are revealed as an instrument for inducing environmental policies combining economy and sustainable development. Based on a bibliographic review, through a qualitative analysis, it reveals the importance of the study and of the implementation of the tax incentives, of environmental bias, by the members of the Federation, to attend, by means of inducing policies, the constitutional imperative of environmental guardianship, combining it with environment and economic development.

**Keywords:** Environment. Tax incentives. Sustainable development.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2 TUTELA CONSTITUCIONAL DO MEIO AMBIENTE</b> .....	13
2.1 DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO .....	13
2.2 POLÍTICAS PÚBLICAS EM FAVOR DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL...	18
2.3 A ORDEM ECONÔMICA E A DEFESA DO MEIO AMBIENTE .....	22
2.4 PRINCÍPIOS AMBIENTAIS .....	25
2.4.1 Princípio da cooperação .....	26
2.4.2 Princípio da prevenção e da precaução .....	27
2.4.3 Princípio do poluidor-pagador e do protetor-recebedor .....	28
<b>3 EXTRAFISCALIDADE E PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE</b> .....	31
3.1 FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO E AS SANÇÕES POSITIVAS .....	31
3.2 TRIBUTO, EXTRAFISCALIDADE E MEIO AMBIENTE .....	35
3.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS EM MATÉRIA AMBIENTAL .....	40
<b>4 INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS</b> .....	44
4.1 ASPECTOS GERAIS DOS INCENTIVOS FISCAIS .....	44
4.2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS .....	50
4.2.1 Legalidade .....	50
4.2.2 Igualdade .....	52
4.2.3 Capacidade contributiva.....	53
4.3 INSTRUMENTOS UTILIZADOS NA CONCESSÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS ...	55
4.3.1 Isenções .....	56
4.3.2 Anistia e Remissão .....	58
4.3.3 Alíquota zero .....	58
4.3.4 Crédito presumido.....	59
4.3.5 Redução da base de cálculo.....	60
<b>5 A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS</b> .....	62
5.1 ASPECTOS GERAIS .....	62
5.2 COMPETÊNCIA AMBIENTAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	63
5.3 EXEMPLOS DE INCENTIVOS FISCAIS EM MATÉRIA AMBIENTAL .....	65
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	75

<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>78</b>
--------------------------	-----------

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico tem por tema central o estudo dos incentivos fiscais como instrumento de estímulo à preservação ambiental. Busca-se verificar, a partir da análise de desonerações tributárias, a ligação entre o direito tributário e o direito ambiental, e se é possível compatibilizá-los e utilizá-los, na busca da proteção do meio ambiente e do desenvolvimento socioambiental dos entes federados.

Neste sentido, examina-se a possibilidade de o tributo ser utilizado como instrumento regulatório das condutas sociais, transcendendo a esfera estritamente *fiscal* para repercutir também no âmbito extrafiscal, a partir de medidas que influenciam comportamentos, visando a concretização de diversos fins constitucionais, dentre eles, em especial, a defesa do meio ambiente, a partir da concessão de incentivos fiscais, auxiliando a questão ambiental, o desenvolvimento sustentável e a qualidade de vida.

O problema central da pesquisa, apresentado acima está relacionado com o aumento considerável da preocupação com o meio ambiente nos últimos anos, que, cada vez mais, vem sendo objeto de discussão na sociedade. Tal inquietação fez despertar uma consciência ecológica generalizada que culminou no desenvolvimento de uma forte tutela jurídica do meio ambiente em todo o mundo.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o Brasil, inspirado pelo cenário internacional, tornou expressa sua preocupação com o meio ambiente, ao atribuir, no seu artigo 225, à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, e, bem como, à coletividade o dever de proteção e defesa do meio ambiente, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, elevando-o à categoria de direito fundamental.

Ao Poder Público e aos cidadãos, portanto, foi atribuído o direito-dever de promoção e preservação do meio ambiente. Nesse diapasão, mostra-se imperiosa a instituição de políticas públicas capazes de dar efetividade e concretude aos preceitos constitucionais, tornando possível a efetivação do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado para estas e futuras gerações.

Assim, diante do desafio da crise ambiental contemporânea, o Estado não pode se abster à questão do meio ambiente e ao compromisso com o desenvolvimento sustentável, afigurando-se indispensável que o Poder Público crie e execute, de maneira eficaz, políticas públicas para a sua proteção, de forma a garantir a continuidade da qualidade de vida humana.

Nesse sentir, faz-se imprescindível a utilização de ferramentas capazes de compatibilizar a economia e o meio ambiente no contexto do desenvolvimento sustentável, a

partir da utilização de meios que não comprometam o crescimento econômico, mas que, atentos à preservação ambiental, garantam a qualidade de vida desta e das futuras gerações. Surge, então, espaço para a utilização de instrumentos decorrentes dos diversos ramos jurídicos. E desponta o questionamento: o direito tributário pode participar dessa conjuntura como uma forma de estímulo à preservação ambiental, quais sejam, os incentivos fiscais?

O estudo do meio ambiente é antes de tudo multidisciplinar, com enfoque jurídico ele toca os diversos ramos do direito, desse modo, a relação entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental não é uma novidade. O estudo desses ramos jurídicos pode revelar um conjunto de instrumentos convergentes à preservação do meio ambiente, não apenas relacionados à instituição de tributos, mas, também, por meio de instrumentos extrafiscais que direcionem a atividade tributária para o desenvolvimento sustentável. Assim, a partir da concessão dos incentivos fiscais, com fins extrafiscais, seria possível ampliar as possibilidades de preservação do meio natural e, conseqüentemente, promover maior qualidade de vida à sociedade, de forma a alcançar os objetivos constitucionais?

Valendo-se dos incentivos fiscais é possível estimular o contribuinte a adotar condutas desejáveis pelo Estado? Com efeito, visando induzir os comportamentos benéficos à tutela do meio ambiente, o Estado pode se valer da redução ou da liquidação da carga tributária? Ou seja, os incentivos fiscais poderão gerar desonerações tributárias em defesa do meio ambiente e do desenvolvimento sustentável?

Dessa maneira, no intuito de assegurar o direito constitucional ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, sob a necessidade de concretizar as finalidades da ordem econômica, examinar-se-á a possibilidade de articulação entre o Estado e os agentes econômicos para que estes procurem inovar suas tecnologias, com a intenção de reduzir as conseqüências negativas ocasionadas pelas atividades econômicas ao meio ambiente, a partir da concessão de incentivos fiscais.

Para o estudo da contribuição dos incentivos fiscais à preservação ambiental foi adotada metodologia de caráter qualitativo, uma vez que este trabalho visa demonstrar a possível aplicabilidade do referido sistema tributário, como instrumento de efetivação e promoção da proteção do meio ambiente. Com relação ao método de abordagem, adota-se o método dedutivo, partindo-se do geral para o específico, de modo que da análise dos sistemas ambiental, tributário e econômico, procura-se um ponto de convergência entre eles, com o intuito protetivo ambiental.

A presente pesquisa possui caráter teórico e, por meio de uma abordagem qualitativa, se propõe à revisão bibliográfica da matéria, a partir da utilização das seguintes fontes de

pesquisa: doutrinas, artigos científicos, jurisprudência, legislação vigente, projetos de lei, como também, periódicos.

No primeiro capítulo aborda-se a proteção constitucional ambiental, discorrendo-se sobre o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, destacando a necessidade da implementação de políticas públicas em favor do desenvolvimento sustentável, de modo a atender aos princípios que informam a ordem econômica, especialmente o da defesa do meio ambiente. Apresentam-se, ainda, os princípios ambientais da cooperação, do poluidor-pagador e da precaução.

Continuando, o segundo capítulo trata da função promocional do direito, apta a induzir comportamentos, com enfoque na extrafiscalidade e na proteção do meio ambiente. Buscou-se, dessa forma, interligar o direito tributário e o direito ambiental, a partir do uso de instrumentos extrafiscais ambientalmente orientados.

No terceiro capítulo, são apresentados os incentivos fiscais, seus aspectos gerais e os limites constitucionais para a sua concessão. Identificam-se, ainda, os instrumentos que os entes federados podem se utilizar para concedê-los.

Por fim, no quarto capítulo examina-se os incentivos fiscais como instrumentos aptos à preservação ambiental, através da sua função de influenciar comportamentos, procedendo-se à análise das legislações de alguns entes da federação que os instituíram, como também os projetos de lei que atualmente tramitam no Congresso Nacional, Assembleias Legislativas dos estados federados e Câmaras Municipais.

Portanto, através dessa pesquisa, busca-se verificar se é possível encontrar no direito tributário uma forma de estímulo à preservação do meio ambiente, e, por conseguinte, de efetivação do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

## 2 TUTELA CONSTITUCIONAL DO MEIO AMBIENTE

Preliminarmente ao estudo específico da possibilidade de o tributo e a tributação estatal ser utilizada como instrumento extrafiscal, regulatório da defesa do meio ambiente, a partir da concessão de incentivos fiscais, protegendo o meio ambiente, o desenvolvimento sustentável e a qualidade de vida, faz-se necessário estudar a tutela constitucional do meio ambiente, em especial a Constituição Federal de 1988, que determinou em seu texto, entre outras norma, que à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, e, bem como, à coletividade o dever de proteção e defesa do meio ambiente, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, elevando-o à categoria de direito fundamental (artigo 225).

### 2.1 DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

A questão ambiental tem sido objeto de preocupação e de grande interesse social, nas últimas décadas, e, por conseguinte, a degradação ambiental e a proteção do meio ambiente tornaram-se uma preocupação de todos. Essa maior visibilidade decorre diretamente do fato de que, após séculos de degradação indiscriminada, resultado da busca pela evolução econômica, a crise ambiental emergiu, fazendo com que a humanidade percebesse que os recursos naturais não são infinitos, e que a preservação ambiental é imprescindível para a manutenção da vida. Nesse sentido, “a crise ambiental desvenda um conjunto de alterações ecossistêmicas que assumem o iminente risco global de toda a sociedade”<sup>1</sup>.

De fato, o crescente aumento populacional e da industrialização, no mundo inteiro, acabaram por promover a exploração indiscriminada dos recursos naturais, gerando alterações no meio ambiente, desequilíbrio ecológico e diversos conflitos de ordem econômica e social, comprometendo não só a qualidade da vida humana, como também a sua própria existência.

O reflexo dos problemas ambientais gerados pelo homem, em razão da sua incessante busca em suprir necessidades ilimitadas, provocou o surgimento de uma consciência ecológica que cresceu gradualmente em todo o mundo, fazendo com que a defesa ecológica e melhoria da qualidade de vida desencadeassem como novos valores impulsionados pela atual

---

<sup>1</sup> QUIRINO, Marcia Glebyane Maciel. *Crise ambiental: Recursos Hídricos e o Desenvolvimento Sustentável na Paraíba*. 2009. Dissertação. (Mestrado em Direito Econômico). Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2009, p. 18.

crise ambiental<sup>2</sup>.

Com efeito, sob o aspecto socioeconômico, a crise ambiental revela a necessidade de unificar a ecologia e a economia gerando uma mudança no sistema econômico em prol da reversão da deterioração do planeta<sup>3</sup>.

Assim, no âmbito internacional, desenvolve-se uma forte tutela jurídica do meio ambiente. Como consequência, as diversas Conferências Internacionais sobre o meio ambiente realizadas por todo o mundo resultaram em Tratados, Convenções, Protocolos etc. Tais documentos influenciaram diversos países, despertando nestes a atenção para o problema da degradação ambiental e para a real necessidade da proteção jurídica do meio ambiente.

A primeira grande Conferência foi a de Estocolmo realizada em 1972, como o primeiro instrumento a reconhecer o direito fundamental ao meio ambiente sadio e equilibrado, constituindo um marco do direito internacional ambiental, tal como a ECO-92, ou Rio-92. Esta, ao buscar meios para conjugar preservação ambiental e desenvolvimento econômico, ratificou o conceito de desenvolvimento sustentável.

Percebe-se, portanto, que a necessidade de conferir proteção ao meio ambiente se deu, inicialmente, e de forma mais concreta, no âmbito do Direito Internacional e, posteriormente, nos planos internos dos Estados<sup>4</sup>, que incorporaram ao seu texto a proteção do ambiente, dada a notoriedade conferida a questão ambiental, a partir da mencionada Conferência, em 1972.

Nas décadas seguintes as Constituições apresentaram dispositivos de proteção ao meio ambiente. Foi apenas a partir da década de 70 e 80 que o mundo intensificou as legislações de proteção ambiental. As conferências internacionais impulsionaram essas mudanças. No Brasil, isso não foi diferente com a Constituição Cidadã de 1988.

Deveras, fazendo uma breve análise da proteção do meio ambiente nas Constituições brasileiras, é fácil constatar que antes do advento da Constituição de 1988 – por vezes denominada de Constituição Verde –, não havia uma real preocupação com o meio ambiente,

---

<sup>2</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito constitucional ambiental: estudos sobre a constituição, os direitos fundamentais e a proteção do ambiente*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

<sup>3</sup> “A crise ambiental ganha visibilidade com a Conferência. Desse modo, como reflexo direto, surgiram reformas constitucionais e infraconstitucionais em diversos países. Em especial, na década de 80, foram apresentadas mudanças aumentando a preocupação em face da preservação do meio ambiente. O surgimento de uma nova ótica para o assunto deu-se tanto na alteração do texto constitucional de alguns Estados, como o caso brasileiro, quanto em novas interpretações dos antigos textos sob a atenção à proposta ambiental.” QUIRINO, Marcia Glebyane Maciel. *Crise ambiental: Recursos Hídricos e o Desenvolvimento Sustentável na Paraíba*. 2009. Dissertação. (Mestrado em Direito Econômico). Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2009, p. 19.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 26.



que, até então, não possuía proteção constitucional.

Segundo José Afonso da Silva<sup>5</sup>, nas Constituições mais recentes, mais especificamente desde 1946, a atenção com o meio ambiente era relegada para segundo plano, pois estava atrelada à proteção da saúde, não tinha, portanto, um valor próprio<sup>6</sup>.

Com o advento da Lei 6.938/81, que instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente e, posteriormente, da Constituição Federal de 1988, adotou-se uma visão ambiental sistêmica, que rompeu com a antiga ideia antropocêntrica do meio ambiente, que passou a ser reconhecido e amparado de maneira ampliada, partindo-se agora do todo para se chegar às unidades<sup>7</sup>.

Destarte, compreendendo a tutela ecológica como um valor constitucional, tarefa do Estado e da sociedade, a presente Constituição expandiu a mera tarefa estatal, consagrando um direito fundamental ao ambiente, ou seja, de se viver em um ambiente equilibrado, seguro e saudável<sup>8</sup>.

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo, está expressamente previsto no Título VIII, Capítulo VI, artigo 225 da Constituição Federal, fazendo parte, portanto, da Ordem Social. Tal dispositivo apregoa um direito constitucional de todos, “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”<sup>9</sup>.

Para Canotilho, a constitucionalização do ambiente importa em benefícios concretos e de diversas ordens para a relação entre a sociedade e o meio ambiente, que vão além do impacto político e moral. Sobre a questão, pontifica que o primeiro aspecto positivo é a “instituição de um inequívoco dever de não degradar, contraposto ao dever de explorar,

---

<sup>5</sup> Silva, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2002.

<sup>6</sup> Antonio Herman Benjamin divide a evolução das normas ambientais em nosso país em três fases distintas. A primeira delas, denominada de abstencionista, foi marcada pela inexistência de normas de cunho protetivo. Neste período, que vai do descobrimento à segunda metade do século XX, a exploração era feita de forma indiscriminada, uma vez que a desproteção era total. Na fase posterior, a fragmentária, apesar da criação de normas de cunho ambiental, estas tinham o objetivo de regulamentar a comercialização daquilo que decorria da exploração dos recursos naturais, faltando-lhe, portanto, o caráter protetivo. A fase anterior perdurou até o fim da década de 1980, quando se iniciou a fase holística, mais especificamente em 1981, com a edição da Lei 6.938/81, que instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente. (BEJAMIN, Antonio Herman. Introdução ao Direito Ambiental brasileiro. Revista de Direito Ambiental, v. 14 apud NUNES, Cleucio Santos. *Direito Tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005).

<sup>7</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATO, José Rubens Leite (Orgs.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>8</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago, op. cit.

<sup>9</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

inerente ao direito de propriedade, previsto no art. 5º, XXII, da Constituição Federal”<sup>10</sup>.

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é denominado como direito de terceira geração ou dimensão, e encontra suporte normativo-axiológico no princípio da solidariedade<sup>11</sup>. Tal categoria abriga direitos que não possuem um destinatário específico, nem mesmo a coletividade. Nas palavras de Paulo Bonavides, “têm primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existência concreta”.<sup>12</sup>

Nesse sentido, oportuna a transcrição do pensamento de Sarlet<sup>13</sup>:

A CF/88 (art. 225 e art. 5º, §2º), por sua vez, seguindo a influência do direito constitucional comparado e mesmo do direito internacional, sedimentou e positivou ao longo do seu texto os alicerces normativos de um constitucionalismo ecológico, atribuindo ao direito ao ambiente o *status* de direito fundamental, em sentido formal e material, orientado pelo princípio da solidariedade, conforme inclusive já resultou reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo, José Afonso da Silva o art. 225 é composto por três diferentes conjuntos de normas. Sem pretender esgotar o assunto, no caput do referido dispositivo, encontramos a norma-princípio, aquela que nos revela o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Logo depois, em seu parágrafo primeiro e incisos, estão dispostos os instrumentos pelos quais o Poder Público garantirá, a partir de políticas públicas, a efetividade do direito anunciado no caput. Sobre os parágrafos 2º ao 6º, assevera o referido doutrinador que caracterizam um conjunto de determinações particulares a objetos específicos listados nos referidos parágrafos, destacando-se dentre esses a Floresta Amazônica, a Mata Atlântica e o Pantanal, os quais, por terem relevante valor ecológico e requererem imediata e urgente proteção, recebem direta regulamentação constitucional.<sup>14</sup>

Assim, influenciado por marcos do Direito Internacional Ambiental, como a Convenção de Estocolmo de 1972, e seguindo o exemplo de outros países, o Brasil, tal como

---

<sup>10</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATO, José Rubens Leite (Orgs.), op. cit., p. 89.

<sup>11</sup> “Princípio-base do moderno Direito Ambiental, pressupõe a ampliação do conceito de “proteção da vida” como fundamento para a constituição de novos direitos. Para tanto, impõe o reconhecimento de que a vida humana que se protege no texto constitucional não é apenas a vida atual, nem é somente a vida humana. Tudo está inserido no conjunto global dos interesses e direitos das gerações presentes e futuras de todas as espécies vivas na Terra”. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=97483](http://www.stj.jus.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=97483)>. Acesso em: 27 ago13.

<sup>12</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p.74.

<sup>13</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Op. cit., p. 37.

<sup>14</sup> SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 52.

Portugal e Espanha, nas palavras de Canotilho<sup>15</sup>, saltou “do estágio de miserabilidade ecológico-constitucional [...], para um outro que, de modo adequado, pode ser apelidado de opulência ecológico-ambiental”.

Corroborando com tal entendimento, José Afonso da Silva afirma que o “capítulo do meio ambiente é um dos mais importantes e avançados da Constituição de 1988”<sup>16</sup>. Tais afirmações se fundamentam no fato de que, através da constitucionalização da proteção ambiental – que, até então, apenas era prevista na legislação esparsa -, o meio ambiente foi elevado à condição de bem jurídico. Tal elevação, por sua vez, implica no reconhecimento de condições básicas ambientais necessárias, que devem ser observadas para que se garanta uma vida além de saudável, digna.<sup>17</sup>

Esse viés ecológico do Direito Constitucional justifica-se diante da importância de um meio ambiente sadio para o exercício dos direitos fundamentais. O que situa a proteção ambiental como um dos valores edificantes do Estado de Direito constituído pela Constituição Federal de 1988<sup>18</sup>.

Outrossim, apesar do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado não estar presente no rol dos direitos fundamentais constantes do artigo 5º da Carta Magna, aquele não tem seu conteúdo de direito fundamental afastado.

Cristiane Derani<sup>19</sup>, nesse sentido, entende que não se deve aceitar a ideia de que não só seriam direitos fundamentais aqueles formalmente previstos como tais na Constituição, considerando que se deve estender tal qualidade àqueles constitucionalmente conferidos, uma vez que, quando realizados, acabam por concretizar direitos fundamentais básicos, como os direitos de liberdade, de igualdade ou mesmo sociais, complementando-os, portanto.

Como se sabe, a degradação causada pelo homem no meio natural resulta, muitas vezes, em violação aos direitos fundamentais da sociedade como um todo, porquanto comprometem a qualidade de vida individual e coletiva. Não é difícil perceber que os efeitos negativos decorrentes da poluição dos oceanos, do crescente desmatamento das florestas, da poluição das indústrias e demais formas de degradação ambiental, já são sentidos e afetam diariamente a vida de um número indeterminado de pessoas em todo o planeta.

O ambiente incide diretamente na vida humana para o seu desenvolvimento,

---

<sup>15</sup> Ibidem, p. 106.

<sup>16</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

<sup>17</sup> DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

<sup>18</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago, op. cit.

<sup>19</sup> DERANI, Cristiane. Op. cit.

justificando, portanto, a sua inclusão no rol dos direitos fundamentais<sup>20</sup>. Com efeito, a Declaração do Meio Ambiente, adotada pela já citada Convenção de Estocolmo, proclama que o meio que circunda o homem é elementar para o seu desenvolvimento, inclusive para o gozo dos demais direitos fundamentais, sobretudo o direito à vida.<sup>21</sup> Em outras palavras, um ambiente natural, sadio e equilibrado é condição sem a qual não se pode imaginar uma vida digna.

Dessa forma, por ser essencial à continuidade da vida humana, agiu bem o constituinte original ao incluir no texto constitucional a missão de proteção do meio ambiente. Como bem observa José Afonso da Silva, pela via da constitucionalização “certos modos de agir em sociedade transformam-se em condutas humanas valoradas historicamente e constituem-se em fundamento de existir comunitário”<sup>22</sup>.

De fato, o advento da atual Constituição Federal Brasileira, em 1988, - quando foram estabelecidos os princípios e regras gerais para a tutela do meio ambiente - despertou uma consciência verde no país, e a temática tomou maior relevância normativa e social, propiciando o reconhecimento da tutela ambiental como uma tarefa do Estado e da sociedade como um todo.

## 2.2 POLÍTICAS PÚBLICAS EM FAVOR DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Da análise do conteúdo normativo do artigo 225, temos que, após a apresentação do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado - direito de todos e bem ambiental de uso comum -, o legislador atribuiu ao Estado e à coletividade a sua preservação para as presentes e futuras gerações, e, logo após, prescreveu algumas obrigações do Poder Público nesse sentido.

A responsabilidade pela preservação do meio ambiente não se restringe ao Estado, ao contrário, ela é estendida aos particulares que possuem o “direito-dever”<sup>23</sup> fundamental de preservação e promoção do meio ambiente, a fim de que esse também possa ser usufruído pelas futuras gerações. “O cidadão é simultaneamente credor e devedor da tutela ambiental,

---

<sup>20</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución* apud SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago, op. cit.

<sup>21</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano – 1972*. Disponível em: < <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/estocolmo1972.pdf>>. Acesso em: 26 ago 2016.

<sup>22</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p.41.

<sup>23</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Op. cit., p. 140.

devendo colaborar activamente com os poderes públicos na preservação de um conjunto de bens essencial para a sobrevivência e desenvolvimento equilibrado dos membros da comunidade”.<sup>24</sup>

Em razão da sua condição de bem jurídico, cabe não só ao Poder Público, como também ao particular a tutela do meio ambiente, pois a sua preservação é do interesse de todos, assim como ocorre com os outros bens públicos<sup>25</sup>. Ao Estado, por sua vez, cabe a instituição de políticas públicas capazes de garantir, de fato, a promoção e a preservação do meio ambiente, bem como a participação do particular em tais políticas, sempre que possível.

Cabe, portanto, ao Poder Público garantir a preservação do meio ambiente, ou seja, efetivar esse direito, a partir de políticas públicas capazes de garantir um desenvolvimento sustentável. Além do dever de zelar pela preservação do meio ambiente, o Estado é detentor de um poder-dever de garantir uma utilização racional dos recursos naturais, eis que garantir o bem-estar da sociedade, através da promoção dos direitos fundamentais, constitui uma de suas premissas e razões de existência.

Como sabido, a exploração indiscriminada dos recursos naturais por séculos a fio trouxe inúmeros prejuízos à coletividade, decorrentes de um processo de industrialização praticado sem nenhuma cautela ou moderação, pois se entendia que desenvolvimento era sinônimo de crescimento econômico.

O quadro contemporâneo de degradação e crise ambiental é fruto, portanto, dos modelos econômicos experimentados no passado, não tendo sido, além disso, cumprida a promessa de bem-estar para todos em decorrência da revolução industrial, mas sim, instalado um contexto de devastação ambiental planetária e indiscriminada.<sup>26</sup>

Assim, conclui-se que o Estado Liberal, bem como o Social, não tiveram o meio ambiente como prioridade. Onde aquele último desconhecera em absoluto a questão da degradação ambiental, prevalecendo, portanto, uma visão quantitativa do desenvolvimento econômico, esquecendo-se da sua dimensão qualitativa, tão importante para o bem-estar e a

---

<sup>24</sup> GOMES, Carla Amado. Risco e modificação do acto autorizativo concretizador dos deveres de protecção do ambiente. Coimbra: Coimbra Editora, 2007 apud SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago, *ibidem*, p. 141.

<sup>25</sup> NUNES, Cleucio Santos. Direito Tributário e meio ambiente. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>26</sup> MORATO LEITE, José Rubens; AYALA, Patryck de Araújo. Dano ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial (teoria e prática). 3. ed. São Paulo: RT, 2010 apud SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Op. cit.*, p. 102.

sadia qualidade de vida da sociedade<sup>27</sup>.

As conquistas tecnológicas e o consequente avanço da produção e da economia não implicam necessariamente em bem-estar, principalmente quando pautados unicamente em interesses econômicos e nas infindáveis necessidades humanas. O conhecimento tecnológico e científico se não empregados de forma prudente, sem observar finalidades maiores, como o bem-estar social, podem constituir em ameaça à humanidade e aos ecossistemas<sup>28</sup>. A sociedade precisa agir dentro de seus pressupostos industriais, porém esses mesmos pressupostos, destinados ao prazer e ao bem-estar podem acarretar desconforto, doenças e miséria<sup>29</sup>.

O modelo de Estado Socioambiental, diferentemente daqueles, cumpre um papel relevante para a tutela ambiental, principalmente quando se está diante de sua defesa e promoção. Tal modelo, não suprime as conquistas dos outros modelos de Estado, ao contrário ele apenas vem acrescentar àquelas uma dimensão ecológica, comprometendo-se com a preservação do meio ambiente.<sup>30</sup>

A Constituição, como registrado alhures, com o intuito de conferir efetividade ao direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, estabeleceu algumas obrigações ao Poder Público. Tais normas “impõem condutas, fixando tarefas diretivas e materiais ao Estado, declarando atividades que estão especialmente em sua tutela e descrevendo deveres especiais do Poder Público”<sup>31</sup>.

Nesse contexto, diante da crise ambiental instaurada, o Estado não pode se manter inerte, pelo contrário, deve buscar novos meios de proteção ambiental<sup>32</sup>. Deve, portanto, através de políticas públicas, intervir, e exercer sua tarefa de defesa do ambiente, com o fito de defendê-lo e preservá-lo para essas e futuras gerações, efetivando o direito ao desenvolvimento sustentável, conforme mandamenta o art. 225 da Constituição Federal.

Assim, cumpre pontuar, neste momento, o que se entende por desenvolvimento sustentável. Em abril de 1987, a Comissão Brundtland, encomendada pela Assembleia Geral da ONU, publicou relatório com o seguinte conceito de desenvolvimento sustentável, mais tarde consagrado na Conferência do Rio de 1992: “o desenvolvimento sustentável é o

---

<sup>27</sup> PEREIRA DA SILVA, Vasco. Verde cor de direito: lições de Direito do Ambiente. Coimbra: Almedina, 2002 apud SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Op. cit.

<sup>28</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Op. cit.

<sup>29</sup> DERANI, Cristiane. Op. cit.

<sup>30</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Op. cit.

<sup>31</sup> DERANI, Cristiane. Op. cit., p. 255.

<sup>32</sup> TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. *O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

desenvolvimento que encontra as necessidades atuais sem comprometer a habilidade das futuras gerações de atender suas próprias necessidades”<sup>33</sup>.

Analisando o referido conceito, depreende-se inicialmente a preocupação com a manutenção da vida e dos recursos naturais que lhes são necessários. Logo, repreende-se a utilização imoderada de tais recursos, porquanto as ações humanas no presente têm seus efeitos refletidos no futuro.

Nota-se que os recursos naturais também estão empenhados no processo de produção econômica. Por essa razão, o crescimento econômico deve ser racional e em conformidade com o meio ambiente, de forma que aquele não afete a gama de oportunidades das futuras gerações. Ou seja, o direito a um meio ambiente saudável não pode ser usurpado pela sociedade contemporânea com fins meramente capitalistas.<sup>34</sup>

O fator natureza, ao lado do fator trabalho e do fator capital, compõe a tríade fundamental para o desenvolvimento da atividade econômica<sup>35</sup>. Os recursos naturais empregados no processo produtivo são finitos, não obstante o seu uso ultrapasse significativamente o que a natureza pode renovar.

É necessário atentar para o fato de que a questão ecológica também é uma questão social, e que esta não pode ser compreendida de forma indissociada e não integrada da questão econômica e ecológica. O direito (e dever) de preservação do meio ambiente, portanto, deve ser tutelado com observância aos demais aspectos constitucionais da proteção da ordem econômica.

Nesta perspectiva, Derani reclama “um redimensionamento da prática econômica, inserindo-a dentro de uma política mais abrangente, uma política social”<sup>36</sup>. O desenvolvimento sustentável, calcado no tripé econômico, social e ecológico, busca uma relação harmônica entre a economia e o meio ambiente, a partir da utilização de meios menos prejudiciais ao entorno natural, que não comprometam o crescimento econômico, nem tão pouco a qualidade de vida desta e das futuras gerações.

O Estado, então, deve atuar em conjunto com a sociedade, apoiando o crescimento econômico de maneira sustentável, implementando, nesse sentido, políticas públicas efetivas, capazes de conciliar o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental.

---

<sup>33</sup> ONU e o meio ambiente. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/a-onu-em-acao/a-onu-e-o-meio-ambiente/>>. Acesso em: 25 ago 2016.

<sup>34</sup> BASSO, Ana Paula. Os benefícios fiscais em favor do desenvolvimento sustentável. *Direito e Desenvolvimento*, ano 1, nº 2 (jul/dez), 2010. p. 42.

<sup>35</sup> DERANI, Cristiane. Op. cit.

<sup>36</sup> Ibidem, p. XXII.

### 2.3 A ORDEM ECONÔMICA E A DEFESA DO MEIO AMBIENTE

O art. 170 da Constituição Federal<sup>37</sup>, contido no título da Ordem Econômica e Financeira, no inciso VI, faz expressa menção à preservação ambiental como um dos seus princípios norteadores, tendo essa ordem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. Portanto, não há como pensar em existência digna sem que haja a devida promoção e proteção do meio ambiente, sem que se garanta a todos uma sadia qualidade de vida.

Dessa forma, para que o desenvolvimento econômico, objetivo fundamental da república, elencado no artigo 3º da Constituição, seja capaz de assegurar a todos qualidade de vida e justiça social, deve-se promover o uso sustentável dos recursos naturais, não sendo possível defender a existência de uma política econômica contrária aos princípios que sustentam a ordem econômica, bem como àqueles que defendem o meio ambiente.<sup>38</sup>

A ordem econômica está calcada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, contudo as atividades dos seus agentes - dos particulares, como também aquelas desenvolvidas pelo Estado -, deverão observar, conforme previsão constitucional, os princípios da atividade econômica.

A previsão do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, contida no artigo 225, se revela no artigo 170 como princípio estruturante daquela ordem, devendo pautar o seu desenvolvimento. Nesse sentido, “inexiste proteção constitucional à ordem econômica que sacrifique o meio ambiente”<sup>39</sup>.

Assim, não obstante a consagração do modelo capitalista - em que as relações de produção estão voltadas para a propriedade privada dos bens de produção -, ao estabelecer os princípios da ordem econômica – notadamente o da defesa do meio ambiente – a Constituição

---

<sup>37</sup> Cf. art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

<sup>38</sup> DERANI, Cristiane. Op. cit.

<sup>39</sup> GRAU, Eros Roberto. Proteção do meio ambiente (Caso do Parque do Povo) apud DERANI, Cristiane, ibidem, p. 226.



nos conduz a implementação de um capitalismo humanizado,<sup>40</sup> a fim de salvaguardar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social.

Para atender tal finalidade, o Estado deve atuar de forma a condicionar a atividade econômica, estabelecendo limites à livre iniciativa, uma vez que, diante da prevalência do comportamento individualista e do consumismo desenfreado, assegurar a todos uma existência digna se mostra uma árdua tarefa. A ordem econômica prevê medidas e princípios capazes de “sistematizar o campo das atividades criadoras e lucrativas e reduzir desigualdades e anomalias diversas, na proporção em que as leis se converterem em instrumentos reais de correção das contradições de interesses privados”<sup>41</sup>.

Diante da finalidade maior da justiça social, bem como do dever de solidariedade, contido no artigo 3º da Constituição Federal, que contempla a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, Oscar Dias Corrêa, ao discorrer sobre a justiça social, anota que sua previsão implica em melhoria das condições de repartição dos bens e diminuição das desigualdades sociais<sup>42</sup>.

Logo, os objetivos constitucionais devem pautar a atuação dos agentes econômicos, do contrário, não restará concretizada a justiça social, tampouco será observado o cumprimento do conteúdo dos princípios constantes do art. 170 da Constituição, e, por conseguinte, a consecução do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Corroborando com tal entendimento, sobre a ordem econômica e seus princípios-bases, leciona Sarlet<sup>43</sup> que:

Expressa uma opção pelo que se poderia designar de um capitalismo socioambiental capaz de compatibilizar a livre iniciativa, a autonomia e a propriedade privada com a proteção ambiental e a justiça social (ou socioambiental), tendo como norte normativo, nada menos do que a proteção e promoção de uma vida digna e saudável (e, portanto, com qualidade ambiental) para todos os membros da comunidade estatal.

Assim, o desenvolvimento econômico não pode ser compreendido sem a ideia de sustentabilidade, que, por sua vez, deve ser exigida das atividades econômicas, para que haja efetivo cumprimento dos preceitos constitucionais. Em outras palavras, “o desenvolvimento econômico deve estar vinculado à ideia de uma melhora substancial e qualitativa (e não

---

<sup>40</sup> SILVA, José Afonso da. Direito ambiental constitucional. São Paulo: Malheiros, 2002, p.788.

<sup>41</sup> Ibidem, p.789.

<sup>42</sup> Idem.

<sup>43</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Op. Cit., p. 105.

apenas quantitativa em termos de crescimento econômico) da qualidade de vida”<sup>44</sup>.

Nesse sentido, reporta-se aqui, mais uma vez, ao desenvolvimento sustentável, enfocando, neste momento, a relação entre os direitos sociais e a proteção do meio ambiente. A Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – 1992, que, em seu Princípio 5º, evidencia tal relação:

Para todos os Estados e todos os indivíduos, como requisito indispensável para o desenvolvimento sustentável, irão cooperar na tarefa essencial de erradicar a pobreza, a fim de reduzir as disparidades de padrões de vida e melhor atender às necessidades da maioria da população do mundo.<sup>45</sup>

Para que se garanta um desenvolvimento sustentável, se faz necessário também a garantia dos direitos sociais, e que essa abarque a qualidade ambiental, pois ao contrário, se estará violando os valores edificantes do Estado de Direito.

Não é difícil identificar problemas sociais que são agravados pela degradação ambiental, sobretudo nas grandes cidades, onde, além dos altos níveis de poluição, convive-se diariamente com os problemas advindos dos lixões, das enchentes, de desabamentos, entre tantos outros que já fazem parte do cotidiano moderno.

Nesse sentido, leciona Sarlet: “Impõe-se a conjugação dos direitos sociais e dos direitos ambientais para efeitos de identificação dos patamares necessários de tutela da dignidade humana, no sentido do reconhecimento de um direito garantia do mínimo existencial socioambiental”.<sup>46</sup> Ademais, forçoso constatar que crescimento econômico não é sinônimo de desenvolvimento, este entendido, nos termos da Declaração sobre Direito ao Desenvolvimento – da qual o Brasil é signatário -, como:

Um direito humano inalienável, em virtude do qual toda pessoa e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele contribuir e dele desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados.<sup>47</sup>

Dessa forma, reitera-se que, considerando o meio ambiente ecologicamente equilibrado como uma dessas liberdades, não se pode considerar que o crescimento

---

<sup>44</sup> Ibidem, p. 106.

<sup>45</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – 1992*. Disponível em: < <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>> Acesso em: 26 ago 2016.

<sup>46</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago, op. cit., p. 113.

<sup>47</sup> ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento – 1986*. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-o-direito-ao-desenvolvimento.html>>. Acesso em: 30 abr 2016.

econômico alheio à proteção ambiental e às noções de sustentabilidade, signifique, em todos os casos, desenvolvimento.

Segundo José Afonso da Silva<sup>48</sup>, o desenvolvimento que não seja capaz de atender as necessidades básicas da população e diminuir a pobreza, proporcionando a todos uma melhor qualidade de vida, não deve ser qualificado de sustentável.

Nesta perspectiva, Derani<sup>49</sup>, ao tratar de qualidade de vida, que consiste em verdadeiro elo comum ao Direito Econômico e Ambiental:

Direito econômico e ambiental não só se interceptam, como comportam essencialmente, as mesmas preocupações, quais sejam: buscar a melhoria do bem-estar das pessoas e a estabilidade do processo produtivo. O que os distingue é uma diferença de perspectiva adotada pela abordagem dos diferentes textos normativos.

Feitas tais considerações, resta claro que realização da ordem econômica prevista na atual Constituição está comprometida com a realização do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a concretização da qualidade de vida. Pensar de forma contrária seria contraditório e ilógico, uma vez que a Constituição Federal atribuiu sustentabilidade à ordem econômica, como se depreende da conjugação dos enunciados dos artigos 170 e 225, como também dos princípios a seguir discriminados.

## 2.4 PRINCÍPIOS AMBIENTAIS

O Ordenamento Jurídico pátrio é orientado por diversos princípios, que juntos constituem fontes basilares do direito, orientando, sobretudo, sua elaboração e aplicação. Sem a pretensão de aprofundar o estudo do vocábulo, bem como de sua teoria, o significado de “princípio” vem do latim *principium, principii*, que nos remete a ideia de “ato de principiar uma coisa”<sup>50</sup>, de origem.

Essenciais ao ordenamento jurídico, os princípios são também responsáveis por “definir e cristalizar determinados valores sociais, que passam, então, a ser vinculantes para

---

<sup>48</sup> SILVA, José Afonso da. *Direito ambiental constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2002.

<sup>49</sup> DERANI, Cristiane, op.cit., p. 58.

<sup>50</sup> Verbete: Princípio. In: DICIONÁRIO Priberam da Língua Portuguesa 2008-2013. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/dlpo/princ%c3%adpio>>. Acesso em: 03 jun 2016.

toda atividade de interpretação e aplicação do direito”<sup>51</sup>.

Nesse sentido, e diante das problemáticas trazidas pela atual crise ecológica, as políticas voltadas à defesa e conservação ambiental devem estar calcadas em princípios que constituem instrumentos imprescindíveis para o desenvolvimento daquelas. Assim, “estes princípios de proteção ambiental são concepções básicas, instruções para ações públicas visando a uma política ambiental racional”<sup>52</sup>.

A Constituição Federal de 1988, como já explicitado, foi a primeira no Brasil a tratar a questão ambiental em um capítulo específico. No presente trabalho, nos ateremos ao princípio da cooperação, do poluidor-pagador e ao princípio da precaução, pois reconhecidos pela ordem jurídica mundial e presentes, de forma expressa ou mesmo implícita, nos dizeres do art. 225 da Constituição brasileira.

#### **2.4.1 Princípio da cooperação**

No caput do art. 225 da Constituição Federal encontra-se plasmado o princípio da cooperação, também denominado como princípio da participação. Esse princípio constitui uma das bases do Direito Ambiental, uma vez que tem como ideia central a de que o Estado e a sociedade devem participar conjuntamente do processo de proteção ambiental.

O princípio da cooperação informa uma atuação conjunta do Estado e da sociedade na escolha de prioridades e nos processos decisórios. Ele está na base dos instrumentos normativos criados com objetivos de aumento da informação e de ampliação de participação nos processos de decisões da política ambiental, bem como de estabilidade no relacionamento entre liberdade individual e necessidade social.<sup>53</sup>

Resta claro que não incumbe exclusivamente ao Poder Público o dever de preservação ambiental. A sociedade deve participar ativamente desse processo, seja fiscalizando ou mesmo atuando de forma positiva, através de ideias e atos de preservação ecológica, possibilitando, assim, um amplo tratamento aos problemas advindos da degradação ambiental.

Não há como alcançar o desenvolvimento sustentável ou mesmo soluções que levem à proteção ambiental sem a participação e cooperação dos Estados, e também destes com seus

---

<sup>51</sup> WINTER, Gerd. A natureza jurídica dos princípios ambientais em direito internacional, direito da comunidade europeia e direito material apud CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATO, José Rubens Leite (Orgs.). Op. cit., p. 177.

<sup>52</sup> HOPPE, Werner; BECKMANN, Martin. Umweltrecht apud DERANI, Cristiane. Op. cit., p. 140.

<sup>53</sup> Ibidem, p. 142.

cidadãos. Esse pensamento, inclusive, está expressamente contido no texto constitucional, no caput do art. 225, mais especificamente no trecho em destaque, *in verbis*: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo essencial à 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”. (Grifo nosso).

O referido dispositivo estampa, portanto, a importância da participação de todos na defesa e na preservação do meio ambiente.

#### **2.4.2 Princípio da prevenção e da precaução**

Os princípios da atuação preventiva e da precaução, dentre os princípios que regem o direito ambiental, merecem especial destaque, pois constituem a essência desse direito, dada a sua função relevante na preservação ambiental.

O primeiro está implicitamente previsto na Constituição Federal, em seu art. 225, § 1º, IV, como também no art. 5º do Decreto Federal nº. 4.297/2002, regulando o art. 9º, II, da Lei 6.938/81, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente.

Esses princípios assentam a ideia de que – utilizando-se do ditado popular -, mais vale prevenir do que remediar, ou seja, partem da premissa de que não se deve buscar combater os problemas ambientais e a degradação após a concretização de seus efeitos. Assim, os princípios da prevenção e precaução, apesar de não serem idênticos, pregam que as ações prejudiciais ao meio ambiente e os danos delas decorrentes devem ser combatidos desde o princípio.

Alexandre Kiss<sup>54</sup> entende que a diferença entre eles reside na avaliação do risco ao meio ambiente, e traz a seguinte definição acerca dos princípios em comento:

A precaução surge quando o risco é alto, sendo que o princípio deve ser acionado nos casos em que a atividade pode resultar em degradação irreversível, ou por longo período, do meio ambiente, assim como nas hipóteses em que os benefícios derivados das atividades particulares são desproporcionais ao impacto negativo do meio ambiente. Já a prevenção constitui o ponto inicial para alargar o Direito Ambiental Internacional. A maioria das convenções internacionais é fundamentada no princípio de que a degradação ambiental deve ser prevenida através de medidas de combate à poluição, em vez de esperar que esta ocorra para tentar combater os seus efeitos.

---

<sup>54</sup> KISS, Alexandre. The rights and interests of future generations and the precautionary principle apud CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATO, José Rubens Leite (Orgs.). Op. cit., p. 193.

Considerando tais afirmações, temos que a atuação preventiva visa inibir riscos concretos ou potenciais de atividades potencialmente poluidoras, evitando que seus conhecidos efeitos nocivos degradem o meio ambiente. O princípio da precaução, por sua vez, aplica-se aos casos em que o perigo é abstrato, impedindo que, ante a ausência de um dano concreto, medidas de proteção não sejam efetivadas. Em outras palavras, o princípio prescreve uma “precaução contra o risco”<sup>55</sup>, pois busca prevenir qualquer suspeita de perigo ao meio ambiente.

Nessa esteira, os princípios em tela têm a precípua função de atuar na gestão antecipatória dos riscos, de evitar a ocorrência do dano ambiental, proibindo aquilo considerado prejudicial e fomentando a adoção de medidas que obstem a degradação ambiental.

De tal sorte, os referidos princípios pregam a adoção de medidas preventivas e antecipatórias, em detrimento de medidas repressivas, tendo em vista as ameaças de destruição do meio ambiente, bem como o bem-estar das gerações futuras, orientando diversas técnicas de favorecimento de ações vantajosas à proteção ambiental.

#### **2.4.3 Princípio do poluidor-pagador e do protetor-recebedor**

O princípio do poluidor-pagador está previsto no texto constitucional no art. 225, § 3º, que dispõe que “as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados”.

Como se sabe, são muitas as conseqüências advindas do processo produtivo, de sorte que o produto final e os seus benefícios não são seus únicos resultados. A poluição, oriunda das indústrias, por exemplo, é considerada uma externalidade negativa do processo de industrialização. Isto porque, durante o processo de produção, além do produto a ser comercializado, são produzidas “externalidades negativas”. Segundo Derani<sup>56</sup>, são assim chamadas porque “embora resultante da produção, são recebidas pela coletividade, ao contrário do lucro, que é percebido pelo produtor privado”.

O princípio em tela foi consagrado na declaração de princípios na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, conhecida como ECO/92, da seguinte forma:

---

<sup>55</sup> DERANI, Cristiane. *Ibidem*, p. 150.

<sup>56</sup> DERANI, Cristiane. *Ibidem*, p. 143.

Princípio 16: As autoridades nacionais devem procurar promover a internacionalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, tendo em vista a abordagem segundo a qual o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo da poluição, com a devida atenção ao interesse público e sem provocar distorções no comércio e nos investimentos internacionais.

Assim, o poluidor é responsabilizado pelo seu ato, porquanto a sua degradação será onerada, como forma de internalizar os custos externos da poluição.

O princípio do poluidor-pagador, contudo, deve ser compreendido de forma ampla, segundo a qual a precaução e a prevenção sejam suas maiores finalidades. É que sua aplicação não se resume a poluir e pagar, ou seja, não se limita a uma autorização para degradar. Seu alcance é maior, pois determina que o setor produtivo realize investimentos para a preservação ambiental.

O princípio do poluidor-pagador visa, sinteticamente, à internalização dos custos externos de deterioração ambiental. Tal situação resultaria em uma maior prevenção e precaução, em virtude do conseqüente maior cuidado com situações de potencial poluição. É evidente que a existência de recursos naturais gratuitos, a custo zero, leva inexoravelmente à degradação ambiental.<sup>57</sup>

Com efeito, aqueles que atuam de forma ambientalmente orientada, devem ser premiados. À conduta positiva é dada uma resposta favorável, capaz de incentivar quem a realiza.

Dessa maneira revela-se o princípio do protetor recebedor: almejando a proteção do meio ambiente, através da facilitação e atribuição de incentivos àqueles que praticam ações com o propósito protetivo e de melhora da qualidade ambiental.

O referido princípio estabelece que aquele que de alguma forma, através de condutas ambientais positivas, proporciona externalidades positivas à sociedade, em decorrência da proteção, deve receber uma compensação financeira como prêmio, um incentivo pelos benefícios decorrentes da ação protetiva praticada. É nesse sentido que os princípios apresentados devem ser compreendidos, como orientadores de políticas públicas ambientais.

---

<sup>57</sup> MARTINS, Antonio Carvalho. A política de ambiente da comunidade econômica europeia. Coimbra: Coimbra, 1990 apud CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATO, José Rubens Leite (Orgs.). Op. cit., p. 203.

Segundo Elizangela Treméa<sup>58</sup>, é imperiosa a implementação de políticas públicas que visem a economia ecológica e a democratização ambiental, buscando a interdependência entre essas, como critério possibilitador de justiça ambiental, tal como explicitado no início deste capítulo.

Assim, os atores sociais que tenham sensibilidade ecológica e contribuam para a preservação do meio ambiente, devem receber alguma forma de incentivo financeiro.

Portanto, no contexto dos princípios do poluidor-pagador e do protetor-recebedor, devem ser estimuladas políticas públicas que incentivem práticas protetivas, beneficiando o agente que age em conformidade com os preceitos ambientais.

Dessa forma, devem ser conferidos incentivos, assim entendidos como prêmios, àqueles que tenham atitudes sustentáveis voltadas à preservação do meio ambiente. É o que será abordado no próximo capítulo.

---

<sup>58</sup> FELL, Elizangela Treméa; TREMÉA, Estela Maria. O princípio do Protetor-Recebedor e o Proambiente: Limites e possibilidade da compensação financeira. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/www.inverbis.com.br?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2482&revista\\_caderno=5](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/www.inverbis.com.br?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2482&revista_caderno=5)>. Acesso em: 27 jul 2016.



### 3 EXTRAFISCALIDADE E PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

Na busca por um desenvolvimento sustentável e de medidas efetivas para a preservação ambiental, a aplicação do tributo, não somente na sua função arrecadatória, revela-se como instrumento econômico importante em termos ambientais para a indução de condutas desejáveis. Nesse sentir, o Direito, notadamente o Direito Tributário, não deve se resumir a normas com finalidades arrecadatórias, de coação ou punição, podendo-se falar na função promocional do direito, apta a induzir comportamentos para a promoção de medidas tendentes à tutela ambiental.

#### 3.1 FUNÇÃO PROMOCIONAL DO DIREITO E AS SANÇÕES POSITIVAS

Enquanto um conjunto de regras obrigatórias que garante a convivência social, o Direito tutela comportamentos humanos. Por conseguinte, suas infinitas normas jurídicas são responsáveis por garantir e amparar a convivência social<sup>59</sup>.

Nos dizeres de Terence<sup>60</sup>:

O Direito revela nítido caráter instrumental vital ao homem enquanto ser social. Em sua precípua função de ordenar condutas, o Direito valora fatos e bens, e ainda pondera a importância desses valores para as relações ocorridas na sociedade. Assim o faz através de normas, regras de condutas escolhidas pelo homem para vigor num determinado espaço físico e temporal, e ordenar uma classe organizada.

Destarte, a fim de que sejam cumpridos os seus preceitos, o Direito se vale das formas de garantia daquilo que é determinado em uma regra, o que, segundo Reale<sup>61</sup>, denominam-se sanções.

A sanção está comumente relacionada à ideia de punição e de desobediência às regras, revelando o predomínio da sua concepção repressiva. Todavia, observa-se a adoção, notadamente pela sociologia, do termo em seu sentido amplo, que engloba não apenas a sua função repressiva, mas, também, a face premial (positiva) da sanção na estrutura normativa.

Atualmente, dissemina-se uma relevante tendência de moralização social, a qual não se revela por meio de políticas e leis punitivas, mas por medidas de

---

<sup>59</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 06.

<sup>60</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 29.

<sup>61</sup> REALE, Miguel. *Op. cit.*, p. 72.

incentivo e de prêmio, regulando condutas sob a forma de recompensa aquelas consideradas mais racionais e de acordo com a ordem e a moral, o justo e o certo. Cuida, portanto, de ferramentas de incentivo e de esforços que visam à premiação do correto em detrimento da punição do desobediente.<sup>62</sup>

Com efeito, se o comportamento infringir as normas sofrerá a incidência de uma sanção negativa, mas, por outro lado, se o comportamento desenvolvido promover a realização de um ato socialmente desejável, útil à sociedade, as normas jurídicas cobrem-no com o seu manto protetor, não havendo a incidência de uma regra de coação ou punição, mas, sim, das sanções positivas.

Nesse sentido, pode-se falar na função promocional do direito, posta pelo autor italiano Norberto Bobbio, na obra *Dalla Struttura alla Funzione*, em que destacou a importância dos incentivos e prêmios como instrumentos à disposição do Estado para intervir na sociedade<sup>63</sup>.

Logo, por não mais ser um mero partícipe das relações sociais, mas, sim, um ente que atua ativamente na realização da justiça social, o Estado pode exercer controle sobre os comportamentos sociais, moldando-os, através de um sistema de estímulo, ou seja, uma forma de dirigismo social.

Guimarães<sup>64</sup>, ao versar sobre o tema, ressalta esse caráter de dirigente do Estado, vejamos:

A partir da segunda metade do século XX e da consolidação do Estado democrático, reformista, intervencionista e de bem-estar, o Direito não se limitou apenas em vedar ou permitir condutas, mas também a contemplá-las, promovê-las e estimulá-las. Na esteira da obra de Bobbio (Da Estrutura à Função), ele rompe as fronteiras de sua função protetora e repressora e assume uma dimensão de direção social, voltando-se para a promoção de comportamentos socialmente desejados, seja pela via dos desestímulos (sanções negativas), seja pelo dos estímulos (as sanções positivas).

Segundo Basso<sup>65</sup>, para Norberto Bobbio, os incentivos constituem “medidas de auxílio do exercício de determinada atividade econômica e, por sua vez, os prêmios são formas de oferecer satisfação para quem já executou determinada atividade”. Ainda de acordo com o

---

<sup>62</sup> GUIMARÃES, Renan Eschilletti. *Incentivos fiscais no direito ambiental e a efetivação do princípio do protetor-recebedor na política nacional dos resíduos sólidos*. Porto alegre: Buqui, 2012, p. 16.

<sup>63</sup> TRENNEPOHL. Op. cit. p. 41.

<sup>64</sup> GUIMARÃES, Renan Eschilletti. Op. cit. p. 18.

<sup>65</sup> BASSO, Ana Paula. Os benefícios fiscais em favor do desenvolvimento sustentável. *Direito e Desenvolvimento*, ano 1, nº 2 (jul/dez), 2010. p. 42.

mencionado autor, o incentivo ou o prêmio são formas de indução de condutas que possuem estruturas normativas autônomas e efeitos distintos, denotando a função promocional do Direito.

Dessa forma, o Direito revela seu caráter indutor, não se limitando a estabelecer apenas obrigações e ordenar condutas, mas, também, a controlar comportamentos da sociedade no intuito de alcançar objetivos determinados, incentivando os administrados nesse sentido.

Sobre este tema, Salgado<sup>66</sup> assevera o seguinte:

Bobbio tenta definir a sanção jurídica como mecanismos de incentivo criados pelo Estado, para promover atos socialmente desejáveis. Esses mecanismos podem tanto englobar os prêmios e os incentivos. Em direção oposta está a definição de sanção negativa, que é um mecanismo de repressão de atos socialmente indesejáveis, por meio de penas, multas, restituições e ressarcimentos.

Assim, como ressaltado alhures, o termo “sanção” deve ser empregado em seu sentido amplo, pois, como também observado por Bobbio, o ordenamento jurídico possui dois tipos de sanções: negativas e positivas. Compartilhando desse mesmo entendimento – de que a sanção não é somente consequência do descumprimento de um preceito:

Conforme o modo pelo qual as ações humanas são prescritas ou proibidas, podem distinguir-se diferentes tipos – tipos ideais, não tipos médios. A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância deste imperativo quaisquer consequências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio, que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena e o princípio retributivo. O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção. No entanto, usualmente, designa-se por sanção somente a pena, isto é, um mal – a privação de certos bens, como a vida, a saúde, a liberdade, a honra, valores econômicos – a aplicar como consequência de uma determinada conduta, mas já não o prêmio ou a recompensa.<sup>67</sup>

Dessa forma, para Bobbio, a sanção, em seu sentido amplo, recai tanto sobre as consequências desejáveis quanto para as indesejáveis. As primeiras seriam alcançadas através

---

<sup>66</sup> SALGADO, Gisele Mascarelli. *Sanção na teoria do direito de Norberto Bobbio*. São Paulo: Sn, 2008, p. 131.

<sup>67</sup> De acordo com o pensamento de Kelsen interpretado por TRENNEPOHL, Terence Dorneles. Op. cit. p. 42.

da utilização das sanções positivas, como os prêmios e os incentivos, e as outras seriam sanções negativas, uma desvantagem, uma pena. Assim, revela-se a referida função promocional do Direito, através das sanções positivas ou premiaias.

A sanção positiva ou premial consiste no estímulo para a prática de atos considerados socialmente úteis, em detrimento da repreensão aos atos vistos e determinados como socialmente nocivos. Esses estímulos (prêmios) poderão ocorrer tanto na atribuição de uma vantagem quanto na privação de uma desvantagem. Trata-se de um elemento objetivo no sentido de estimular condutas e incentivar comportamentos, por meio da oferta de um benefício ao destinatário.<sup>68</sup>

Deveras, o Direito, enquanto fenômeno social e cultural é considerado um reflexo da evolução da sociedade. Com efeito, a partir da aplicação e interpretação da norma pode-se mudar comportamentos e orientá-los no sentido da transformação que se pretende alcançar, buscando sempre as soluções socialmente mais adequadas.

Dessa forma, sempre que necessário, o Direito deve ser invocado para estimular novas práticas e modos de agir, não se limitando sua expressão às regras de coação ou de punição, como bem se verifica da seguinte lição de Bobbio<sup>69</sup>:

A partir do momento em que, devido as exigências do estado assistencial contemporâneo, o direito não mais se limita a tutelar atos conforme as próprias normas, mas tende a estimular atos inovadores - e, portanto, a sua função não é mais apenas protetora, mas também promocional, - surge, paralelamente ao emprego quase exclusivo das sanções negativas, as quais constituem a técnica específica da repressão, um emprego, não importa se ainda limitado, de sanções positivas, que dão vida a uma técnica de estímulo e propulsão a atos considerados socialmente úteis em lugar da repressão de atos considerados socialmente nocivos.

Percebe-se, nesse sentido, que o Estado contemporâneo ao intervir na Ordem Social deve se utilizar do Direito como instrumento de implementação de políticas públicas, ante a sua função promocional.

O Estado, então, já não intervém na ordem social exclusivamente como produtor do direito e provedor de segurança. Passa a desenvolver novas formas de atuação, para o que faz uso do direito positivo como instrumento de sua implementação de políticas públicas – atua não apenas como terceiro

---

<sup>68</sup> GUIMARÃES, Renan Eschillett. *Incentivos fiscais no direito ambiental e a efetivação do princípio do protetor-recebedor na política nacional dos resíduos sólidos*. Porto alegre: Buqui, 2012, p. 18.

<sup>69</sup> BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007. p. 24.

arbitro, mas também como terceiro-ordenador.<sup>70</sup>

E arremata o referido jurista que “a circunstância de o Estado passar a desempenhar um novo papel na ordem social produziu sensíveis reflexos na própria teoria geral do direito. Supera-se a ideia de que a pesquisa da finalidade e das funções do direito seja tarefa monopolizada da sociologia”<sup>71</sup>.

Assim, assente na premissa de que o Direito é instrumento também de direção social, com o que pode promover mudanças no comportamento da sociedade para alcançar determinados objetivos, temos que o prêmio é uma resposta a uma ação boa, enquanto o incentivo é um meio para se obter o comportamento desejável<sup>72</sup>.

Neste ponto do desenvolvimento da pesquisa deparamo-nos na interseção clara entre a função promocional do direito desenvolvida por Bobbio e o estudo da tributação extrafiscal, como medida de indução de comportamentos desejáveis, como a seguir será demonstrado.

Afinal, se o legislador constituinte brasileiro estabeleceu que a preservação do meio ambiente é um dever da União, Estados, Distrito Federal, e dos Municípios, inclusive da coletividade, evidencia-se que todos devem atuar nesse sentido, com o objetivo de conferir concretude à referida tutela.

Nessa perspectiva, e considerando o escopo desse estudo, demonstraremos como o Estado, por meio de seus instrumentos tributários, pode incentivar comportamentos ambientalmente desejáveis.

### 3.2 TRIBUTO, EXTRAFISCALIDADE E MEIO AMBIENTE

Em nosso país, o conceito de tributo está contido no art. 3º do Código Tributário Nacional, *in verbis*: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>73</sup>.

Deste conceito depreende-se que o tributo é cobrado pelo Estado no exercício do seu poder de império, independentemente do elemento vontade, uma vez que a obrigatoriedade da prestação tributária decorre da lei. Todavia, essa função arrecadatória do Estado não é um fim

---

<sup>70</sup> GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.26.

<sup>71</sup> Idem, *ibidem*.

<sup>72</sup> SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental*. Curitiba: Juruá, 2006.

<sup>73</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 27 set 2016.

em si mesmo, pois não visa apenas acumular riquezas e encher os cofres do erário.

Segundo Alexandre<sup>74</sup>, mesmo quando o Estado com a instituição de determinado tributo objetiva apenas carrear recursos para os cofres públicos – tributos com finalidade fiscal -, acaba gerando diversos impactos na economia. Nesse sentido, os tributos se apresentam como um instrumento eficiente de intervenção no domínio econômico e social.

Assim, pode-se dizer que existem tributos cuja finalidade principal é fiscal, ou seja, quando têm por finalidade principal a arrecadação de recursos para o Estado. Por outro lado, há tributos com finalidade extrafiscal, quando buscam não apenas a mera arrecadação, mas, também, interferir no domínio econômico ou social, para propiciar melhorias nas condições de vida da sociedade.

Acerca da extrafiscalidade, ressalte-se o preconizado por Paulo de Barros Carvalho<sup>75</sup>:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, as quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

Desse modo, os tributos podem ser utilizados na sua forma extrafiscal para a proteção ambiental, por exemplo, conduzindo a sociedade à adoção de uma conduta ambientalmente correta. Para Jose Souto Maior, “as finanças públicas desenvolvem-se não apenas para suprir necessidades estatais, mas também para a consecução de objetivos de dirigismo e ordenação econômica”<sup>76</sup>.

Na definição de Ataliba, a extrafiscalidade caracteriza-se pelo emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política<sup>77</sup>.

A extrafiscalidade trata do emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, de natureza incentivadora ou inibitória de comportamentos,

---

<sup>74</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 7. ed. São Paulo: Método, 2013, p. 187.

<sup>75</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 244.

<sup>76</sup> BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 52.

<sup>77</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro* apud SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 33.

com vistas à realização de outros valores constitucionalmente consagrados<sup>78</sup>.

Com efeito, diante do novo molde de Estado de Direito - garantidor do princípio da dignidade humana e dos direitos fundamentais - os esforços do Poder Público devem estar voltados à questão social, que, como sabido, está intimamente ligada à proteção do meio ambiente. O tributo, por sua vez, dada a sua função extrafiscal, revela-se como importante meio da intervenção do Estado sobre a ordem econômica.

Ao direito, nesse sentido, ante a sua função promocional, cabe a primordial função de promover a construção de políticas públicas alinhadas a essa nova perspectiva, uma vez que estas são imprescindíveis para a realização dos direitos fundamentais.

O Direito cumpre vários papéis, dentre eles, um dos mais relevantes no mundo contemporâneo é o de implementar políticas públicas, através da ação ordenada e coordenada da intervenção do Estado na atividade econômica. Assim, o Direito deixou de ser a cristalização das realizações sociais para passar a ser um instrumento de transformação da sociedade, visando a realização de suas aspirações.<sup>79</sup>

Nesse diapasão, a extrafiscalidade revela-se como um instrumento relevante para a consecução desse desiderato, explorando a finalidade social do direito tributário, em benefício dos interesses coletivos administrados pelo Estado, como a defesa do meio ambiente. Trata-se de instrumento capaz de direcionar o comportamento individual a uma postura ambientalmente correta, conciliando desenvolvimento econômico e defesa do meio ambiente.

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.<sup>80</sup>

Diante do fato que a defesa do meio ambiente constitui princípio da ordem econômica, o legislador, para a sua consecução, deve valer-se das ferramentas que encontra à disposição, não abrindo mão do expediente de inserir, na lei tributária, normas indutoras (incentivos e

---

<sup>78</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 321.

<sup>79</sup> SCAFF, Fernando Facury. TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 731.

<sup>80</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 107-108.

desestímulos) do comportamento desejado<sup>81</sup>.

Portanto, o Estado, a partir da função extrafiscal dos tributos, pode moldar o comportamento do particular, de maneira pedagógica, incentivando-o a adotar condutas que estejam em sintonia com a ideia de preservação ambiental, beneficiando, assim, aqueles que adotam condutas ambientalmente corretas. A tributação ambiental, portanto, se dá não apenas pela via fiscal, mas também pela adoção de instrumentos promotores de comportamentos positivos dos contribuintes, como os incentivos fiscais<sup>82</sup>.

Dessa forma está o Estado a intervir sobre a ordem econômica, orientando suas finalidades na ideia do bem-estar comum que, juntamente com a questão social, anda *pari passu* à preservação ambiental. Essa, por sua vez, encontra na extrafiscalidade um forte instrumento de combate à sua degradação.

Por meio da extrafiscalidade, o tributo direcionará comportamentos, que deverão ser compatíveis com aqueles estabelecidos pela política econômica, social e ambiental do Estado, estimulando as iniciativas favoráveis e desestimulando aquelas consideradas nocivas ao bem-estar comum e ao meio ambiente<sup>83</sup>.

Não é o tributo que é extrafiscal; concretiza-se a extrafiscalidade com uma série de medidas que influenciam o comportamento humano, visando a determinados fins. O legislador, levando em conta esses fins, caracteriza os critérios definidores do tributo, mexendo no sistema de alíquotas, base de cálculo, outorgando isenções e outros benefícios.<sup>84</sup>

Imperioso destacar, que as pretensões extrafiscais – contidas nas normas tributárias – devem se submeter aos princípios e aos limites constitucionais tributários, alinhando-se aos mesmos, pois são introduzidas no ordenamento jurídico através das mencionadas normas, pelo que se impõe a estrita observância dos princípios e limitações anunciados na Constituição.

Consistindo a extrafiscalidade 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.

---

<sup>81</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

<sup>82</sup> Trennepohl, Terence Dorneles. op. cit. p. 21.

<sup>83</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 675.

<sup>84</sup> RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 691.



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.<sup>85</sup>

Assim, quando a Constituição confere à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, competência tributária; quando eleva o meio ambiente ecologicamente equilibrado à condição de direito fundamental; bem assim quando determina que a defesa do meio ambiente é princípio da ordem econômica, ela impõe uma interpretação sistemática do seu conteúdo, uma vez que seus dispositivos convergem para um fim comum.

Com efeito, o ordenamento jurídico nacional deve ser interpretado de forma sistêmica, partindo-se dos princípios fundamentais da Constituição Federal, observando todos os mandamentos por ela impostos, compatibilizando-os entre si<sup>86</sup>.

A imposição tradicional (*tributação fiscal*) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (*fiscais*) para prover o custeio dos serviços públicos. Já a denominada *tributação extrafiscal* é aquela dirigida a *fins outros* que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a *orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público*, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. Como instrumento indeclinável de atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas e desestimular as nocivas ao Bem Comum.<sup>87</sup> (grifo do autor)

Verifica-se, portanto, que existe uma clara ligação entre o direito tributário e o direito ambiental, instrumentalizada pela Constituição Federal, norma em que ambos encontram fundamento. Dessa forma, o emprego dos tributos com finalidades extrafiscais revela-se como uma importante ferramenta para a consecução do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Nesse sentido, e levando em consideração, como demonstrado no primeiro capítulo deste trabalho, a crescente preocupação com a preservação ambiental e a iminente necessidade da implementação de políticas públicas - bem como de soluções que sejam capazes de conciliar o desenvolvimento econômico e social com a preservação da natureza -,

---

<sup>85</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 246.

<sup>86</sup> Nesse sentido SCAFF, Fernando Facury. TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico*. (e) RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários*. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 732.

<sup>87</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 47.

encontramos no direito tributário, sobretudo na extrafiscalidade, uma forma de estímulo à efetivação do mencionado direito.

Assim, conforme os ensinamentos de Norberto Bobbio, a partir do uso dos incentivos e dos prêmios é possível que haja controle sobre os comportamentos da sociedade para alcançar determinados objetivos, inclusive, aqueles de ordem ambiental, através de estímulos às condutas positivas e desestímulos às negativas, quando consideradas nocivas ao meio ambiente.

Destarte, entendemos que no âmbito da extrafiscalidade está materializada a função promocional do direito, revelada através das normas tributárias indutoras, como detalharemos em seguida.

### 3.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS EM MATÉRIA AMBIENTAL

Diante da constatação de que através da extrafiscalidade o poder de tributar do Estado pode induzir comportamentos tidos como desejáveis com foco no atingimento dos objetivos constitucionais, imperioso analisarmos as normas tributárias indutoras, como instrumento de intervenção do Estado sobre o domínio econômico.

Luis Eduardo Schoueri<sup>88</sup> observa que as normas com função indutora seriam a extrafiscalidade em sentido estrito, já que o gênero em análise incluiria, também, normas outras que igualmente se movem por razões não fiscais, porém desvinculadas da impulsão econômica do Estado.

Segundo o mencionado autor, as normas tributárias indutoras, são formas de intervenção sobre o domínio econômico, identificadas a partir da sua função, da sua intenção de influir na ordem social e econômica, “por normas tributárias indutoras se entende um dos aspectos das normas tributárias, identificados a partir de uma das suas funções: a indutora”<sup>89</sup>. Assim, de acordo com esse entendimento, as normas tributárias indutoras diferenciam-se das demais normas tributárias, em razão da sua função.

Por meio das normas tributárias indutoras, o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento de natureza tributária. A norma tributária indutora representa um desdobramento da norma tributária primária, na qual se faz presente a indução (ordem para que o sujeito

---

<sup>88</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

<sup>89</sup> *Ibidem*, p. 40.

passivo adote certo comportamento)<sup>90</sup>.

Destaca, outrossim, o referido autor, que, não obstante a sua finalidade indutora, a norma tributária poderá ter, também, finalidade diversa, como a arrecadatória. Assim, o caráter indutor da norma não exclui a possibilidade do Estado, através da indução, gerar arrecadação, demonstrando, dessa forma, que uma norma tributária pode exercer mais de uma função<sup>91</sup>. As normas de indução consistem em um desdobramento da norma primária. Segundo ele, “ter-se-á, uma primeira norma primária, na qual se fará presente a própria indução, pelo legislador, que, do ponto de vista jurídico, nada mais é que uma ordem pura que o sujeito passivo adote certo comportamento”<sup>92</sup>.

Assim, fica claro que as normas tributárias indutoras são formas de intervenção do Estado, por indução, sobre o domínio econômico. Ainda, com base nos ensinamentos de Schoueri<sup>93</sup>, caracterizam-se por serem normas dispositivas que, atuando no campo da vontade das partes, conferem ao agente econômico a liberdade de atuar ou não de acordo com a aspiração do legislador e o pensamento da lei. Dessa forma, àqueles que adotarem a conduta pretendida pela norma, serão concedidas vantagens.

Nesta senda, imperioso destacar as razões do Estado para intervir sobre o domínio econômico, através de tais normas, como também os seus objetivos. A intervenção do Estado se justifica para “ajustar os comportamentos econômicos, visando assegurar operacionalidade, de forma harmoniosa e engrenada aos elementos previstos na Ordem Econômica”<sup>94</sup>.

Assim, sempre que verificadas barreiras ao equilíbrio do bom funcionamento do mercado, que prejudiquem o seu desenvolvimento, é devida a intervenção do Estado. O objetivo dessa intervenção se dá, no mais das vezes, para “remover obstáculos institucionais ao livre desenrolar daquela racionalidade de mercado e criar as condições para que ela se exerça sem peias e entraves”<sup>95</sup>.

Como exemplo das falhas do mercado, Schoueri<sup>96</sup> cita as externalidades negativas, como a poluição. Objeto de estudo do primeiro capítulo deste trabalho, aquelas constituem

---

<sup>90</sup> Idem.

<sup>91</sup> Ibidem, p. 28.

<sup>92</sup> Ibidem, p. 31.

<sup>93</sup> Ibidem, p. 43.

<sup>94</sup> CAGGIANO, Monica Herman Salem. Controle do mercado por via de tabelamento apud SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, p. 40.

<sup>95</sup> MONCADA, Luis de Cabral. Direito Econômico. 3. ed. Coimbra, 2000 apud SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 73.

<sup>96</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

efeitos negativos da atividade econômica. Logo, por trazerem malefícios ao meio ambiente, como também à sociedade, a atuação estatal deve ser no sentido de reduzi-las. Por outro lado, quando o Estado estiver diante de externalidades positivas de dada atividade, deverá estimular o comportamento benéfico.

Assim, além da correção dos mecanismos de mercado, o Estado, ante a sua postura intervencionista, também pode intervir com o intuito de promover a busca da justiça social e do desenvolvimento econômico, orientando comportamentos. Tal ideia – da atuação positiva do Estado – foi demonstrada no introito deste trabalho.

Deveras, constata-se que o Estado não mais adota uma posição de neutralidade, em face da estrutura da Constituição de 1988, que não se limitou a normatizar condutas, mas que traçou um verdadeiro plano de mudanças sociais, prevendo um projeto nacional de desenvolvimento, delimitando as tarefas da sociedade e do Estado para esse fim.

Sobre esse viés intervencionista e da necessidade de uma atitude positiva, constante e diligente do Estado, explica Schoueri<sup>97</sup>:

Ao veicular valores, a norma jurídica intervém constitutivamente no terreno econômico e social, conformando-o de acordo com a carga axiológica que assumiu [...] O estado de direito torna-se assim permeável a conteúdos socioeconômicos que alteram o seu entendimento; de garantia dos limites do poder e do respeito pela liberdade individual e transforma-se um programa normativo de realizações.

Nessa perspectiva, ante a necessidade de corrigir as falhas do mercado e implementar os objetivos positivos do Estado, notabilizam-se as normas tributárias com finalidades indutoras a intervir nos campos social e econômico, conforme os ditames do art. 170 (Constituição Federal).

Nota-se, pois, que as normas tributárias não podem ser neutras, ao contrário, devem ser adotadas, sempre que possível, com finalidade de indução, estimulando ou desestimulando condutas, diante da potencialidade dos tributos servirem como instrumentos apropriados para a atuação positiva do Estado. A norma tributária pode ser utilizada para atingir os fins perseguidos pela Constituição.

Nesse sentido assiste razão a Fichera, que entende superadas as concepções neutras da tributação, para avançar a uma concepção funcional, no sentido da modificação do plano econômico e social, com vistas a alcançar os fins sancionados pela Constituição. Vai adiante o último autor, para que entender

---

<sup>97</sup> Ibidem, p. 79.

que, hoje, o uso do instrumento tributário em sentido extrafiscal não só é legítimo constitucionalmente, mas tornou-se um dever constitucional do Estado.<sup>98</sup>

Com efeito, se o legislador constituinte brasileiro incluiu a defesa do meio ambiente como um dos princípios constitucionais que regem a nossa ordem econômica, para alcançar esse objetivo o Estado deve utilizar-se de instrumentos capazes de estimular a preservação ambiental, como medidas tendentes a induzir condutas ambientalmente desejáveis no setor da economia privada ou, ainda, inibir as atividades consideradas degradantes.

Assim, diante do exposto, podemos dizer que as normas tributárias indutoras - extrafiscalidade em sentido estrito - intervindo sobre o domínio econômico e social, figuram como ferramentas de indução de comportamentos desejáveis, aptos a assegurar a preservação do meio ambiente e a reduzir os danos e ameaças advindos da degradação ambiental.

Destarte, no próximo capítulo, será demonstrado como essas normas podem servir como instrumentos de proteção ambiental, notadamente através da concessão de incentivos fiscais ambientais.

---

<sup>98</sup> FICHERA, Franco. *Imposizione ed Extrafiscalità nel Sistema Costituzionale*, Napoli: ESI, 1973. Apud SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 88.

## 4 INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS

Nos capítulos anteriores, demonstrou-se que, através das normas tributárias indutoras, o legislador pode estimular comportamentos, valendo-se da função extrafiscal dos tributos para concretizar diferentes fins constitucionais. Dentre os instrumentos tributários utilizados para a efetivação de políticas públicas econômicas e sociais, destacam-se os incentivos fiscais, ligados a função regulatória dos tributos.

### 4.1 ASPECTOS GERAIS DOS INCENTIVOS FISCAIS

Os incentivos fiscais - reportando-nos ao capítulo anterior e a mencionada função promocional do Direito -, nada mais são do que — prêmios, na forma de desoneração, concedidos pelo Poder Público, como forma de incentivar os contribuintes beneficiados a desenvolverem atividades que venham a contribuir para o desenvolvimento econômico e social do país, reduzindo desigualdades sociais e, como será demonstrado adiante, cooperando para a defesa do meio ambiente para as presentes e futuras gerações.

Hugo de Brito Machado<sup>99</sup> conceitua os incentivos fiscais como “qualquer vantagem fiscal concedida por lei como forma de estimular ou desestimular determinado comportamento na ordem econômica”.

Assim, assente na ideia que os tributos não são mais considerados como apenas um meio de arrecadação, os incentivos fiscais consistem em uma ferramenta de cunho regulatório a fim de estimular comportamentos desejáveis, que ajudam a melhorar a qualidade de vida da população.

Com efeito, com a finalidade de induzir o comportamento do contribuinte, o Estado pode se utilizar da redução ou da liquidação da carga tributária, buscando, nesse sentido, realizar fins públicos.

Nesses termos, o tratamento favorável ao contribuinte decorre da adoção do comportamento considerado conveniente e oportuno pela ordem jurídica, com o intuito de promover os objetivos constitucionais.

O incentivo fiscal é uma das formas legitimadas pelo estado para a consecução dos propósitos constitucionais [...]. Situado no espectro jurídico da extrafiscalidade, o mecanismo tem por escopo estimular o

---

<sup>99</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 171.

desenvolvimento econômico de determinada região ou setor de atividade, mediante a outorga de redução ou desoneração da exação tributária.<sup>100</sup>

Sobre os propósitos constitucionais mencionados - revelando nítida interseção entre o direito tributário e os demais sistemas sociais -, registra o supracitado autor, que, nos termos do art. 23, X, da CF, é competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos. Acrescentando, ainda, que tal competência é corolário do objetivo fundamental da República estampado no art. 3º, III, da CF, qual seja, a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais.

Os benefícios fiscais servem como instrumento para o Poder Público fomentar aquelas atividades aptas a reduzir as desigualdades e promover o bem-comum, estimulando o crescimento econômico, a educação, o emprego de novas tecnologias, a preservação do meio ambiente etc. Ante a ausência de definição no ordenamento jurídico do que seja incentivo fiscal, esse é por vezes utilizado como se fosse sinônimo dos benefícios fiscais, alívios ou mesmo privilégios fiscais.

O Supremo Tribunal Federal<sup>101</sup>, no julgamento do RE 577.348-5, citando Francisco Calderaro, dispôs que os incentivos ou estímulos fiscais são “todas normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário”.

Nesse momento, imperiosa a diferenciação entre benefícios e incentivos fiscais, por vezes equiparados e utilizados de forma indistinta pela legislação, doutrina e jurisprudência.

Comumente, aplica-se a expressão “benefícios fiscais” para se referir às normas tributárias que exoneram ou reduzem a carga tributária. Assim, caracterizam-se primordialmente pela concessão de tratamento diferenciado ao contribuinte, que lhe é menos gravoso, diminuindo o valor a ser pago do tributo.

Com efeito, para parte da doutrina, o incentivo consiste em espécie do gênero benefício fiscal, cuja diferença residiria na sua finalidade de estimular determinado comportamento.

O benefício fiscal é toda norma tributária de natureza liberal, excepcional,

---

<sup>100</sup> SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites a Concessão de Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 91.

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 577.348-5 - RS*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 26 de fevereiro de 2010. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE577348RL.pdf>>. Acesso em: 16 out 2016.

relevante, com natureza extrafiscal ou regulatória, destinada a tutelar interesse de qualquer ordem dos entes federados; pode implicar a renúncia de parte ou toda a receita tributária em troca de investimento em atividades ou operações por eles estimuladas; e o incentivo fiscal tem a mesma natureza e regime do benefício fiscal, porém pode ser diferenciado desse último pelo seu caráter específico direcionado ao estímulo de atividade econômica em troca de contrapartida de ordem social. Pode-se ainda dizer que o incentivo é espécie do gênero benefício fiscal, residindo sua diferença na motivação de sua origem.<sup>102</sup>

Assim, nota-se que o significado de “benefícios fiscais” é mais amplo do que a expressão “incentivos fiscais”, pois abarca diversas formas de tratamento tributário mais amplo, inclusive aqueles que não são voltados ao estímulo de comportamentos.

Nesse pensar, Hugo de Brito Machado Segundo<sup>103</sup> traz como exemplo o caso de isenções ou reduções tributárias concedidas a pessoas doentes ou deficientes, em que, por óbvio, com a sua concessão, não se objetiva induzir pessoas a adquirir patologias ou a se tornarem deficientes.

Francisco Carlos Ribeiro de Almeida<sup>104</sup> - que de igual forma compartilha do entendimento de que para “um benefício tributário ser também enquadrado como incentivo fiscal é preciso que seja “indutor de comportamento” -, cita como exemplo de incentivo a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos reais obtidos em depósitos de caderneta de poupança pelos contribuintes pessoas físicas. Segundo o mencionado autor, tal tratamento visa “mantê-los, ou atraí-los, nessas aplicações, de modo a evitar uma canalização excessiva de recursos para o consumo, fato prejudicial no início de um programa de estabilização”.

Tal tratamento diferenciado entre os mencionados institutos pode ser encontrado no próprio texto constitucional, mais especificamente no artigo 155, §2º, XII, g, ao prescrever que caberá à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Também no artigo 156, § 3º, III, que dispõe que, quanto ao ISS, cabe à lei complementar “regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

---

<sup>102</sup> MELLO, Gustavo Miguez; SIMÕES, Marques Luiz Carlos. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 137.

<sup>103</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 202.

<sup>104</sup> ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia da Receita Pública Federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília: 2000, n. 84, p. 28. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/periodicos-e-series/revista-do-tcu/>>. Acesso em: 19 out 2016.



Da leitura do artigo 195, § 3º, também da Constituição Federal, revela-se ainda mais clara a ideia de que tais institutos foram concebidos pelo legislador como categorias diversas, ante a utilização do conectivo “ou” para estabelecer uma diferença entre os termos<sup>105</sup>.

No que concerne aos alívios fiscais, que são outra forma de manifestação dos benefícios fiscais, Machado Segundo assevera que é expressão que revela uma forma de redução da carga tributária, sem, todavia, a pretensão de incentivar condutas ou situações ou ainda beneficiar grupos específicos de contribuintes<sup>106</sup>.

Os incentivos fiscais também não se confundem com privilégios ou favores fiscais, porquanto, com o advento da Constituição Federal de 1988, a concessão dos incentivos está vinculada à observância das garantias da isonomia e da estrita reserva legal, o que demanda que os tributos sejam instituídos de forma universal e geral, obstando que o fisco proporcione favores ilegítimos e arbitrários a determinadas pessoas<sup>107</sup>.

Visando melhor identificar os incentivos fiscais, ante a ausência de um conceito universal, Elcio Fiori Henriques<sup>108</sup>, em sua dissertação de mestrado, aduz que o gênero “benefício fiscal” pode ser agrupado em três grandes grupos, isso a partir dos seguintes critérios, quais sejam finalístico, pragmático e jurídico-formal.

O primeiro critério está diretamente relacionado com os incentivos fiscais, pois identificados pelos seus objetivos, que, nesses casos, não são meramente arrecadatórios, residindo no âmbito da *extrafiscalidade*, com vistas à realização de determinado desiderato constitucional previsto na ordem *econômica*.

O segundo critério utilizado pelo mencionado autor para melhor identificar e diferenciar os benefícios fiscais, diante da dificuldade de verificar a finalidade da norma, é o pragmático. Nesse caso, os benefícios fiscais seriam identificados com base nos seus efeitos, ou seja, a partir da sua função. Assim, constatado o efeito indutor da norma estar-se-ia diante de um incentivo fiscal.

Por fim, o autor apresenta o critério jurídico-formal, que, contrapondo-se ao primeiro, identificaria os benefícios fiscais pelo conjunto de normas que determina a sua regra geral de

---

<sup>105</sup> Art. 198, § 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

<sup>106</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 202.

<sup>107</sup> MACHADO, Schubert de Farias. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 508.

<sup>108</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/D.2.2009.tde-15062011-153003. Acesso em: 20 out 2016.

incidência denominada *benchmark*, a qual institui a tributação normal. Assim, os benefícios fiscais seriam identificados quando a norma conferisse tratamento distinto do padrão constituído. Sendo tal tratamento indutor, revelada estaria a existência do incentivo fiscal.

Como visto, o termo “benefício fiscal” de maneira geral não foi legalmente conceituado pelo ordenamento jurídico, confundindo-se, muitas vezes, com outras hipóteses de redução ou desoneração tributária. Como também não é possível retirá-lo do texto constitucional, a doutrina socorre-se do disposto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que inovou ao apresentar o conceito legal para o termo em comento.

Tal previsão está contida nos parágrafos 1º e 3º do mencionado artigo da Lei Complementar nº. 101/2000, *in verbis*:

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:

[...]

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

[...]

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Observa-se que o § 1º utiliza a expressão “renúncia” para explicar a consequência na esfera financeira da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. Assim, ao listar, de forma não taxativa, as formas de renúncia está, na verdade, a conceituar tais institutos como normas que contemplam renúncias fiscais.

A respeito do tema, oportuna é a transcrição do pensamento de Elcio Fiori Henriques<sup>109</sup>:

Da leitura do supracitado § 1º, verifica-se prontamente o uso questionável da expressão “renúncia” para definir os benefícios fiscais. Isso porque o *caput* do artigo, como visto, define que o conceito de “renúncia de receita” se refere ao efeito financeiro da concessão de “benefícios fiscais”, motivo pelo qual não se pode confundir os dois institutos. Assim, pode-se concluir que o

---

<sup>109</sup> Idem, *ibidem*.

conceito apresentado pelo dispositivo transcrito não é o de renúncia de receita, mas sim o conceito de “benefício fiscal”, que são as normas que originam as renúncias de receita”.

Ainda, o referido dispositivo revela-se como uma ferramenta apta a auxiliar na identificação dos benefícios e incentivos fiscais, ao descrever que adoção deles implica “redução discriminada de tributos ou contribuições” e “tratamento diferenciado”. Nesse sentido, e ainda quanto à conceituação dos incentivos fiscais, temos que:

Os incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado a instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de confrontar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa<sup>110</sup>.

Desta feita, temos que, como regra, os benefícios fiscais, compreendidos como normas que originam as renúncias de receita, são concedidos pelo ente tributante competente para a instituição do tributo, pois, tendo aquele o poder de instituir e arrecadar possui de igual forma, o poder de conceder desonerações.

Como colocam Alexandre Coutinho da Silveira e Fernando Facury Scaff,<sup>111</sup> a possibilidade de conceder incentivos é atributo da competência, ressaltando o diálogo entre o poder de tributar e de isentar com a autonomia financeira dos entes políticos.

As pessoas políticas que compõem a Federação recebem diretamente da Constituição – e só dela – as suas parcelas do poder fiscal. A Constituição é que define a competência tributária de cada uma, mediante normas concessivas de competência tributária e normas proibitivas de tributação (imunidades). A competência tributária é o produto da aplicação simultânea de tais normas: as primeiras autorizam; as últimas restringem.<sup>112</sup>

Conclui-se, portanto, que o gestor público tem o poder de decidir sobre os seus rumos fiscais financeiros, de instituir e arrecadar tributos, como também de estabelecer desonerações, pois autônomo financeiramente. Em conseqüência, qualquer intervenção em

---

<sup>110</sup> CATAO, Marcos Andre Vinhas. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 92.

<sup>111</sup> SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 31.

<sup>112</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário a luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria dos advogados, 2014, p. 45.

suas decisões político-tributária feriria a referida autonomia garantida pela Constituição, notadamente quando proíbe isenções heterônomas.

Por esse motivo, a concessão de quaisquer benefícios ou incentivos está condicionada aos ditames constitucionais, ou seja, aos princípios e regras que determinam os limites ao poder de tributar. Assim, como ressaltado alhures, os incentivos são concedidos pelo ente tributante competente para a instituição do tributo correspondente e deverão observar os mencionados limites, como se verá adiante.

## 4.2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

### 4.2.1 Legalidade

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu artigo 5º, II, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Tal preceito é a manifestação do princípio da legalidade ou da reserva legal, que, em relação à matéria tributária, prescreve que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça, consoante dispõe o artigo 150, I, da Constituição.

De igual forma, a concessão dos incentivos e benefícios fiscais só poderá ser concretizada mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo ou contribuição, como exige a Carta Magna por meio do artigo 150, § 6º, conferindo, dessa forma, maior controle e transparência às concessões.

Ainda, o Código Tributário Nacional enumera um conjunto de matérias submetidas à reserva legal, como a majoração dos tributos ou a sua redução, no seu artigo 97, II.

No estudo da legalidade, notadamente dos incentivos fiscais, inseridos no âmbito da extrafiscalidade, constata-se, ante a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, um conflito entre o rígido controle de legalidade em matéria tributária e a tributação extrafiscal. Para Schoueri<sup>113</sup>, esse aparente conflito, dada a impossibilidade da norma encerrar todas as possibilidades que regula, não implica no exercício discricionário do poder de tributar pela Administração. Ao contrário, através da inserção de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, o legislador permite uma melhor adaptação às peculiaridades do caso posto, servindo como instrumentos de adaptação da própria lei.

---

<sup>113</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

Dessa forma, garante-se que os objetivos extrafiscais desejados sejam atingidos, sem que essa indeterminação seja sinônimo de discricionariedade, até porque, a admissão do emprego de conceitos jurídicos indeterminados não retira do legislador o seu dever de produzir normas claras, possibilitando a sua compreensão por todos os seus destinatários e, por conseguinte, a indução perseguida<sup>114</sup>.

Importante registrar que, no que toca ao ICMS, a Constituição prescreve, por meio do artigo 155, § 2º, XII, g, que cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

No caso, trata-se da Lei Complementar nº. 24/1975 que exige que os Estados e o Distrito Federal pretendendo conceder benefícios fiscais de ICMS deverão firmar, de forma prévia, convênios entre si, aprovados à unanimidade, no âmbito do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

Assim, tratando-se de desoneração de ICMS, exige-se o consenso de todos os Estados representados, o que, pelo grau de dificuldade, faz com que diversos Estados concedam incentivos fiscais unilateralmente, acirrando a denominada Guerra Fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, por seu turno, apresenta diversos dispositivos que tratam expressamente da renúncia de receita, estabelecendo no já mencionado artigo 14, § 1º, que 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. Ainda, deverá atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das condições listadas no corpo da referida lei, como, por exemplo, a demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias.

Dessa forma, observa-se que, juntamente com a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, a Lei de Responsabilidade Fiscal delineou os limites e requisitos que deverão ser observados na concessão dos incentivos fiscais. Com isso, é possível conferir maior controle e transparência às desonerações, como também garantir que o interesse público não seja violado, por meio de incentivos que não realizem ou desvirtuem os fins constitucionais.

---

<sup>114</sup> Idem. Ibidem.

#### 4.2.2 Igualdade

O princípio da igualdade está contido no artigo 5º da constituição e preceitua de forma genérica a igualdade entre os cidadãos.

Nos termos da lição de Rui Barbosa<sup>115</sup>, na sua Oração dos Moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

Assim, ao aplicador do direito cabe concretizar a isonomia em seu duplo aspecto, tratando de forma semelhante pessoas que se encontram na mesma situação (acepção horizontal) e de maneira diferenciada as pessoas que se encontram em situações distintas (acepção vertical).

Nesse sentido, o artigo 150, II, da Constituição de 1988, prescreve a seguinte vedação aos entes da federação: 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.

Dessa forma, o legislador constituinte cuidou de garantir a isonomia em seu sentido horizontal aos contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. Por outro lado, não afastou a igualdade vertical, possibilitando que seja conferido tratamento desigual aos que se encontrem em situações distintas.

As referidas distinções, por outro lado, não serão implementadas de forma aleatória e arbitrária, sem que sejam observados os critérios legais previstos pelo próprio texto constitucional. Nesse sentido, para o devido e necessário controle da constitucionalidade, os artigos 150, II, 151, I, e 173, parágrafo segundo, cuidaram de estabelecer os denominados privilégios “odiosos”, fatores que não se aceitarão como base de diferenciação por expressão disposição constitucional.<sup>116</sup>

O já mencionado artigo 150 elucida bem a questão, pois trata da vedação de privilégios em razão da profissão exercida pelo contribuinte, diante da previsão do parágrafo

---

<sup>115</sup> BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Disponível em: <[http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui\\_barbosa/FCRB\\_RuiBarbosa\\_Oracao\\_aos\\_mocos.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf)>. Acesso em: 20 out 2016.

<sup>116</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 245.

único do artigo 173, de que é livre o exercício de qualquer atividade econômica. Ainda, o artigo 173, em seu § 2º, veda que empresas públicas e as sociedades de economia mista gozem de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Ressalte-se que o artigo 151 proíbe a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitindo a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Assim, ao permitir que sejam concedidos incentivos fiscais pela União para o desenvolvimento econômico entre as diferentes regiões, não se está diante de um privilégio odioso, mas, na verdade, de um critério de diferenciação expressamente previsto na Constituição Federal, com fulcro na acepção vertical da isonomia<sup>117</sup>.

Segundo Schoueri<sup>118</sup>, apesar de muitos parâmetros consagrados se encontrarem no âmbito da Ordem Tributária, deve-se observar que eles estão relacionados com aqueles advindos da Ordem Econômica, como, por exemplo, a proteção ao meio ambiente como um critério apto a ensejar a discriminação legal. De modo exemplificativo, também são expressamente aceitos como base do *discrimien*, a essencialidade do produto ou serviço, nos termos do artigo 153, § 3º, I, o uso da propriedade segundo a sua função social, conforme o artigo 153, § 4º e 182, § 4º, tratamento diferenciado as microempresas e as empresas de pequeno porte, conforme artigo 179<sup>119</sup>.

Vê-se, portanto, que as discriminações não se realizam de forma aleatória, mas sim, com base em critérios constitucionais previamente estabelecidos, revelando-se legítima a concessão de incentivos fiscais com vistas à consecução dos princípios da ordem econômica, social e tributária.

Por fim, ressalta-se que o tratamento diferenciado deverá ser submetido aos critérios de razoabilidade e proporcionalidade. Através desse procedimento será possível avaliar se as diferenças entre as situações justificam o tratamento diferenciado<sup>120</sup>.

#### 4.2.3 Capacidade contributiva

---

<sup>117</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.246.

<sup>118</sup> Idem. Ibidem.

<sup>119</sup> Idem. Ibidem.

<sup>120</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.248.

A constituição trata, em seu artigo 145, § 1º, do princípio da capacidade contributiva, ao dispor que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Como visto alhures, esse princípio também pode ser considerado um dos critérios de discriminação aceitos pela Constituição, porquanto assenta a ideia de que cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas, na medida de suas possibilidades.

Assim, confere-se um tratamento diferenciado ao contribuinte, de acordo com a sua manifestação de riqueza. Com efeito, não há como separar o princípio da capacidade contributiva do princípio da isonomia, de forma que a doutrina o considera um verdadeiro critério para a realização da isonomia na tributação, presidindo a definição dos encargos tributários para garantir uma tributação justa.<sup>121</sup>

Dessa forma, o imposto é graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, aqueles que exteriorizam mais riqueza possuem maior possibilidade de contribuir para as despesas públicas.

Em matéria de tributação extrafiscal, todavia, a aplicação do princípio da capacidade contributiva pode não ser utilizado como parâmetro para a realização da isonomia<sup>122</sup>.

Assim, alguns doutrinadores sustentam o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva não atua no âmbito da tributação extrafiscal, uma vez que essa é uma ferramenta do Estado para a intervenção na economia, diferentemente da tributação fiscal que objetiva preponderantemente gerar receita ao erário, observada, para tanto, a condição econômica do contribuinte, sob pena de caracterização do efeito confiscatório.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado<sup>123</sup>, por exemplo, leciona:

Podemos dizer que a doutrina segundo a qual o princípio da isonomia impõe que se considere o princípio da capacidade contributiva como o melhor critério para a tributação justa, ou tributação isonômica, diz respeito ao tributo em sua função fiscal. Essa doutrina não impede que outro critério seja considerado melhor, ou juridicamente mais adequado, nos casos em que o tributo é utilizado como instrumento de interferência do estado na atividade econômica, vale dizer, não diz respeito ao tributo em sua função extrafiscal.

Dessa maneira, não obstante a difícil tarefa de conciliar a capacidade contributiva com a tributação extrafiscal, Schoueri constata que o mencionado princípio é apenas um entre os

---

<sup>121</sup> MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 187.

<sup>122</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.247.

<sup>123</sup> MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 187.



vários critérios de discriminação aceitos pela Constituição, de forma que a igualdade não se mede apenas com base na capacidade contributiva. Com efeito, a concessão de incentivos fiscais, ainda que não considere a capacidade para contribuir dos indivíduos beneficiados com a desoneração, deverá atender aos fins constitucionais, esses voltados à mesma finalidade do princípio em tela. “É possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, a contribuintes com idêntica capacidade contributiva. Nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação”<sup>124</sup>.

No caso, como já citado anteriormente, a proteção do meio ambiente constitui fator que autoriza a discriminação legal, sem, contudo, ferir o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, porquanto ao tutelar um bem difuso, toda a comunidade está sendo beneficiada em igual medida<sup>125</sup>.

Assim, a regra jurídica que instituir o incentivo fiscal terá por fim atender ao que preconiza a Constituição Federal, de modo que deverá ser compatível com o princípio da isonomia. Quanto à capacidade contributiva, ainda que a instituição do tributo com finalidade extrafiscal não leve em consideração as condições econômicas do contribuinte, deverá, sempre que possível, ser observada, nos termos da Constituição.

Expostas algumas premissas básicas sobre os benefícios fiscais e incentivos fiscais como espécies daqueles, diferenciados pela pretensão de induzir o comportamento do contribuinte, como também o atendimento aos preceitos constitucionais, avança-se agora para a análise das suas formas de manifestação.

#### 4.3 INSTRUMENTOS UTILIZADOS NA CONCESSÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS

Os incentivos podem ser estabelecidos em todas as modalidades de tributos, alterando as regras de incidência tributária, com o fito de induzir comportamentos, através de desonerações, na forma de isenção, reduções na base de cálculo, alíquota zero, remissão, anistia, crédito presumido, entre outras formas.

A seguir discorreremos, de forma sucinta, sobre os principais instrumentos utilizados na concessão de incentivos fiscais, para então passarmos a análise dos incentivos fiscais ambientais propriamente.

---

<sup>124</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.247.

<sup>125</sup> SOARES PINTO, Tibério Carlos. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 563.

### 4.3.1 Isenções

A isenção, tal como os demais incentivos fiscais, é uma forma de desoneração do tributo.

Para a doutrina tradicional, as isenções são concebidas como forma legal de dispensa do tributo devido. Para Rubens Gomes de Souza<sup>126</sup>, a isenção é um favor concedido por lei.

Em outras palavras, a regra jurídica de tributação incidiria fazendo surgir a obrigação e o crédito tributário, todavia com a incidência da regra jurídica de isenção, o sujeito passivo estaria dispensado do pagamento do tributo<sup>127</sup>.

Por outro lado, parte da doutrina combate essa concepção, pois entende que a isenção apenas retira parcela da hipótese de incidência da regra de tributação, tratando-se de uma exceção feita por lei à regra de incidência.

Nesse caso, o legislador ao editar a norma tributária exclui do seu campo de incidência, ou seja, do seu fato gerador, determinados fatos ou atos que não serão objeto de tributação.<sup>128</sup>

Em razão do disposto no artigo 175, I, do CTN, que considera a isenção uma forma de exclusão do crédito tributário, entende-se que o instituto exclui tão somente a obrigação do pagamento do tributo, uma vez que não há que se falar na existência de um crédito sem que haja uma obrigação correspondente<sup>129</sup>.

Não se confundem, portanto com as imunidades, também denominadas como limitações constitucionais ao poder de tributar. Segundo, Hugo de Brito Machado “imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado”<sup>130</sup>.

Dessa forma, a imunidade obsta que aquilo considerado imune seja definido como hipótese de incidência tributária. De fato, as imunidades vedam o exercício da competência

---

<sup>126</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit.

<sup>127</sup> Idem. Ibidem.

<sup>128</sup> MELLO, Gustavo Miguez. Simões; Marques Luiz Carlos. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 141.

<sup>129</sup> BRANDÃO, Renata Figueiredo. *Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para 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. Acesso em: 02 abr 2016.

<sup>130</sup> SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 34.

tributária por expressa determinação do texto constitucional, diferentemente das isenções que equivalem apenas à hipótese de não incidência.

Por esse motivo, Fiori destaca que as imunidades não se incluem na definição de incentivos fiscais, pois tais normas atuam em momento anterior à norma de incidência, “determinando, em plano superior, restrições para a imposição tributária dos entes políticos. Nesse sentido, não havendo poder de tributar, também logicamente não haverá poder de renunciar”<sup>131</sup>.

Quanto à classificação das isenções, o tema não é pacífico. Nesse sentir, Sacha Calmon Navarro Coelho defende ser impossível a figura da isenção parcial, pois, segundo o mencionado autor, “a isenção é total ou não é, porque sua *essentialia* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação”<sup>132</sup>.

Corroborando com o mencionado autor, Elcio Fiori Henriques<sup>133</sup> leciona que:

A isenção só pode ser total, pois a isenção é o contrário da incidência do tributo, confundindo-se inclusive com as normas de não incidência. Nesse sentido, as reduções do valor a ser pago pressupõem a incidência da norma e a existência da relação obrigacional jurídico-tributário, motivo pelo qual não podem se confundir com o fenômeno da isenção ou da não incidência.

Quanto à sua forma de concessão, essa deve ser feita por meio de lei específica, nos termos do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, sujeitando-se, portanto, ao princípio da legalidade. Ainda, deve observar o princípio da generalidade da tributação, vedando-se a concessão de isenções injustificadas ou que não atendam aos valores consagrados na Carta Magna<sup>134</sup>.

Consideram-se odiosos os incentivos concedidos sem atender ao ideal de justiça, sem fundamento ético, discriminando pessoas e sem observar os princípios constitucionais da tributação. Com efeito, a isenção deverá:

(i) fundamentar-se na proteção de um valor econômico ou social; (ii) haver pertinência lógica entre o seu fundamento e os elementos que atinge na obrigação tributária; (iii) ser concedida por meio de mecanismos razoáveis e

---

<sup>131</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit.

<sup>132</sup> MELLO, Gustavo Miguez. SIMÕES, Marques Luiz Carlos. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 142.

<sup>133</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit.

<sup>134</sup> Idem

em valores proporcionais ao fim buscado.<sup>135</sup>

Dessa forma, as isenções podem ser concedidas para estimular comportamentos na ordem econômica, afigurando-se, nesses casos, como uma espécie de incentivo fiscal.

#### 4.3.2 Anistia e Remissão

A anistia é a exclusão das penalidades pecuniárias da obrigação tributária, através do perdão das infrações<sup>136</sup>. A remissão, por sua vez, é o perdão da própria dívida, feita pelo credor em benefício do devedor, mediante lei específica<sup>137</sup>.

Logo, a norma que concede a anistia perdoa a dívida, tal como ocorre na remissão, contudo, nessa última perdoa-se o tributo devido e não as multas pelo descumprimento de obrigações acessórias<sup>138</sup>.

A diferenciação, portanto, reside no fato de que a anistia sempre se referirá à multa, ao passo que a remissão se refere à dispensa do pagamento do tributo devido.

Ambos os institutos estão previstos no artigo 150, § 6º, que, ao tratar dos limites ao poder de tributar, determina que, qualquer das formas de renúncia de receita, como a isenção, a anistia e a remissão, só poderá ser concedida mediante lei específica.

Assim, por também constarem no conceito de “benefício fiscal” retirado do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, as normas que instituem anistia e a remissão podem ser utilizadas para a concessão de incentivos fiscais.

#### 4.3.3 Alíquota zero

De natureza jurídica semelhante à isenção, a alíquota zero também é uma forma de desoneração tributária, que atua reduzindo o *quantum debeat* do tributo, ou seja, o quanto será pago<sup>139</sup>.

---

<sup>135</sup> MELLO, Gustavo Miguez. SIMÕES, Marques Luiz Carlos. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 143.

<sup>136</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 941.

<sup>137</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 954.

<sup>138</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 7. ed. São Paulo: Método, 2013, p. 471.

<sup>139</sup> MELLO, Gustavo Miguez. SIMÕES, Marques Luiz Carlos. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 144.

A alíquota zero e uma fórmula inibidora da operatividade funcional de regramatriz, de tal forma que, mesmo acontecendo o evento tributário, no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não irradiam justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto<sup>140</sup>.

Não se deve confundir o instituto, todavia, com as isenções. É que, conforme mencionado alhures, o artigo 150, § 6º, da Constituição Federal vincula a concessão de isenções ao princípio da legalidade, uma vez que somente por lei poderá ser concedida. Por outro lado, o artigo 153, § 1º faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas de alguns impostos federais, como a alíquota do imposto sobre produtos industrializados.

Assim, tem-se utilizado da redução de alíquotas, chegando-se a alíquota zero, como uma forma de esquivar-se da observância do princípio da legalidade. A alíquota zero:

É uma fórmula que tem sido utilizada para conceder isenções. Na verdade, sendo a alíquota uma expressão matemática que indica o número de vezes que a parte está contida no todo, a expressão alíquota zero encerra uma contradição em seus próprios termos porque zero certamente não indica o número de vezes que a parte está contida no todo.<sup>141</sup>

Como a isenção, a redução de alíquotas pode ser utilizada para a concessão de incentivos fiscais, observando-se que, no caso da redução de alíquotas, não será necessário percorrer todo o processo legislativo para a sua instituição, com também para o seu restabelecimento, uma vez que isso ocorrerá por ato do Executivo.

Com efeito, a desoneração de produtos por meio da alíquota zero é cabível quando o Executivo visar medidas pontuais ou de curto prazo, geralmente transitórias, que tipicamente visam melhorias conjunturais, pois não terá que percorrer todo o caminho do processo legislativo. Por outro lado, as isenções, desonerações de caráter permanente e duradouro, que se sujeitam ao longo e complexo processo legislativo, são cabíveis em situações que exigem mudanças fundamentais, de longo prazo, relativas a uma política estrutural, portanto<sup>142</sup>.

#### 4.3.4 Crédito presumido

---

<sup>140</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit.

<sup>141</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 172.

<sup>142</sup> GODÓI, Marciano Seabra; GIANETTI Leonardo Varella. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 369.

O crédito presumido está expressamente mencionado na redação do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, como também no artigo 14, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, que, como visto alhures, trata da renúncia de receita, sendo assim definido por Kiyoshi Harada:

Valor estimativo, fixado pelo poder público a favor do contribuinte do imposto de natureza não cumulativa em função dos insumos, combinação dos fatores de produção (matérias primas, materiais secundários consumidos no processo de industrialização, energia consumida etc.) que entram na produção de certos bens e serviços.<sup>143</sup>

Assim, traduz-se na constituição fictícia de créditos calculados pela aplicação de uma determinada alíquota sobre o valor do imposto devido na operação. Com efeito, os créditos abatidos acarretam reduções do valor final do imposto.

Em regra, confere ao contribuinte a opção de se creditar de um valor presumido, que implicará na redução do valor devido, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos, enquadrando-se como benefícios fiscais. De forma elucidativa, Elcio Fiori Henriques<sup>144</sup> assevera que:

Exemplo clássico é a sistemática de crédito outorgado de ICMS para os prestadores de serviços de transporte, em que se permite às transportadoras a opção de, em troca do direito de aproveitamento de créditos sobre os insumos, obter um crédito correspondente a 20% dos débitos de imposto no período.

Através desse mecanismo ocorre uma redução direta sobre o débito apurado à título de ICMS devido, subtraindo-se deste o montante relativo ao crédito constituído.

Destarte, através das normas instituidoras de créditos presumidos pode-se estimular condutas dos diversos setores da atividade econômica, figurando, assim, como instrumentos para a concessão de incentivos fiscais.

#### **4.3.5 Redução da base de cálculo**

---

<sup>143</sup> HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade fiscal: Lei Complementar n. 101/200 comentada e legislação correlata anotada. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002 apud BRANDÃO, Renata Figueiredo. *Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para 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. Acesso em: 02 abr 2016.

<sup>144</sup> HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit.

O tributo é quantificado a partir de dois elementos, a base de cálculo e a alíquota. A primeira tem por objetivo quantificar o objeto da imposição fiscal, sobre o qual será aplicada a alíquota, para ter como resultado o valor do tributo <sup>145</sup>.

Expressamente mencionada na redação do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, a redução da base de cálculo ocasiona a redução do valor do tributo, enquadrando-se no conceito de “benefício fiscal”. Assim sendo, pode ser utilizada como forma de estimular comportamentos que realizem fins públicos.

---

<sup>145</sup> MELO, Jose Eduardo Soares. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 308.

## 5 A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS

Conforme demonstrado nos capítulos anteriores, por meio de medidas interventivas, o poder público pode implementar condutas ambientalmente desejáveis, e que os incentivos fiscais podem ser utilizados para esse fim, através da sua função de influenciar comportamentos, procederemos à análise dos incentivos fiscais no direito ambiental.

### 5.1 ASPECTOS GERAIS

Como evidenciado no primeiro capítulo, o bem ambiental tem como característica ser bem de uso comum do povo, essencial à sadia qualidade de vida, motivo pelo qual é imperiosa a sua defesa e preservação para as presentes e futuras gerações, nos termos da Constituição Federal de 1988.

Diante essa imposição constitucional de preservação do meio ambiente – em face do Poder Público e dos cidadãos – busca-se formas pela qual se daria essa atuação conjunta entre a sociedade e o Estado. Nesse contexto, os entes políticos podem criar políticas conjuntas com o setor privado, com vistas à proteção ambiental.

Assim, para assegurar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, concretizando, assim, as finalidades da ordem econômica, uma vez que essa se pauta, também, pelo princípio da defesa do meio ambiente, é que se busca uma articulação entre o Estado e os agentes econômicos para que estes procurem inovar suas tecnologias, a partir de incentivos oferecidos pelo Poder Público, com a intenção de reduzir as consequências negativas ocasionadas pelas atividades econômicas ao meio ambiente.

Luís Eduardo Schoueri leciona que os atuais problemas verificados no âmbito ambiental, como a existência de irreversibilidades e a distribuição e utilização equitativa dos recursos, somadas as metas constitucionais, exigem uma atuação positiva do Estado, que pode ser concretizada mediante incentivos de ordem tributária<sup>146</sup>.

Segundo Terence Trennepohl<sup>147</sup> “os instrumentos econômicos influenciam na adoção de políticas de incentivo, mormente nos preços de bens e serviços, tornando mais atraente a opção ecologicamente mais desejável”.

Nesse sentido, e ante a elevada carga tributária brasileira – que seria agravada com a

---

<sup>146</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 98.

<sup>147</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 89.



instituição de um novo tributo para a defesa do meio ambiente – os incentivos fiscais revelam-se como a possibilidade mais acertada para uma política tributária orientada para a proteção ambiental.

Partindo dessa premissa, dada a intenção de demonstrar a possibilidade da adoção de condutas voltadas a defesa do meio ambiente, como a concessão de incentivos fiscais com finalidade ambiental, passa-se agora a analisar as competências ambientais na Constituição de 1988, a permitir a atuação dos entes federados nesse sentido.

## 5.2 COMPETÊNCIA AMBIENTAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Como sabido, a Constituição Federal, através do seu artigo 145, atribuiu competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para criarem seus impostos, taxas e contribuições de melhoria. Por outro lado, o poder de tributar não está adstrito apenas à arrecadação.

Como demonstrado alhures, tendo em vista o princípio da legalidade, os incentivos fiscais são concedidos por lei, pelo ente tributante competente para a instituição do tributo, pois, tendo aquele o poder de instituir e arrecadar possui de igual forma, o poder de conceder desonerações. Onde, “sua concessão está ligada à competência normativa que cabe na competência do ente público respectivo e deve ser exercido nos termos da constituição e da lei que os autorize”<sup>148</sup>.

Dito isso, é devido o exame da repartição das competências ambientais entre os entes federativos com o propósito de analisar o emprego de incentivos fiscais de natureza ambiental.

Em matéria de meio ambiente, a Constituição, no seu artigo 23, conferiu à União, aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal, competência material comum para, entre outras, proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas, preservar as florestas, a fauna e a flora, de forma cooperativa.

Em contrapartida, no âmbito da competência legislativa, ou seja, no que diz respeito à aptidão dos entes federativos para legislar sobre matéria ambiental, a atuação da União, dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, é limitada pelo texto constitucional que prevê competências ambientais exclusivas, comuns, concorrentes e suplementares.

Segundo o artigo 24, compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar

---

<sup>148</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 691.

concorrentemente sobre florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição, bem como sobre responsabilidade por dano ao meio ambiente.

No âmbito da legislação concorrente, a União limitar-se-á a estabelecer normas gerais<sup>149</sup>, possibilitando aos demais entes a possibilidade instituir políticas públicas relacionadas com o meio ambiente, como o emprego de normas tributárias indutoras. Registre-se também que, inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades<sup>150</sup>.

No que diz respeito aos Municípios, apesar de não terem capacidade para legislar de forma concorrente sobre matéria ambiental, possuem competência legislativa suplementar, através da qual poderão suprir eventuais lacunas da lei federal ou estadual adaptando-as a realidade local, sem, contudo, restringir ou ultrapassar os limites da proteção estabelecida pela União e Estados em suas respectivas normas<sup>151</sup>.

O artigo 22 da Constituição conferiu competência privativa à União para legislar sobre águas, jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia e atividades nucleares de qualquer natureza.

Assim, constata-se que, nos mencionados casos, os Estados e Municípios, em observância às condições estabelecidas pela própria Constituição, não poderão exercer, sobre as matérias de competência privativa da União, a parcela do poder de tributar que lhes foi conferida pela Carta Magna.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri<sup>152</sup> assevera que:

Se há casos em que a atuação dos estados e municípios está limitada, por se tratar de matéria cuja regulação se encontra na competência exclusiva da União, parece-nos que não poderiam aquelas Pessoas Jurídicas de Direito Público, valendo-se de sua competência tributária, regular, por meio do tributo, o que não poderia ser regulado por norma direta.

Destarte, a adoção de incentivos fiscais em matéria ambiental será possível, desde que, observadas as competências tributárias e legislativas materiais de cada um dos entes políticos, o texto constitucional não imponha nenhum limite.

---

<sup>149</sup> Constituição federal, art. 24, § 2º.

<sup>150</sup> Constituição federal, art. 24, § 3º.

<sup>151</sup> FERREIRA, Heline Sivini. Competências ambientais. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATO; José Rubens Leite (Orgs.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 235.

<sup>152</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 252.

### 5.3 EXEMPLOS DE INCENTIVOS FISCAIS EM MATÉRIA AMBIENTAL

Examinando a legislação brasileira, é possível encontrar diversos exemplos de normas tributárias indutoras com viés ambiental, que, através da redução da receita, têm por finalidade tutelar o meio ambiente, de forma a atender a política social, econômica e ambiental adotada pela Constituição Federal.

Percebe-se um crescimento na utilização de instrumentos tributários atrelados a preservação do meio ambiente, notadamente dos incentivos fiscais, uma vez que a Constituição permite que determinados tributos sejam alterados pelo legislador para alcançar fins diversos da simples arrecadação, de modo a induzir comportamentos desejáveis à tutela ambiental.

A União, Estados e Municípios utilizando-se da função extrafiscal dos tributos, a partir da competência que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, podem manejar incentivos fiscais aptos a promover mudanças no comportamento dos contribuintes, a partir da concessão de isenções, redução de alíquotas, da base de cálculo ou outros estímulos fiscais de caráter premial.

Nesse sentido, no âmbito dos impostos federais, cita-se Lei nº 5.106, de 02 de setembro de 1966, cujo texto (atualmente revogado) de forma pioneira dispunha que as pessoas físicas poderiam abater da renda bruta de suas declarações de rendimentos as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento. Às pessoas jurídicas, por sua vez, era devido descontar até 50% do valor do imposto das mencionadas importâncias<sup>153</sup>. Seguindo, o Decreto Federal 755/1993 reduziu as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre os veículos automotores movidos a gasolina e álcool. Embora, nesse caso, a intenção do legislador tenha sido incentivar a produção de carros movidos a álcool para reduzir a importação de petróleo, o estímulo contribuiu para diminuir a poluição nas cidades<sup>154</sup>.

A Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, isentou da cobrança do referido imposto as áreas de preservação permanente e de reserva legal, como também aquelas de interesse ecológico para

---

<sup>153</sup> BRASIL. *Lei nº 5.106/1966*, art. 1º, § 3º. Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L5106.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm)>. Acesso em: 02 nov 2016.

<sup>154</sup> COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p.320.

a proteção dos ecossistemas<sup>155</sup>.

O Decreto 5.297/2004<sup>156</sup>, por seu turno, dispõe sobre os coeficientes de redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na produção e na comercialização de biodiesel, um estímulo à produção desse combustível sabidamente renovável e ambientalmente correto.

A MP 75/2002, não obstante rejeitada pela Câmara dos Deputados, previu, com o intuito de estimular a reciclagem dos desperdícios, resíduos e aparas de plástico, e minimizar, com isso, os graves danos que causam ao meio ambiente, a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para produtos reciclados, quando utilizados em processo de industrialização<sup>157</sup>.

Por outro lado, a Proposta De Emenda à Constituição nº 1, de 2012, em tramitação no Senado Federal, tem o intuito de alterar o art. 150, VI, da Constituição Federal, para instituir imunidade de impostos incidentes sobre produtos elaborados com material reciclado ou reaproveitado<sup>158</sup>. A PEC aguarda deliberação do Plenário.

Atualmente, diversos Projetos de Lei ordinária que versam sobre incentivos fiscais de cunho ambiental estão em trâmite na Câmara dos Deputados.

O Projeto de Lei nº. 5974/2005 dispõe sobre incentivos fiscais para projetos ambientais. No caso, pessoas físicas e jurídicas poderão deduzir do imposto de renda devido, respectivamente, até 80% (oitenta por cento) e até 40% (quarenta por cento) dos valores efetivamente doados a entidades sem fins lucrativos, para aplicação em projetos destinados a promover o uso sustentável dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente<sup>159</sup>.

De acordo com o mencionado Projeto de Lei, os projetos referidos serão acompanhados de planilhas de custos, que serão submetidos ao Ministério responsável pela política nacional de Meio Ambiente e, para serem aprovados, deverão enquadrar-se nas diretrizes, prioridades e normas do Fundo Nacional do Meio Ambiente, estabelecido por meio da Lei nº 7.797, de 10 de junho de 1989.

---

<sup>155</sup> Lei nº 9.393/1966, art. 10, II, “a” e “b”.

<sup>156</sup> BRASIL. *Decreto 5.297/2004*, art. 3º. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm)>. Acesso em: 02 nov 2016.

<sup>157</sup> BRASIL. *Medida Provisória nº 75*, de 24 de outubro de 2002, art. 6º. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas\\_2002/75.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/75.htm)>. Acesso em: 02 nov 2016.

<sup>158</sup> BRASIL. Senado Federal. *Proposta De Emenda à Constituição nº 1, de 2012*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/104116>>. Acesso em: 30 out 2016.

<sup>159</sup>BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 5974/2005*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=301799>>. Acesso em: 30 out 2016.

Apensos ao PL 5974/2005 estão os projetos de leis nº 7224/2010, 1428/2011, 3745/2015, 3873/2012, 6146/2013 e 3186/2015, todos em tramitação no Congresso Nacional, e que versam sobre o mesmo tema, qual seja, a concessão de incentivos fiscais ambientais.

O Projeto de Lei nº 7224/2010, em especial, concede incentivo fiscal do Imposto sobre a Renda às pessoas físicas ou jurídicas que implantarem projetos de reflorestamento e florestamento e de preservação do meio ambiente. Assim, se aprovado, traria de volta ao ordenamento jurídico, o estímulo outrora concedido pela revogada Lei nº 5.106/1966, anteriormente citada<sup>160</sup>.

No mesmo sentido, o Projeto de Lei nº 3745/2015 dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais no âmbito do imposto de renda às pessoas físicas e jurídicas que financiem projetos de florestamento e reflorestamento e de despoluição de águas. De acordo com o projeto, os dispêndios efetivamente realizados com a implantação e manutenção de projetos de florestamento e reflorestamento e de despoluição de águas, serão deduzidos ao limite de dez por cento do imposto devido, pela pessoa física e a pessoa jurídica tributada com base no lucro real<sup>161</sup>.

Por sua vez, o Projeto de Lei nº 3186/2015 cria mecanismos de incentivo às atividades de proteção ao meio ambiente, também por intermédio de deduções no imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas. No caso, os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias referentes a doações e patrocínios em atividades de proteção ao meio ambiente, assim definidas na legislação pertinente, desde que os projetos tenham sido previamente aprovados pelo órgão federal competente do Sistema Nacional do Meio Ambiente (Sisnama)<sup>162</sup>.

Alargando o campo de incidência dos incentivos, o Projeto de Lei nº 3873/2012 institui incentivo fiscal não só para o patrocínio de projetos ambientais, mas, também, para projetos culturais e artísticos de conteúdo ecológico. Para tanto, prevê que as pessoas jurídicas poderão deduzir até 20% (vinte por cento) do valor devido relativo ao Imposto de Renda e 8% (oito por cento) da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devida à União para o patrocínio desses projetos<sup>163</sup>.

---

<sup>160</sup>BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 7224/2010*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=474940>>. Acesso em: 30 out 2016.

<sup>161</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 3745/2015*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2056502>>. Acesso em: 30 out 2016.

<sup>162</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 3186/2015*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1806412>>. Acesso em: 30 out 2016.

<sup>163</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 3873/2012*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=544765>>. Acesso em: 30 out 2016.

Outro projeto, esse mais recente, em andamento é o Projeto de Lei nº 5192/2016, que permite a dedução, do imposto sobre a renda devido por pessoas físicas e jurídicas, de valores doados a projetos e atividades de reciclagem.

O texto do projeto prevê que poderão ser deduzidos do imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual por pessoas físicas ou em cada período de apuração, trimestral ou anual, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, 50% (cinquenta por cento) do valor das doações, efetuadas no ano-calendário e devidamente comprovadas, na forma do regulamento, a projetos e atividades de reciclagem previamente aprovados pelo órgão competente do Poder Executivo.

O projeto destaca-se, também, pelo fato de fazer expressa previsão de que, no mínimo 5% (cinco por cento) do montante anual de doações efetuadas a cada projeto ou atividade de reciclagem, deverão ser aplicados em cursos de capacitação para seus integrantes. Mencionando, ainda, que os mencionados cursos devem promover a educação nas áreas de empreendedorismo, segurança e saúde no trabalho, meio ambiente, finanças pessoais e demais temas relacionados à implementação de projetos e atividades de reciclagem.

Dessa forma, estimulando o setor de reciclagem de resíduos sólidos, mediante a desoneração fiscal, e promovendo a educação dos profissionais envolvidos no projeto, o legislador promoveu a tutela integrada dos direitos sociais e da proteção do ambiente, atendendo ao critério de justiça socioambiental, necessário para uma vida digna e saudável, em um ambiente ecologicamente equilibrado, como prescreve a Constituição Federal<sup>164</sup>.

Passando aos projetos de lei de incentivo ambiental relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), destaca-se o Projeto de Lei nº 635/2015, que tem por objetivo desonerar a aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao processamento de resíduos sólidos e incentivar a aquisição de resíduos sólidos utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de outros produtos<sup>165</sup>.

O referido projeto alteraria se aprovado, o artigo 1º da Lei nº 12.305/2010, que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos, para acrescentar-lhe o artigo 44-A, para prever o seguinte: a pessoa jurídica que exerça preponderantemente atividade de reciclagem de resíduos sólidos ou relacionada a suas etapas preparatórias, conforme definido pelo regulamento, faz jus a redução em até 70% (setenta por cento), das alíquotas do Imposto sobre

---

<sup>164</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito constitucional ambiental: estudos sobre a constituição, os direitos fundamentais e a proteção do ambiente*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 46.

<sup>165</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 635/2015*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=988676>>. Acesso em: 30 out 2016.

Produtos Industrializados previstas na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), sobre a aquisição no mercado interno ou a importação de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, assim como acessórios sobressalentes e ferramentas que os acompanhem, destinados à reciclagem de resíduos sólidos e ao seu aproveitamento como fonte geradora de energia.

Imperioso registrar que a mencionada Lei nº 12.305/2010 traz em seu corpo, mais especificamente no artigo 44, expressa menção à possibilidade dos entes federados instituírem normas com o objetivo de conceder incentivos fiscais, financeiros ou creditícios, respeitadas as limitações da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Os incentivos são destinados às indústrias e entidades dedicadas à reutilização, ao tratamento e à reciclagem de resíduos sólidos produzidos no território nacional; a projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, prioritariamente em parceria com cooperativas ou outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis formadas por pessoas físicas de baixa renda; e à empresas dedicadas à limpeza urbana e a atividades a ela relacionadas.

Buscando incentivar o aproveitamento da energia solar para produção de eletricidade, o Projeto de Lei nº 8322/2014, do Senado, atualmente em tramitação, possui o propósito de isentar as células solares do imposto sobre importação e de isentar da incidência do IPI, da Cofins e da Contribuição para o PIS/PASEP, além das células solares, os conversores de corrente contínua e os medidores de eletricidade digitais<sup>166</sup>.

Além disso, prevê que os trabalhadores utilizem saldo que disponham em suas contas vinculadas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) para aquisição de sistema fotovoltaico destinado à geração distribuída de energia elétrica.

Nos termos do relatório, o projeto busca, através da concessão de incentivos fiscais, fomentar a produção de energia fotovoltaica, ou seja, aquela obtida através da conversão direta da luz em eletricidade, de maneira descentralizada, realizada pelos próprios consumidores, especialmente os residenciais, por meio da instalação de painéis solares sobre os telhados das residências e outras edificações. Essa modalidade, chamada de geração distribuída, apresenta grandes vantagens, como a redução das faturas de eletricidade das famílias, aumenta a oferta energética e evita o carregamento dos sistemas de transmissão e de distribuição, diminuindo os investimentos requeridos, os custos de operação e as perdas elétricas, e, de maneira especial, reduzem os impactos ambientais relacionados ao consumo de matéria e energia.

---

<sup>166</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 8322/2014*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=860916>>. Acesso em: 30 out 2016.

No âmbito dos impostos estaduais, ainda é possível reduzir os valores do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, levando em consideração para tanto o uso de combustível ecologicamente correto, como o etanol obtido a partir da cana-de-açúcar ou o gás natural.

Nesse sentido a Lei Estadual nº. 948/1985, do Rio de Janeiro, que instituiu tratamento diferenciado para carros movidos a gasolina e álcool, como também para aqueles utilizados na limpeza urbana<sup>167</sup>.

Também no intuito de estimular o uso de combustíveis mais limpos, o Estado do Mato Grosso editou a lei nº 8.794/2008 e institui a Política Estadual de Apoio à Produção e à Utilização do Biodiesel, de óleos vegetais e de gordura animal.

Nos termos da referida lei, a Política Estadual do Biodiesel tem os seguintes objetivos: I – apoiar a produção e a utilização do biodiesel, óleos vegetais e de gordura animal, como fonte de energia renovável; II – integrar o Estado no esforço de introdução do biodiesel, de óleos vegetais e de gordura animal na matriz energética nacional, em consonância com as ações do governo federal; III – promover os benefícios sociais, ambientais e econômicos decorrentes da utilização do biodiesel; IV – buscar o aumento da produtividade e da melhoria da qualidade das oleaginosas produzidas no Estado<sup>168</sup>.

Para a sua consecução busca a articulação com os setores produtivo e agroindustrial relacionados à produção de óleos vegetais, exclusivamente aqueles que utilizam matéria-prima oriunda do Estado, através da integração das ações públicas e privadas. Tudo isso com respeito à legislação ambiental, com a adoção de medidas de controle da poluição e da contaminação do meio ambiente.

Visando estimular as operações realizadas com Biodiesel-B100 e glicerina a lei instituiu incentivo fiscal para a redução da carga tributária final dos referidos produtos, de 0% (zero por cento) a 7% (sete por cento). Tratando-se de empresas que possuem o Selo Combustível Social da Agricultura Familiar dentro do Estado de Mato Grosso, na venda do biodiesel B100, terão carga tributária final de 0% (zero por cento) a 3% (três por cento). Tal estímulo é um excelente exemplo de política pública que, em consonância com os ditames constitucionais, conjuga desenvolvimento e o uso racional dos recursos naturais, resultando

---

<sup>167</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 85.

<sup>168</sup> MATO GROSSO. *Lei nº 8.974/2008*, artigo 2º. Institui a Política Estadual de Apoio à Produção e à Utilização do Biodiesel, de óleos vegetais e de gordura animal. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/65545189e9bfc306042573cd003bed7d?OpenDocument>>. Acesso em: 02 nov 2016.



em melhoria das condições sociais. Nesse sentido, o Estado do Ceará, através da Lei nº 15.086/2011, criou o Selo Verde para certificar produtos compostos de materiais reciclados, para o gozo de benefícios e incentivos fiscais concedidos aos contribuintes, nos termos da legislação tributária específica<sup>169</sup>.

Nos termos da referida lei, o Selo Verde consiste em uma certificação conferida pela Superintendência Estadual do Meio Ambiente – SEMACE por produto que resulte da reciclagem de resíduos sólidos, material, substância, objeto ou bem descartado resultante de atividades humanas em sociedade, a cuja destinação final se procede, se propõe proceder ou se está obrigado a proceder, nos estados sólido ou semissólido, bem como gases contidos em recipientes e líquidos cujas particularidades tornem inviável o seu lançamento na rede pública de esgotos ou em corpos d'água, ou exijam para isso soluções técnica ou economicamente inviáveis em face da melhor tecnologia disponível.

Por sua vez, o Decreto 31.256/2013 tratou de regulamentar a lei supramencionada, prevendo, para o contribuinte que possua a Certificação do Selo Verde emitida pela SEMACE, a redução de base de cálculo do ICMS dos produtos resultantes de reciclagem de papel, papelão, plástico, resíduos da construção civil e outros materiais recicláveis, nos termos da legislação tributária específica.

Por seu turno, a Lei Estadual nº 15.228/2012 deu nova redação à lei cearense que regulamenta o ICMS, para reduzir em 58,82% (cinquenta e oito vírgula oitenta e dois por cento) a base de cálculo do referido imposto para os produtos resultantes de reciclagem, desde que possuam a Certificação do Selo Verde emitida pela Superintendência Estadual do Meio Ambiente.

No Estado do Ceará, atualmente, 64 empresas estão registradas e sindicalizadas ao Sindiverde, o Sindicato das Empresas de Reciclagem de Resíduos Sólidos Domésticos e Industriais no Estado, sendo a grande maioria pequenas empresas. Por outro lado, em torno de 64,5% das empresas ainda são informais, deixando-se de injetar R\$ 200 milhões na economia do Estado em virtude de não desenvolver completamente a coleta seletiva. Atualmente, geram em torno de 14 mil empregos diretos e indiretos<sup>170</sup>.

Vê-se, portanto, que o setor tem muito a crescer, notadamente em razão da lei que

---

<sup>169</sup> CEARÁ. *Lei nº 15.086/2011*. Cria o selo verde para certificar produtos compostos de materiais reciclados e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/legislacao\\_download/ano\\_2011/leis/15086.pdf](http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2011/leis/15086.pdf)>. Acesso em: 30 out 2016.

<sup>170</sup> SENAI. *Ceará disponibiliza primeiro anuário brasileiro do setor de reciclagem*. Disponível em: <<http://www.senai-ce.org.br/96983/fiecnovicias/ceara-disponibiliza-primeiro-anuario-brasileiro-do-setor-de-reciclagem>>. Acesso em: 05 nov 2016.

criou o Selo Verde para certificar produtos compostos de materiais reciclados, instrumentalizando a concessão de incentivos fiscais ambientais, que, além da possibilidade de reduzirem substancialmente o valor do recolhimento dos impostos, incentivando a atividade de reciclagem, podem diminuir o impacto ambiental e social causados pelo lixo.

Assim, fomentando a reciclagem e o reaproveitamento de materiais, busca-se reduzir a geração de toneladas de lixo diariamente recolhido, aumentando a captação, a comercialização e a industrialização dos materiais recicláveis. Dessa forma, impulsionando a cadeia produtiva da reciclagem (do pequeno catador, passando pelas cooperativas até as indústrias recicladoras), promove-se de maneira efetiva o desenvolvimento sustentável, aliando proteção ambiental ao crescimento econômico e à redução das desigualdades sociais.

No Estado de São Paulo incentiva-se a produção de energia elétrica na microgeração de energia solar e de peças para o setor de energia fotovoltaica, através do Decreto nº 61.439/2015, que concede isenção de ICMS sobre a energia elétrica fornecida para microgeradores e minigeradores na quantidade correspondente à energia elétrica injetada na rede de distribuição<sup>171</sup>.

A medida incentiva a produção de energia solar, pois é válida para os créditos de energia ativa produzidos na própria unidade consumidora e também para outras unidades do mesmo titular, ou seja, pode-se utilizar os créditos de energia para a utilização em outra unidade consumidora.

No mesmo sentido o Decreto nº 61.440/2015, que concede isenção de ICMS para a produção de equipamentos destinados a geração de energia eólica e solarimétrica. A medida isenta o ICMS das partes e peças de aerogeradores, geradores fotovoltaicos e torres para suporte de energia eólica.

Com isso, busca-se reduzir os custos de produção e de uso da energia solar, que poderá ser produzida pelos próprios consumidores, além de contribuir para a geração de empregos, renda e novas tecnologias, promovendo inclusão social e reduzindo impactos ambientais.

Ainda, o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação De Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, também pode ter sua base de cálculo ou alíquota reduzida quando o objeto da transmissão tiver interesse ambiental.

Os Municípios também podem utilizar-se dos incentivos fiscais para a promoção do meio ambiente. Destaca-se o uso do Imposto Territorial Predial Urbano – IPTU, para

---

<sup>171</sup> SÃO PAULO. *Decreto nº 61.439/2015*, art. 1º. Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2015/decreto-61439-19.08.2015.html>>. Acesso em: 30 out 2016.

incentivar a adoção de medidas ambientalmente desejáveis, como bem demonstram os exemplos a seguir.

O Município de Guarulhos, através da edição da Lei Municipal nº 6.793/2010, concede incentivos fiscais ambientalmente orientados. Em capítulo específico, denominado “Dos Incentivos Ambientais”, a mencionada lei estabelece que será concedido desconto no valor anual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU<sup>172</sup>.

A desoneração ocorre da forma seguinte, nos termos do seu artigo 61:

I - para imóveis edificados horizontais: até 2% (dois por cento), quando possuírem em frente ao seu imóvel uma ou mais árvores, escolhidas entre os tipos adequados à arborização de vias públicas, ou preservação de árvore já existente, observando-se a manutenção de área suficiente para sua irrigação, na forma do regulamento;

II - possuírem no perímetro de seu terreno áreas efetivamente permeáveis, com cobertura vegetal, adotando-se os seguintes descontos: a) para imóveis edificados horizontais: até 2% (dois por cento); b) para condomínios edificados horizontais ou verticais: até 1% (um por cento).

III - para imóveis edificados horizontais: 5% (por cento) quando, além de satisfeitas as exigências do inciso I, conservar a calçada em condições de permitir fácil acesso a idosos e deficientes físicos, condicionado ao requerimento do interessado, vistoria e autorização do órgão municipal competente.

Dessa forma a Lei contribui de maneira significativa para o despertar da consciência ambiental dos cidadãos, promovendo o plantio de árvores em frente aos domicílios e a manutenção de áreas permeáveis dentro do perímetro de cada casa. Sem falar na inclusão da mobilidade urbana e acessibilidade associadas à qualidade ambiental.

Destaca-se ainda o desconto de até no máximo 20% (vinte por cento) no valor do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU anual devido para os imóveis edificados que adotem duas ou mais medidas de conotação ambiental, como: sistema de captação da água da chuva: 3% (três por cento) de desconto; sistema de reuso de água: 3% (três por cento) de desconto; sistema de utilização de energia eólica: 5% (cinco por cento) de desconto; construções com material sustentável: 3% (três por cento) de desconto; instalação de telhado verde, 3% (três por cento) de desconto; separação de resíduos sólidos, 5% (cinco por cento) de desconto, entre outros.

---

<sup>172</sup>GUARULHOS. *Lei Municipal nº 6.793*, de 28/12/2010. Disponível em: <<http://www.guarulhos.sp.gov.br/sites/default/files/06793lei.pdf>>. Acesso em: 02nov 2016.

Na Câmara Municipal de João Pessoa, tramita a Indicação 65/2013, que vem a ser uma proposição em que o Vereador sugere ao Poder Executivo que envie à Câmara projeto de lei que é de sua competência privativa. A mencionada Indicação propõe a concessão de desconto parcial do IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano, quando adotada nos imóveis como medidas que visem a proteção do meio ambiente<sup>173</sup>.

De acordo com a Indicação 65/2013, o Poder Executivo Municipal está autorizado a conceder isenção parcial no valor correspondente a até 50% (cinquenta por cento) do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU relativo a imóveis nos quais sejam tomadas medidas de proteção ao meio ambiente: aproveitamento de iluminação natural; utilização de material empregado de origem comprovadamente sustentável, ou ainda proveniente de trabalho de reciclagem; utilização de métodos ecológicos de aquecimento e resfriamento da água; produção de energia pelo próprio imóvel; sistema de coleta e reaproveitamento da água da chuva para uso no próprio imóvel; instalação e adaptação do imóvel para a coleta de lixo seletiva regular; instalação no imóvel de equipamentos que privilegiem o transporte de baixo impacto ambiental, tais como bicicletários; além de manutenção de uma área verde mínima de 30% (trinta por cento) da área total do imóvel, utilizando de artifícios como o telhado verde e outros, de modo a permitir a sua permeabilização para absorver a água da chuva.

Por fim, o Imposto Sobre Serviços – ISS também poderá ser utilizado para fins ambientais, através dos incentivos fiscais, estimulando as empreitadas na área ambiental<sup>174</sup>.

Ante o exposto, considerando que o meio ambiente ecologicamente equilibrado é um dever fundamental do Estado, da coletividade e do indivíduo, conforme proclama o art. 225, caput, da Constituição Federal de 1988 e que o Estado deve promover políticas públicas que busquem garantir a sua proteção, a adoção dos incentivos fiscais atende aos princípios constitucionais ambientais, na medida em que, compatibilizando desenvolvimento com proteção ambiental e qualidade de vida, estimulam o desenvolvimento de condutas sustentáveis, beneficiando toda a sociedade indistintamente.

---

<sup>173</sup> JOÃO PESSOA. Câmara Municipal de João Pessoa. *Indicação 65/2013*. Desconto parcial do IPTU para Imóveis que adotarem medidas de proteção do meio ambiente. Disponível em: <[http://177.200.32.195:9673/sapl/consultas/materia/materia\\_mostrar\\_proc?cod\\_materia=29894#](http://177.200.32.195:9673/sapl/consultas/materia/materia_mostrar_proc?cod_materia=29894#)>. Acesso em: 04 nov 2016.

<sup>174</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 85.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante muito tempo, o crescimento econômico, o processo de urbanização e a industrialização ocorreram de forma desalinhada à temática ambiental, o que culminou em impactos gerados sobre o meio ambiente, razão pela qual a proteção do meio ambiente tem se revelado, nas últimas décadas, um dos principais problemas a ser enfrentado pela sociedade.

Conscientes da responsabilidade de proteção ao meio ambiente e atentos ao fato de que os recursos naturais são finitos e essenciais para a continuidade da vida, como também para o desenvolvimento social e econômico, desenvolveu-se no mundo todo uma forte tutela jurídica do meio ambiente, notadamente a partir da década de 70, com a realização de Conferências Internacionais sobre o tema, como a de Estocolmo (1972), das quais resultaram Tratados, Convenções, Protocolos etc.

Nesse sentir, a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 225, proclama o direito a um ambiente ecologicamente equilibrado, essencial á qualidade de vida, impondo ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Sendo o meio ambiente ecologicamente equilibrado um direito fundamental de todas as gerações, desta e das futuras, é imprescindível que o desenvolvimento ocorra de maneira sustentável. Revela-se, portanto, imperioso conciliar o crescimento da sociedade a essa ideia, o que impõe a adoção pelo poder público de medidas que incentivem a proteção ambiental, sem que isso impeça o desenvolvimento produtivo. Essa necessidade mostra-se mais evidente, ante o fato da defesa do *meio ambiente* constituir um dos princípios que regem a *ordem econômica*, nos termos do artigo 170 da Constituição.

Nessa esteira de pensamento, no intuito de assegurar o mencionado direito, bem assim concretizar as finalidades da ordem econômica, mostrou-se devida uma articulação entre o Estado e os agentes econômicos para que estes adotem comportamentos ambientalmente desejáveis, com a intenção de reduzir as consequências negativas ocasionadas pelas atividades econômicas ao meio ambiente.

Com base nos princípios constitucionais ambientais, notadamente os que dizem respeito à atuação preventiva e da precaução, demonstrou-se que o Estado deve buscar o implemento de ações preventivas, pois se afigura melhor preservar do que reparar, a fim de promover os diversos benefícios que não se concretizariam frente ao dano e a tentativa de reparação.

Constatou-se que ao Direito, ante a sua função promocional, por meio das suas

sanções positivas ou premiaias, cabe o ajuste do desenvolvimento econômico à garantia do meio ambiente ecologicamente equilibrado, através da implementação de políticas públicas indutoras, visando mudar comportamentos e orientá-los no sentido da transformação que se pretende alcançar.

Nesse sentido, examinou-se que o direito tributário, empregando a função extrafiscal dos tributos, pode agir de forma a estimular e induzir determinados comportamentos, com o fito de combater a degradação ambiental.

Assim, observou-se que a aplicação do sistema de incentivos e prêmios para aqueles que adotem condutas dirigidas à conservação ambiental e ao desenvolvimento sustentável, revela-se como uma importante ferramenta para a consecução do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Com efeito, constatou-se que os incentivos fiscais podem ser empregados para a promoção e preservação do meio ambiente, pois com finalidade indutora, estimulam ou desestimulam condutas, evidenciando a potencialidade dos tributos servirem como instrumentos apropriados para a atuação positiva do Estado, sem, todavia, onerar o contribuinte. A partir de políticas indutoras que buscam moldar comportamentos ambientalmente desejáveis, vislumbrou-se que os entes da Federação podem estabelecer critérios ecológicos e/ou socioambientais para a redução da carga tributária.

Sobre essa perspectiva, o ente federado competente para instituir o tributo, pode valer-se das desonerações, que constituem em tratamentos tributários mais vantajosos, para aqueles contribuintes que, se enquadrando na regra da lei instituidora, serão induzidos a optarem por comportamentos a favor do meio ambiente, que não são tributados ou têm redução tributária.

Destarte, fomentando a opção por atividades e tecnologias a favor do meio ambiente, como a inovação dos processos de produção, a utilização de materiais recicláveis e tecnologias ecológicas, ou mesmo o simples fato de plantar ou possuir em frente ao seu imóvel uma ou mais árvores, por exemplo, o contribuinte terá a diminuição de sua carga tributária, seja ela total ou parcial.

Logo, os incentivos fiscais se revelam de grande importância para a defesa do meio ambiente, uma vez que estimulam o agente econômico a uma conduta ambientalmente positiva, obstando comportamentos que geram a degradação e, conseqüentemente, promovendo a consciência e a preservação ambiental.

Diante de todo o exposto, constatou-se que os incentivos fiscais, enquanto instrumento tributário a favor do Estado para o implemento de políticas públicas, podem, sim, ser compatibilizados com a preservação ambiental, e utilizados para a consecução de políticas

nesse sentido, uma vez que, induzindo os contribuintes à realização de práticas ambientalmente desejáveis, contribuem significativamente para o desenvolvimento e melhoria da qualidade de vida da população.

Com efeito, a aplicação desses instrumentos pelos entes da federação, promove e confere concretude ao direito fundamental a viver em um ambiente equilibrado e sadio, consagrando, dessa forma, os princípios que circundam o direito constitucional ambiental brasileiro.

O presente estudo, com base em uma análise teórica e qualitativa da doutrina e demais fontes de pesquisa, demonstrou a viabilidade de ampliação das possibilidades de preservação ambiental, de forma a promover maior qualidade de vida à sociedade e, assim, alcançar os fins constitucionais. Nesse contexto, o cerne da questão foi averiguar se a partir dos objetivos traçados pela Constituição, o Estado pode instituir medidas com a finalidade de induzir condutas ambientalmente orientadas na sociedade.

Verificou-se, dessa forma, a importância do fato de que a vigente ordem jurídico-constitucional admite ser possível introduzir, pelo sistema tributário, medidas que possam contribuir para a sustentabilidade e diminuir fatores prejudiciais ao meio ambiente, por meio dos incentivos fiscais. Por outro lado, demonstrou-se que a instituição desse instrumento de fomento ao desenvolvimento sustentável, deve observar os limites constitucionais e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Portanto, em face da Constituição Federal de 1988 e sob a ótica da ordem tributária, além dos outros argumentos expostos nesse trabalho, afigura-se possível a instituição de incentivos fiscais para a tutela ambiental.

Que o resultado de todo o estudo desenvolvido ao longo dessa pesquisa contribua para a formação do pensamento jurídico e da instituição de políticas públicas, no sentido de que sejam adotados comportamentos ambientalmente desejáveis, promovendo além de uma efetiva promoção do meio ambiente, a prática do desenvolvimento sustentável, com a realização dos objetivos sociais e econômicos contidos no texto constitucional.

Por fim, espera-se que novos estudos e pesquisas de ordem qualitativa e quantitativa sejam realizados sobre o assunto em comento, corroborando ainda mais o posicionamento ora defendido, na busca por uma maior proteção ambiental.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.
- ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro. Uma Abordagem Estruturada da Renúncia da Receita Pública Federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília: 2000, n. 84, p. 28. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/periodicos-e-series/revista-do-tcu/>>. Acesso em: 19 out 2016.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Disponível em: <[http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui\\_barbosa/FCRB\\_RuiBarbosa\\_Oracao\\_aos\\_mocos.pdf](http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf)>. Acesso em: 20 out 2016.
- BASSO, Ana Paula. Os benefícios fiscais em favor do desenvolvimento sustentável. *Direito e Desenvolvimento*, ano 1, nº 2 (jul/dez), 2010.
- BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito*. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BRANDÃO, Renata Figueiredo. *Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para 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. Acesso em: 02 abr 2016.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 27 set 2016.
- \_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 16 ago. 2016.
- \_\_\_\_\_. *Decreto 5.297/2004*, art. 3º. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm)>. Acesso em: 02 nov 2016.
- \_\_\_\_\_. *Lei nº 5.106/1966*, art. 1º, § 3º. Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L5106.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L5106.htm)>. Acesso em: 02 nov 2016.
- \_\_\_\_\_. *Medida Provisória nº 75*, de 24 de outubro de 2002, art. 6º. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas\\_2002/75.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/75.htm)>. Acesso em: 02 nov 2016.
- \_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 3186/2015*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=1806412>>. Acesso em: 30



nov 2016.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 3745/2015*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2056502>>. Acesso em: 30 nov 2016.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 3873/2012*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=544765>>. Acesso em: 30 nov 2016.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 5974/2005*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=301799>>. Acesso em: 30 nov 2016.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 635/2015*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=988676>>. Acesso em: 30 nov 2016.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 7224/2010*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=474940>>. Acesso em: 30 nov 2016.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº. 8322/2014*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=860916>>. Acesso em: 30 nov 2016.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. *Proposta De Emenda à Constituição nº 1, de 2012*. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/104116>>. Acesso em: 30 nov 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 577.348-5 - RS*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 26 de fevereiro de 2010. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE577348RL.pdf>>. Acesso em: 16 out 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATO, José Rubens Leite (Orgs.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CATAO, Marcos Andre Vinhas. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

CEARÁ. *Lei nº 15.086/2011*. Cria o selo verde para certificar produtos compostos de materiais reciclados e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/legislacao\\_download/ano\\_2011/leis/15086.pdf](http://www.sefaz.ce.gov.br/Content/aplicacao/internet/legislacao_download/ano_2011/leis/15086.pdf)>. Acesso em: 30 nov 2016.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DICIONÁRIO Priberam da Língua Portuguesa 2008-2013. Disponível em: <[http://www.priberam.pt/dlpo/princ% c3% adpio](http://www.priberam.pt/dlpo/princ%c3%adpio)>. Acesso em: 03 jun 2016.

FELL, Elizangela Treméa; TREMÉA, Estela Maria. O princípio do Protetor-Recebedor e o Proambiente: Limites e possibilidade da compensação financeira. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/www.inverbis.com.br?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2482&revista\\_caderno=5](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/www.inverbis.com.br?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2482&revista_caderno=5)>. Acesso em: 27 jul 2016.

FERREIRA, Heline Sivini. Competências ambientais. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MORATO; José Rubens Leite (Orgs.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GODÓI, Marciano Seabra; GIANETTI Leonardo Varella. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GUARULHOS. *Lei Municipal nº 6.793, de 28/12/2010*. Disponível em: <<http://www.guarulhos.sp.gov.br/sites/default/files/06793lei.pdf>>. Acesso em: 02 nov 2016.

GUIMARÃES, Renan Eschilletti. *Incentivos fiscais no direito ambiental e a efetivação do princípio do protetor-recebedor na política nacional dos resíduos sólidos*. Porto alegre: Buqui, 2012.

HENRIQUES, Elcio Fiori. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/D.2.2009.tde-15062011-153003. Acesso em: 20 out 2016.

JOÃO PESSOA. Câmara Municipal de João Pessoa. *Indicação 65/2013*. Desconto parcial do IPTU para Imóveis que adotarem medidas de proteção do meio ambiente. Disponível em: <[http://177.200.32.195:9673/sapl/consultas/materia/materia\\_mostrar\\_proc?cod\\_materia=29894#](http://177.200.32.195:9673/sapl/consultas/materia/materia_mostrar_proc?cod_materia=29894#)>. Acesso em: 04 nov 2016.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Schubert de Farias. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo:

Malheiros, 2015.

MATO GROSSO. *Lei nº 8.974/2008*, artigo 2º. Institui a Política Estadual de Apoio à Produção e à Utilização do Biodiesel, de óleos vegetais e de gordura animal. Disponível em: <<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/07fa81bed2760c6b84256710004d3940/65545189e9bfc306042573cd003bed7d?OpenDocument>>. Acesso em: 02 nov 2016.

MELLO, Gustavo Miguez; SIMÕES, Marques Luiz Carlos. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

NUNES, Cleucio Santos. *Direito Tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. 3. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ONU e o meio ambiente. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/a-onu-em-acao/a-onu-e-o-meio-ambiente/>>. Acesso em: 25 ago 2016.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento – 1986*. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-o-direito-ao-desenvolvimento.html>>. Acesso em: 30 abr 2016.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano – 1972*. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/estocolmo1972.pdf>>. Acesso em: 26 ago 2016.

\_\_\_\_\_. *Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – 1992*. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>> Acesso em: 26 ago 2016.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário a luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria dos advogados, 2014.

QUIRINO, Marcia Glebyane Maciel. *Crise ambiental: Recursos Hídricos e o Desenvolvimento Sustentável na Paraíba*. 2009. Dissertação. (Mestrado em Direito Econômico). Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2009.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Defesa ambiental: utilização de instrumentos tributários. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Limites a Concessão de Incentivos Fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SALGADO, Gisele Mascarelli. *Sanção na teoria do direito de Norberto Bobbio*. São Paulo: Sn, 2008.

SÃO PAULO. *Decreto nº 61.439/2015*, art. 1º. Introduz alteração no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2015/decreto-61439-19.08.2015.html>>. Acesso em: 30 nov 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito constitucional ambiental: estudos sobre a constituição, os direitos fundamentais e a proteção do ambiente*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e Políticas Públicas: O ICMS Ecológico. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Incentivos Fiscais na Federação Brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

SOARES PINTO, Tibério Carlos. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental*. Curitiba: Juruá, 2006.

SENAI. *Ceará disponibiliza primeiro anuário brasileiro do setor de reciclagem*. Disponível em: <<http://www.senai-ce.org.br/96983/fiecnoticias/ceara-disponibiliza-primeiro-anuario-brasileiro-do-setor-de-reciclagem>>. Acesso em: 05 nov 2016.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. *O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.