



**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL  
ÁREA DE CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO ACADÊMICO**

**A PROTEÇÃO AMBIENTAL ATRAVÉS DO PRINCÍPIO DA NÃO  
CUMULATIVIDADE, DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL E DO INCENTIVO  
FISCAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**MARCOS FRACALOSSI**

**Bento Gonçalves (RS)  
2021**

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL  
ÁREA DE CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO ACADÊMICO**

**MARCOS FRACALOSSI**

**A PROTEÇÃO AMBIENTAL ATRAVÉS DO PRINCÍPIO DA NÃO  
CUMULATIVIDADE, DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL E DO INCENTIVO FISCAL  
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Projeto apresentado na qualificação da dissertação para obtenção do título de Mestre em Direito pela Universidade de Caxias do Sul, tendo como Área de Concentração Direito Ambiental e Novos Direitos, sob a orientação do Professor Pós-Doutor Carlos Alberto Lunelli.

**Bento Gonçalves (RS)  
2021**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Universidade de Caxias do Sul  
Sistema de Bibliotecas UCS - Processamento Técnico

F797p Fracalossi, Marcos

A proteção ambiental através do princípio da não cumulatividade, da função extrafiscal e do incentivo fiscal em matéria tributária [recurso eletrônico] / Marcos Fracalossi. – 2021.

Dados eletrônicos.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de Caxias do Sul, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2021.

Orientação: Carlos Alberto Lunelli.

Modo de acesso: World Wide Web

Disponível em: <https://repositorio.ucs.br>

1. Direito ambiental. 2. Tributos - Aspectos ambientais. 3. Desenvolvimento econômico. 4. Incentivos fiscais. 5. Direito tributário - Aspectos ambientais. I. Lunelli, Carlos Alberto, orient. II. Título.

CDU 2. ed.: 349.6

Catalogação na fonte elaborada pela(o) bibliotecária(o)  
Márcia Servi Gonçalves - CRB 10/1500

**A PROTEÇÃO AMBIENTAL ATRAVÉS DO PRINCÍPIO DA NÃO  
CUMULATIVIDADE, DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL E DO INCENTIVO FISCAL  
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**COMISSÃO EXAMINADORA**

---

Orientador Professor: Pós-Doutor Carlos Alberto Lunelli

---

Professor: Doutor Alexandre Altmann

---

Professor: Doutor Clovis Eduardo Malinverni da Silveira

---

Professor Convidado: Doutor Felipe Franz Weincke  
FURG – Universidade Federal do Rio Grande

Bento Gonçalves, 23 de novembro de 2021

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho para as pessoas que acreditam na possibilidade de termos um ambiente integrado para o bem natural e as atividades econômicas, que creem na sensibilidade do ser humano, na premissa de que somos atentos às necessidades coletivas e que é nato do humano a empatia. Mesmo quando alguns qualificam como utopia, mantemos forças para seguir acreditando em um mundo justo, fraterno e desenvolvido, onde o ser humano é essência para o meio ambiente e este essencial àquele.

Foi pensando em pessoas que muitas vezes estão escondidas pelos gritos dos poucos extremistas, seja de que lado for, mas que representam a maioria das pessoas de bem e que querem o bem para si, para o outro e para o planeta, que são boas de coração.

Nesse contexto, a pesquisa é dedicada especialmente aos meus amigos, que sonham comigo, nas relações humanas fortes, no carinho entre os homens, que sabem ser gentis independente de adjetivos, divisões, classes ou graduações, que despendem forças para construir um mundo melhor, mesmo anonimamente, que refletem e respeitam sobre a opinião do outro e fortalecem as suas diante dos desafios da existência.

É preciso um registro especial, a dedicação, aos meus filhos Maria Eduarda e João Vitor, a quem respiro, comunico, envolvo-me, trabalho, amo, enfim vivo, deixando a eles uma singela colaboração para melhorar os caminhos que eles estão e irão percorrer ao longo da vida, a qual desejo, seja de felicidade e plena. A eles reforço o legado vindo de meus pais, mesmo em sua infinita simplicidade e pouco estudo, mas de profunda sabedoria que o aprendizado “não ocupa espaço” e sempre terá espaço na bagagem da vida.

À Raquel Rossatto, por ter me dito talvez a palavra mais importantes de toda nesta caminhada, quando nas pré-avaliação sobre a possibilidade do Mestrado disse-me: “vai”!! Digo com o coração “fui e valeu”. Muito Obrigado!!

Por fim, dedicar aos familiares. Aprendizado diário pela convivência que Deus nos permite, mesmo em tempos difíceis que vivemos, cada minuto é uma lição. Esse pequeno esforço é para você Pai Valdir, Mãe Terezinha, minhas amadas irmãs Marinilce, Margarete e mesmo não fisicamente Marta. Vai o agradecimento aos meus cunhados e sogros.

A você que leu. Obrigado!! Novos tempos!

## AGRADECIMENTOS

A presente dissertação de mestrado não poderia chegar a bom porto sem o precioso apoio de várias pessoas. Em primeiro lugar, ao meu orientador, Professor Pós-Doutor Carlos Alberto Lunelli, pelo incentivo inicial para o ingresso nesta formação, por toda a paciência, pela crença em mim, no estímulo para continuar, por ser instigante na forma de conduzir, pela orientação nos artigos e demais atividades inerentes ao mestrado. Muito obrigado por me ter corrigido quando necessário sem nunca me desmotivar. Desejo igualmente agradecer a todos os meus colegas do Mestrado em Direito Ambiental, uma turma especial, que sempre foi unida, que mesmo a distância, provocada pela pandemia do Covid-19, sempre foi colaborativa. Cooperação, incentivo e motivação sempre foram palavras de ordem para esta equipe. Agradeço a todos das equipes da Universidade de Caxias, que sempre foram solícitos, respeitosos e profissionais. Agradecer à minha família – esposa Raquel e meus amados filhos Maria Eduarda e João Vitor, razão da minha vida, alegria de todo dia e concretude do amor pelo apoio incondicional que me deram. Souberam entender a ausência e meu desejo desta formação. Agradecer especialmente aos meus pais que desde cedo me ensinaram que nosso maior patrimônio, aconteça o que acontecer, será nossa bagagem cultural. Agradeço, com muito carinho, minhas irmãs, cunhados, sobrinhos, sogro e sogra, por fazerem seu papel de forma parcimônia nesta caminhada, talvez nem tenham a clareza de quanto foram importantes em tão poucas palavras. Obrigado a meus sócios, colegas de trabalho e entidades as quais participei ou participo pela participação parcial, quando os conflitos de tempo e horário eram inevitáveis. Estarei sempre disposto a devolver de alguma forma esse entendimento. E ainda a Deus, pela intercessão do Espírito Santo, pela presença na vida, a quem, além de deixar registrado minha pequenez perante nosso mundo, dá forças e coragem para seguir acreditando na paz e no bem!

## RESUMO

Há necessidade de proteção ambiental através de mecanismos diversificados. O objetivo do presente trabalho é compreender que o direito fundamental contido na constituição brasileira, de ter um meio ambiente equilibrado, pode ocorrer via sistema tributário, um instrumento econômico. Outros objetivos são a necessidade urgente de preservação, diante da crescente degradação ambiental; os instrumentos e ferramentas de proteção ambiental, a partir do direito tributário; a aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade tributária, como forma de estímulo e geração de créditos tributários para compensações e consequente redução do tributo a recolher a quem investe em métodos e meios para que a produção seja ambientalmente favorável e ainda verificar a eficiência dos estímulos ao contribuinte que produz externalidades. O método de pesquisa hermenêutico foi desenvolvido através de atividades de compreensão e interpretação, o estudo dá visibilidade à natureza como limite da econômica, às externalidades provocadas pelas atividades econômicas, aos instrumentos econômicos de proteção ambiental, aos princípios constitucionais da área e foca no princípio da não cumulatividade. Comprova que o tributo é um instrumento eficaz de proteção ambiental, porém precisa de adaptações e entendimentos mais específicos sobre as suas funções perante a natureza. O princípio ambiental do poluidor-pagador torna-se real através das chamadas *ecotaxes*. Mecanismos tributários, como a aplicação do princípio da não cumulatividade, apresenta possibilidade de gerar créditos ao contribuinte, ou como os incentivos fiscais ao sujeito de ações positivas para com o bem natural ou ainda pelo uso da função extra fiscal do tributo, são possibilidades reais para atingir o meio ambiente equilibrado. O princípio constitucional da não-cumulatividade traz a possibilidade de incentivar, contribuintes que utilizam técnicas propositivas ambientais, que promovem ações, investem em proteção e preservação, cujos gastos podem servir de bases para créditos tributários, sendo estes redutores de tributos a recolher a este sujeito passivo, consciente ecologicamente, da obrigação fiscal. É preciso, contudo uma ampliação da interpretação do conceito de insumos ou de bens de consumo, para permitir que gastos com a proteção e manutenção do bem ambiental, também assim sejam considerados e por consequência, reduzir a carga tributária do contribuinte positivo. Para se atingir a mudança tributária e a não cumulatividade ser de fato um instrumento de eficiência e eficácia ambiental é preciso que os *stakeholders*\* construam um entendimento que as ferramentas inovadoras são capazes de promover a proteção pretendida pela Carta Magna. Desta forma é possível concluir que temos em mãos um instrumento capaz de transformar, na origem, os meios de produção, envolvendo todos de uma cadeia, evitando o dano ambiental ou pelo menos ter agilidade e eficiência no reparo, pois o contribuinte será tributariamente incentivado a fazer o papel, que até então era exclusivo do Estado. Portanto o tributo vai além da função arrecadatória, tem a capacidade de envolver a todos os contribuintes, seja gerando novas possibilidades de créditos ao tributos que usam o princípio da não cumulatividade, seja exercendo a função extra fiscal, seja através da concessão de incentivos fiscais, motivando-os para ações prévias e positivas, ou penalizando os que contribuem com externalidades negativas e assim incluindo-os na desafiadora tarefa de preservar um dos direitos difusos mais relevantes para a vida plena desta e das futuras gerações.

**Palavras-chaves:** Tributo Ambiental. Princípios Tributários. Desenvolvimento Econômico. Função Extrafiscal. Incentivos. Não Cumulatividade. Constituição.

\* *Stakeholders*: Partes interessadas, independente das suas posições. São atores do processo, parceiros relevantes de uma ação.

## ABSTRACT

There is a need for environmental protection through diversified mechanisms. The objective of this work is to understand that the fundamental right contained in the Brazilian constitution, to have a balanced environment, can occur through the tax, an economic instrument. Other objectives are the urgent need for preservation, given the growing environmental degradation; instruments and tools for environmental protection, based on tax law; the application of the constitutional principle of non-cumulative tax, as a way of stimulating and generating tax credits for compensation and consequent reduction of the tax to be paid to those who invest in methods and means so that production is environmentally favorable and also to verify the efficiency of the incentives to taxpayer that produces externalities. The hermeneutic research method was developed through activities of understanding and interpretation, the study gives visibility to nature as the limit of the economic, the externalities caused by economic activities, the economic instruments of environmental protection, the constitutional principles of the area and focuses on the principle of not cumulative. It proves that the tax is an effective instrument for environmental protection, but it needs more specific adaptations and understandings about its functions in relation to nature. The polluter pays environmental principle becomes real through so-called ecotaxes. Tax mechanisms, such as the application of the principle of non-cumulativeness, through the possibility of generating taxpayer credits, or as tax incentives to the subject of positive actions towards the natural good or even through the use of the extra-fiscal function of the tax, are possibilities to achieve a balanced environment. The constitutional principle of non-cumulativeness brings the possibility of encouraging taxpayers who use environmental propositional techniques, which promote actions, invest in protection and preservation, whose expenses can be bases for tax credits, which are tax reducers to be paid to this taxable person, ecologically aware of the tax obligation. However, it is necessary to expand the interpretation of the concept of inputs or consumer goods, to allow expenditure on protection and maintenance of the environmental asset to be considered as such and thus reduce the tax burden on the positive taxpayer. In order to achieve tax change and non-cumulativeness to actually be an instrument of environmental efficiency and effectiveness, stakeholders need to build an understanding that innovative tools are capable of promoting the protection intended by the Magna Carta. In this way, it is possible to conclude that we have in our hands an instrument capable of transforming, at the origin, the means of production, involving everyone in a chain, avoiding environmental damage or at least having agility and efficiency in the repair, as the taxpayer will be tax-incentivized to to play the role, which until then was exclusive to the State. Therefore, the tax goes beyond the collection function, it has the capacity to involve all taxpayers, either by generating new possibilities for tax credits that use the principle of non-cumulativeness, or by exercising the extra-fiscal function, whether through the design of tax incentives, motivating them to take prior and positive actions, or penalizing those who contribute to negative externalities and thus including them in the challenging task of preserving one of the most relevant diffuse rights for the full life of this and future generations.

**Keywords:** Environmental Tax. Tax Principles. Economic Development. Extrafiscal Function. Incentives. Non-cumulativeness. Constitution.

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
APAs	Áreas de Preservação Ambiental
ADA	Ato Declaratório Ambiental
CF/88	Constituição Federal de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Políticas Fazendária
COP 1	Primeira Conferência das Partes
COVID 19	Coronavírus SARS-CoV-2
CQNUMC	Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima
CSLL	Contribuição social sobre Lucro Líquido
CTM	Código Tributário Municipal
CTN	Código Tributário Nacional
DIAC	Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR
DIAT	Documento de Informação e Apuração do ITR
ECO-92	Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento
FURG	Universidade Federal do Rio Grande
GEE	Gases de Efeito Estufa
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Renováveis
ICMS	Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços
ICMS-E	Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços Ecológico
IE	Imposto de Exportação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto Territorial Urbano
IPVA	Imposto Sobre Propriedade de Veículo Automotor
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITBI	Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITR	Imposto Territorial Rural
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDL	Mecanismo de Desenvolvimento Limpo
MIT	Instituto de Tecnologia de Massachusetts
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
ONU	Organização das Nações Unidas
PD&I	Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PIV	Produto Interno Verde
PNPSA	Política de Pagamentos por Serviços Ambientais
PPP	Princípio do Poluidor-Pagador
PRONAS/PCD	Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência
PRONON	Programa Nacional de Apoio a Atenção Oncológica

PSA	Pagamento por Serviços Ambientais
SISNAMA	Sistema Nacional do Meio Ambiente
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TCFA	Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental
TFRH	Taxa de Fiscalização dos Recursos Hídricos
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UNFCCC	<i>United Nations Framework Convention on Climate Change</i>
VAF	Valor Adicionado Fiscal

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tripé da Sustentabilidade.....	19
Figura 2 – Rio 92 .....	24
Figura 3 – Protocolo de Quioto (1997).....	26
Figura 4 – Rio +20 .....	27
Figura 5 – 21ª Conferência das Partes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima .....	29
Figura 6 – Objetivos de desenvolvimento sustentável .....	35
Figura 7 – Diagrama de fluxo circular.....	52

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 TUTELA JURIDICA AMBIENTAL .....</b>	<b>15</b>
2.1 CONSTRUÇÃO DA TUTELA JURÍDICA AMBIENTAL .....	15
2.2 ACORDO DE PARIS E A COOPERAÇÃO INTERNACIONAL NA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE.....	20
2.3 UMA AGENDA PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL.....	35
2.4 DESENVOLVIMENTO, PROTEÇÃO AMBIENTAL E IDEOLOGIA .....	39
2.5 INFLUÊNCIA DO MEIO AMBIENTE NOS NEGÓCIOS MERCANTIS: REDUÇÃO DE CUSTOS PARA QUEM PRESERVA .....	41
2.6 A NATUREZA COMO LIMITE DA ECONOMIA.....	51
2.7 A PROPRIEDADE, AS EXTERNALIDADES, O TRIBUTO E A COMPATIBILIDADE ENTRE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E O A PROTEÇÃO AMBIENTAL ...	58
<b>3 ELEMENTOS FUNDAMENTIAS PARA DA ORDEM ECONOMICA E A NECESSIDADE DE PROTEÇÃO AMBIENTAL .....</b>	<b>67</b>
3.1 VALORES FUNDAMENTAIS DA ORDEM JURÍDICA.....	67
3.2 OS PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL .....	71
3.3 OS PRINCÍPIOS DO DIRETO TRIBUTÁRIO.....	73
3.4 O PODER DE TRIBUTAR, COMPETÊNCIA E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	84
3.5 TRIBUTO AMBIENTAL E A SUPREMACIA DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA .....	90
<b>4 APLICAÇÕES DO TRIBUTO AMBIENTAL: OS FINS EXTRAFISCAIS E O INCENTIVO VERDE .....</b>	<b>94</b>
4.1 ENVOLVIMENTO E ESTIMULOS COLETIVOS .....	94
4.2 O TRIBUTO AMBIENTAL E A FUNÇÃO EXTRAFISCAL .....	97
4.3 INCENTIVOS FISCAIS VERDES.....	105
4.4 LEI DO BEM – UMA LEI INCENTIVADORA E INSPIRADORA .....	109
4.5 CIDADES INTELIGENTES E INCENTIVO FISCAL VERDE NO IPTU.....	111
4.6. O ITR APLICADO NAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO, O ICMS ECOLÓGICO E AS TAXAS VERDES.....	114
<b>5 PROTEÇÃO AMBIENTAL E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>121</b>
5.1 PRINCÍPIO OU TÉCNICA DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS .....	122
5.2 ORIGENS, FUNDAMENTOS, APLICAÇÃO E OBJETIVOS .....	125
5.3 CUSTO E COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	130
5.4 LIMITES CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CUMULATIVIDADE .....	134
5.5 GASTOS COM ITENS DE CONSUMO E INSUMOS – A ESSENCIALIDADE DA NATUREZA.....	138
5.6 CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS ADICIONAIS SOBRE GASTOS AMBIENTAIS.....	146
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>149</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>156</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O meio ambiente representa a garantia de sobrevivência do ser humano. A vida saudável e equilibrada é, hoje, um caro desiderato para toda a coletividade, com suporte constitucional. Assim, justifica-se o enfrentamento da possibilidade de tutela ambiental a partir de institutos do Direito Tributário, como o princípio da não-cumulatividade tributária, os incentivos fiscais voltados ao meio ambiente ou ainda a utilização dos tributos com fins extrafiscais com os mesmos fins, sendo estes os temas centrais da presente pesquisa.

A proteção do meio ambiente deve acontecer por diversos meios. O tributo pode ser um desses meios, e assim é preciso refletir se o princípio constitucional da não cumulatividade tributária, que busca o equilíbrio do custo tributário, através do método de compensação de impostos pagos em etapas anteriores de uma cadeia econômica é também capaz de cumprir com o papel da proteção. As questões centrais deste trabalho são: a) Incentivos Fiscais ambientais podem garantir envolvimento da coletividade e gerar resultados práticos a natureza? b) O tributo com viés ambiental pode ser aliado do Estado para promover a qualidade do meio ambiente, através da função extrafiscal? c) O princípio da não-cumulatividade tributária pode acontecer através do aproveitamento de créditos sobre investimentos ambientais? d) Os créditos tributários na apuração não-cumulativa, podem ser a prática do princípio do protetor-recebedor, e ainda atender os artigos constitucionais da ordem econômica e do desenvolvimento sustentável.

A delimitação do tema é na área do direito tributário e do direito ambiental, tomando-se por base o período em que a não-cumulatividade foi inserida no Brasil, ou seja, a partir do ano de 1956, quando introduzida como método de apuração do IPI, antigo imposto de consumo, até os dias atuais, que ainda está presente no IPI, assim como o ICMS, PIS e COFINS, tributos objeto de análise.

O método adotado é o hermenêutico, através da compreensão e interpretação dos dados coletados. A técnica usada foi a pesquisa de instrumentos bibliográficos e pesquisa documental, sendo que o tema tributo ambiental ainda gera controvérsias e a parte central do trabalho, a não-cumulatividade ambiental conta com pouco material específico, porém, foi possível fazer comparações com conceitos de insumos e materiais de consumo, nos quais foram incluídos, os gastos ambientais.

O assunto tem gerado incertezas quanto ao efetivo valor a ser abatido do tributo devido. Pensando no montante possível de abatimento, é preciso compreender se os investimentos na preservação ambiental podem e merecem reduzir para reduzir o tributo a recolher, através de créditos verdes, com isso estimular o contribuinte a adotar condutas positivas ambientais.

O aumento do número de países que adotam a não-cumulatividade demonstra ser uma forma de evitar o imposto sobre imposto e de fazer com que o custo tributário na economia seja proporcional aos resultados obtidos, incluindo aí os resultados ambientais. Ou seja, quanto maior for o resultado maior serão os benefícios aos contribuintes, sendo que em matéria ambiental esses benefícios são atingidos através da geração de créditos a favor dos contribuintes sensíveis ao tema do meio ambiente.

Considerando que os instrumentos econômicos são as ferramentas atuais para a efetiva proteção e recuperação do meio ambiente, o tributo ambiental ou tributo verde é a possibilidade de concretização do princípio do protetor-recebedor. Pensando na possibilidade de redução do peso tributário, desonerando o contribuinte que atua preservando o bem ambiental, equilibrando o ambiente e o interesse econômico, onde estes possam conviver, na busca de interesses distintos, porém um não se sobrepondo a outro.

O tema é relevante nos dias atuais por ser uma opção de estimular a qualificação do custo tributário no preço pago pelo consumidor. Aliar o custo tributário, reduzindo-o com a preservação efetiva ambiental é uma alternativa viável, de efeitos imediatos e pode gerar satisfação para o particular e para a sociedade, sendo um dos focos deste trabalho.

Ao refletir sobre o poder de tributar, atribuído ao Estado, percebe-se que existe uma divisão de instituir e cobrar tributos entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cujas competências foram ditadas pela Constituição Federal. Nessas competências é que os princípios devem estar presentes para manter o equilíbrio entre a necessidade de arrecadação do Estado, a capacidade de contribuição do contribuinte e os interesses da coletividade.

Entre os princípios tributários destacam-se os da legalidade e capacidade econômica e ambos associados ao princípio da não-cumulatividade transformam-se em um instrumento de proteção do bem ambiental, pois aquela atividade econômica não pode ser inviabilizada, mas também não pode inviabilizar o meio ambiente, portanto o princípio da não-cumulatividade pode equilibrar a arrecadação e ainda exercer a função extrafiscal, estimulando a prática da proteção, preservação e estímulo econômico ambiental.

Mesmo que o sistema tributário nacional tradicional, por razões de fiscalização e, principalmente, de arrecadação seja complexo, há necessidade constante e crescente de arrecadar, tudo para financiar uma máquina pesada e muitas vezes ineficiente, o que nos faz refletir que é preciso criar alternativas para que o financiamento das ações ambientais nem precisem passar pelos cofres públicos, mas sim previamente feitas pelo contribuinte e este compensado com créditos benefícios ou efeitos extrafiscais. Mas, isso não permite que essas novas maneiras de agir não devam respeitar todos os princípios jurídicos. Ao contrário, devem seguir para não afugentar boas iniciativas decorrentes das inconstitucionalidades.

A burocracia do uso do recurso público que, por necessidade ou ineficiência, percorre muitos caminhos, custosos, que ao final, sobram menos valores para a finalidade pretendida. Isso pode dar lugar à função de orientação, controle e fiscalização de recursos destinados e estes serem estimulados a melhorar e reativar ações de preservação, educação e valorização ambiental. Isso inverte a lógica que somente pelo estado é possível aplicação direta de recursos. Nasce, assim, uma oportunidade para que devedores tributários, desenvolvam ações ambientais positivas sendo compensados com a redução do repasse de recursos aos entes de arrecadação, eliminando complexidade, burocracia e principalmente dando eficiência e eficácia ao recurso que não passa pelos cofres públicos, mas que é aplicado em atividades de interesse público.

Eliminam-se etapas, pois a aplicação é imediata. Reduzem-se as fases e trâmites dos recursos: há redução do valor devido pelo contribuinte, há menos recurso arrecadado pelo Estado, portanto, todo o “passeio” do recurso, entre arrecadação, rateio entre Entes Públicos, orçamentação, licitação, empenho, contratualização, liquidação e pagamento das ações efetuadas pelo estado para fins ambientais, seriam todas substituídas pela aplicação dos recursos de forma direta do contribuinte, de forma eficiente, que é compensado com créditos específicos para os tributos não cumulativos ou por benefícios fiscais.

A aplicação eficiente e eficaz dos recursos é um indicativo de colheita de bons resultados. Resta ao Estado o poder soberano da fiscalização dos valores aplicados e dos efeitos ambientais obtidos, para aprovar o creditamento tributário, uma das fases mais importantes do princípio da não cumulatividade ou ainda para selar o benefício fiscal e, ao mesmo tempo, é possível colocar em prática o texto constitucional que estabelece ser direito de todos ter o meio ambiente ecologicamente equilibrado, mas que o dever para atingir o objetivo é de todos, Poder Público e da coletividade.

Portanto, um estudo referendado pela reflexão de instrumentos econômicos para a proteção do meio ambiente, tendo como centro o tributo, seja pelo incentivo fiscal, seja usando da função extrafiscal do tributo, seja e a geração de créditos sobre investimentos verdes, usando o princípio da não-cumulatividade.

## 2 TUTELA JURIDICA AMBIENTAL

O mundo jurídico também é área fértil para o bem natural. Para o conhecimento raso e à aplicação corriqueira, as normas dificilmente conseguem prestar tutela jurídica para o meio ambiente, porém o caminho tortuoso, obscuro e ainda com alto grau de desconhecimento são oportunidades inovadoras para o equilíbrio dos recursos e seus usos.

O desafio que se apresenta é construir caminhos que salvem o planeta, e que este é uma tarefa que cabe à todas as frentes da ciência, sendo impossível resolvermos uma questão relevante quando atribuímos o peso da responsabilidade somente à uma delas. Cada braço da ciência tem uma justificativa da sua existência, porém isoladamente até pode produzir bons resultados, mas certamente interagindo com os demais atores da proteção ambiental haverá de se buscar o verdadeiro meio ambiente equilibrado.

### 2.1 CONSTRUÇÃO DA TUTELA JURÍDICA AMBIENTAL

A reflexão mundial sobre o meio ambiente começou de forma tímida e foi tomando corpo, conforme o homem vorazmente consumia os recursos naturais, concentrando a população em conglomerados humanos de forma desordenada. Ainda, incidentes naturais e ações antrópicas em face da natureza, ao longo dos anos, constroem um mapa de destruição ambiental. Destruição da fauna, da flora e do ecossistema, onde o consumo insustentável dos recursos naturais acende o farol vermelho para a humanidade, chamando a atenção para a finitude dos recursos naturais. Inevitável que o meio ambiente também seria inserido no mundo jurídico.

As reflexões sobre o meio ambiente, a partir da Segunda Guerra Mundial, ganharam espaço. Passaram de questões básicas para reflexões sobre o impacto de nossas ações na natureza. O Clube de Roma, ao debater assuntos como política e econômica, dá destaque importante ao meio ambiente e ao desenvolvimento. Outro momento importante da consciência coletiva passou a ser a “Primavera Silenciosa”<sup>1</sup>, livro da Rachel Carson de 1962, que chamou atenção do mundo para os efeitos dos produtos químicos, que combatiam pragas, na natureza onde “*os pássaros não mais cantavam*”, fazendo a natureza perder parte de seu encanto. Uma obra literária, coloca às luzes do mundo, em especial nos Estados Unidos e Alemanha, na

---

<sup>1</sup> CARSON, Rache. **Primavera Silenciosa**. 2. Ed. São Paulo, SP: Melhoramentos, 2010.

discussão sobre limites do crescimento e a relação humana com a natureza. Tornou-se força motriz a ponto de se dizer que foi a revolução sociais e cultural ambiental. Esta obra literária é tão significativa, que o levou o tema ambiental aos debates do mundo político e jurídico. Uma obra poética, capaz de fazer o ser humano refletir ao mais simples estágio da vida e ao quase imperceptível momento que vive. Parar, observar, sentir: Viver!

Pouco mais de cinquenta anos que se reuniram, no ano de 1968, personalidades mundiais com objetivo para “promover um encontro, no qual seria discutido o futuro das condições humanas no planeta. A ideia foi convidar cerca de 20 personalidades da época para avaliar questões de ordem política, econômica e social em relação ao meio ambiente”.<sup>2</sup>

Esse trabalho deixou marca na cronologia ambiental e demonstra claramente o fortalecimento das relações sociais. Contrapondo-se aos rumos que a sociedade tomava de urbanização e crescimento econômico, sem preservar os limites dos recursos naturais e questionando ainda a própria perpetuação da raça urbana.<sup>3</sup>

O conteúdo foi desenvolvido no Clube de Roma, quatro anos depois, quando os membros do grupo, solicitam ao Instituto de Tecnologia de Massachusetts (MIT, sigla em inglês), liderada por Dennis e Donella Meadows, para que elaborassem um relatório denominado “Os limites do Crescimento”. Foram efetuadas simulações, utilizando-se de tecnologias da época, onde o homem e o meio ambiente mantinham a interação e velocidade de consumo de recursos daqueles anos, levando variáveis como aumento populacional e esgotamento dos recursos naturais. O relatório impactante demonstrou que naquele ritmo, em menos de 100 anos, haveria problemas sérios para a humanidade. As críticas ao relatório “Os Limites do Crescimento”, foram intensas, mas limitavam-se a dizer que o objetivo era inibir o crescimento, muito embora colocaram o ser humano como problema para o mundo e não como responsável ou como o que deva buscar a solução pelas inquietudes por ele provocadas.

O homem infantilmente sem cuidados não olhava, e ainda não olha, em muitas vezes, o que lhe faz viver, quais os meios capazes de lhe proporcionar vitalidade, Rachel Carson chamou o mundo para parar.

---

<sup>2</sup> PENSAMENTO VERDE. Clube de Roma e o relatório “Os limites do Crescimento” (1972). **Pensamento Verde**. Disponível em: <<https://www.pensamentoverde.com.br/sustentabilidade/clube-roma-relatorio-limites-crescimento-1972/>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

<sup>3</sup> SARLET, Ingo; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Ambiental: Introdução, Fundamentos e Teoria Geral**. São Paulo: Saraiva, p. 74-76.

Ao influenciar o mundo político, as ações tomam uma evidência ainda maior. O assunto ganha merecidos contornos internacionais e há um grande debate no início da década de 70. Foi criada então a Conferência de Estocolmo, pelas Nações Unidas em 1972. Desse evento foi editada a Declaração de Estocolmo, onde foram estabelecidos os 26 princípios “*comuns que ofereçam aos povos do mundo inspiração e guia para preservar e melhorar o ambiente humano*”.<sup>4</sup>

Começou em 1972 uma nova e sistêmica visão. Foi um trabalho com poucos adeptos, mas que mesmo assim fez uma profunda análise sobre a ação do homem na natureza. Nessa seara, e com a motivação da Declaração de Estocolmo, a ONU cria no Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente, em 05/06/1972 em Nairobi - Quênia. A partir daí o tema Meio Ambiente ganha assento na Organização, de onde mais um passo importante é dado, quando, em 1983, é criada a Comissão Mundial para o Meio Ambiente e Desenvolvimento, demonstrando assim o despertar efetivo sobre a necessidade da consciência ecologia e da importância do Meio Ambiente.

Múltiplas frentes passam a ser oficializadas com a discussão política, todas elas fundamentadas por uma conceituação sobre desenvolvimento econômico e preservação ambiental. Os dois temas – econômico e ambiental - que até então andavam separados, conforme é destacado pelo site “O Eco”.<sup>5</sup>

O conceito de desenvolvimento sustentável foi reconhecido internacionalmente em 1972, na Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em Estocolmo, Suécia. A comunidade internacional adotou a ideia de que o desenvolvimento socioeconômico e o meio ambiente, até então tratados como questões separadas, podem ser geridos de uma forma mutuamente benéfica.

Uma década depois, o tema entra em ebulição, inclusive dentro das Nações Unidas, produzindo reflexões profundas com contradições, extremidades de posições. No ano de 1983, foi estabelecida a Comissão Mundial das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento. Um marco para o organismo internacional que define e aloca equipes para tratar sobre o tema. Para a história isso é muito significativo, pois coloca o assunto em

---

<sup>4</sup> CONFERENCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE O MEIO AMBIENTE HUMAN, 1972. Estocolmo, Suécia. Declaração de Estocolmo.

<sup>5</sup> O ECO. O que é Desenvolvimento Sustentável, 2014. **O Eco**. Disponível em: <<https://www.oeco.org.br/dicionario-ambiental/28588-o-que-e-desenvolvimento-sustentavel/>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

destaque, comparado às Comissões Mundiais de Comércio e de Saúde e de Segurança o que demonstra que os líderes mundiais precisavam direcionar seus olhares para este tema tanto quando aos demais temas citados. Toda comissão estabelecida pela ONU tem objetivos claros e definidos. *Os seus objetivos incluem manter a segurança e a paz mundial, promover os direitos humanos, auxiliar no desenvolvimento econômico e no progresso social, proteger o meio ambiente e prover ajuda humanitária em casos de fome, desastres naturais e conflitos armados.*<sup>6</sup>

A Comissão Mundial das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento tem seu propósito: Estudar o que vinha sendo propagado até então, em especial nas décadas anteriores sobre os danos (graves) que o homem causava no planeta, assim como apresentar análises sobre a forma de desenvolvimento até então utilizadas, apontando o que estava comprometendo os recursos naturais.

Quatro anos depois, em 1987 é apresentado o documento que traz o conceito sobre desenvolvimento sustentável, capaz de iniciar a construção de parâmetros para o desenvolvimento, com limites, condições. Enfim, este conceito norteia ações de sustentabilidade a partir de então. Não só este conceito estático produzido pelo Relatório de Brundland, mas este especificamente serve até hoje para parametrizar ações e políticas públicas. O site referido anteriormente “O Eco” aduz que o relatório assim ficou conhecido, pois foi conduzida pela médica e ex-primeira ministra da Noruega, que chefiou a ONU nessa área e trouxe como conceito de desenvolvimento sustentável: “Satisfazer as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades”. Esse tema passou a ser o fundamento da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (ECO-92), realizada no Rio de Janeiro em 1992.<sup>7</sup>

O conceito de desenvolvimento sustentável, bandeira da ONU, é ainda motivo de grandes debates e embates políticos, pois envolve política, consciência social e globalização. Foge das fronteiras geográficas e políticas e é imerso nas desigualdades sociais do mundo. Ou seja,

---

<sup>6</sup> BRASIL. Governo Federal. A Organização das Nações Unidas (ONU). Disponível em: <<https://www.gov.br/mdh/pt-br/navegue-por-temas/politicas-para-mulheres/arquivo/assuntos/acoes-internacionais/Articulacao/articulacao-internacional/onu-1/ONU%20-%20atualizado.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 02.

estamos diante de diversos *stakeholders* que precisam estar inteirados para que a sustentabilidade aconteça na prática, denominado de Tripé da Sustentabilidade.

Figura 1 – Tripé da Sustentabilidade<sup>8</sup>



O aprofundamento do estudo é necessário, para que se busque em cada área, numa dimensão interdisciplinar, o detalhe capaz de interpretar cada parte em si e sua interação com o mundo, no intuito de potencializar a qualidade de vida. Imperioso, nesse sentido, múltiplos saberes científicos, de áreas diversas, para serem aplicados, compartilhados e harmonizados. Maria da Glória Garcia assim escreve:<sup>9</sup>

Platão chamou a atenção para a necessidade de conciliar o saber (verdade científica) com a justiça social no exercício do poder supremo da cidade. O rei-filósofo platônico seria detentor de um saber teórico que o guiaria na busca da justiça e simultaneamente no exercício do poder. Governaria com o conhecimento e consequentemente de forma justa (ainda que os sábios fossem, para Platão, suscetíveis de cometerem erros por uma incorreta apreciação da realidade). Contudo, se o bem e a justiça, para Platão, fossem perceptíveis apenas para os sábios (filósofos) e os demais membros da cidade deveriam limitar-se a beneficiar das vantagens das ordens justas da cidade sem compreendê-lo a sociedade democrática dos dias de hoje exalta a idéia de liberdade, dignidade e respeito pela pessoa, de modo que a concepção de justiça social não deve ser imposta.

A busca do conhecimento científico holístico fundamenta os estudos do meio ambiente. Analisar as possibilidades de vê-las na prática por toda a sociedade é um daqueles desafios

<sup>8</sup> NALDO. *Triple Bottom Line (Linha de Base Tripla) – Conheça o conceito*. Instituto Repensar. Disponível em: <<https://www.repensar.org.br/triple-bottom-line-linha-de-base-tripla-conheca-o-conceito/>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

<sup>9</sup> GARCIA, Maria da Glória F.P.D. *O lugar do direito na proteção do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2007. 536 p.

inquietantes que fazem a academia aproximar-se da realidade. E é neste contexto que se discorre a trajetória da proteção ambiental no meio jurídico, especificamente com viés econômico tributário.

A tutela jurídica em matéria ambiental passou por fases de construção, que iniciaram por momentos de incredulidade, circularam pelo desleixo, pelo deboche, pela discussão isolada e depois coletiva, passando a ser tema mundial e passa a carregar consigo a necessidade da ampliação.

Se o direito é a consequência das relações humanas e dos fatos pelo homem produzidos, é preciso destacar momentos importantes na construção da tutela jurídica ambiental no Brasil e no mundo, não só pelas vias jurídicas, mas destacar os momentos da humanidade que criaram fatores e eventos que mudaram o curso da história.

As atividades vinculadas ao tema foram tomando corpo ao longo das atividades da Organização das Nações Unidas até que ocorresse o Acordo de Paris. Os passos da conscientização e cooperação intergovernamental foram intensos e inúmeros, tanto que merecem destaque os movimentos do acordo firmado em 2015, o Acordo de Paris.

## 2.2 ACORDO DE PARIS E A COOPERAÇÃO INTERNACIONAL NA PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

As fronteiras políticas nacionais inexistem quando há um problema ambiental a ser resolvido, mesmo quando há negativas por dirigentes e governantes, independentemente de sua posição política, ou regime político.

O fato é que um programa bem-sucedido de preservação ou mesmo de recuperação ambiental precisa de forças superiores a uma limitação geográfica. Vivemos momentos ímpares na vida humana: a conscientização dos indivíduos, graças a globalização, graças a comunicação universal é evidente, que ocorre com destaque na área da saúde, quando uma pandemia igual à que foi e é vivenciada desde o final do ano de 2019 com a COVID-19, aliás, o trato à saúde global demonstra claramente como há atividades que precisam de foco total, sem limites de fronteiras, com visão universal. Vários eventos nesta área provocaram movimentos internacionais para combater problemas sanitários e só através desses é que houve eficiência no combate às pragas contra a saúde, evidenciando clara e imediatamente de como se deve combater problemas globais. As ações amplas e além fronteiras na saúde conseguem produzir

efeitos imediatos, os problemas facilmente se tornam visíveis, globais e coletivos e por isso também precisam de ações nos mesmos moldes: visíveis, globais e coletivas, assim os resultados são atingidos e comunicados amplamente, sendo possível, nesta área, motivar ações positivas inclusive pelos resultados já ocorridos.

O que diferencia as questões ambientais das questões sanitárias é que as ações verdes tomadas em qualquer local do planeta vão construindo resultados que tomam vulto ao longo do tempo, e na maioria das vezes não são imediatas o que dificulta a divulgação em massa e a própria crença na efetividade das ações. Enquanto isso, os problemas, em outras partes do mundo, vão agravando lentamente, causando uma falsa ideia de que “ainda dá tempo para corrigir” e que individualmente é possível atingir os objetivos.

Combatendo esse pensamento simplista e ao analisar o caminho percorrido nos primeiros momentos de reflexão sobre problemas de meio ambiente, a ONU provocou vários eventos com o foco ambiental mundial. Passando pela Conferência das Partes do ano de 1992 até o Acordo de Paris, ponto mais alto de um acordo internacional, criando um Regime Internacional para o assunto.

Para compreensão geral, busca-se a definição de Regime Internacional, que nas palavras de Stephen D. Krasner<sup>10</sup> podem ser:

Definidos como princípios, normas e regras implícitos ou explícitos e procedimentos de tomada de decisões de determinada área das relações internacionais em torno dos quais convergem as expectativas dos atores. Os princípios são crenças em fatos, causas e questões morais. As normas são padrões de comportamento definidos em termos de direitos e obrigações. As regras são prescrições ou proscricções específicas para a ação. Os procedimentos para tomada de decisões são práticos predominantes para fazer e executar a decisão coletiva.

Portanto, os princípios, normas e regras acabam integrar as partes em ações comuns. Nessa esteira, o Regime Internacional das Mudanças Climáticas definido por Danielle Rached<sup>11</sup>, como sendo o conjunto de acordos multilaterais destinados a dar respostas às dificuldades políticas e jurídicas no gerenciamento ambiental.

---

<sup>10</sup> KRASNER, Stephen D. Causas estruturais e consequências dos regimes internacionais: regimes como variáveis intervenientes. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rsocp/v20n42/08.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

<sup>11</sup> RACHED, Danielle Hanna. Interfaces entre o Regime Internacional de Mudanças Climáticas e a Saúde Global. Lua Nova: Revista de Cultura e Política. 2016. Disponível em: <[https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-64452016000200231&script=sci\\_arttext&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-64452016000200231&script=sci_arttext&tlng=pt)>. Acesso em: 30 jul. 2020.

O Regime Internacional das Mudanças Climáticas e suas três fases são provas da existência de esforços mundiais para a busca das ações coletivas. São três décadas, desde a Convenção Quadro Sobre Mudanças Climáticas, que aconteceu durante a Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro em 1992, a Rio 92, no ano de 1992, tendo sido o Brasil palco de um ambicioso trabalho inaugural, mas necessário sobre a reflexão sobre o tema ambiental. Passados os primeiros cinco anos, eram necessários mais avanços, criando-se metas para reduzir a emissão de gases de efeito estufa, estes que são os principais inimigos do meio ambiente.

Nasceu o Protocolo de Quito em 1997, cujas metas entrariam em vigor a partir de 2005. Esta foi a segunda fase do Regime Internacional de Mudanças Climáticas. Mas, como todas mudanças, as que envolvem a cultura do meio ambiente precisavam e precisam de atos contínuos. Um dos eventos para isso foi a conferência das Partes, o local de reuniões periódicas para construção de alternativas para a estabilização da concentração dos Gases de Efeito Estufa.

O Acordo de Paris é o resultado da 21ª Conferência das Partes das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento, estabelecendo uma meta ambiciosa, onde o aquecimento global deve ser contido abaixo de 2° C, tendo preferência em 1,5° C. O Acordo de Paris colocou cada membro de cada país como ator principal para elaborar seus planos, gerando importância interna e transparência internacional, que construíram um evento histórico para o meio ambiente. Conhecida como a última oportunidade para que a comunidade internacional decidisse sobre o futuro do Regime Internacional de Mudanças Climáticas, que teve suas discussões formalmente apresentadas nos anos 1990, por ocasião da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima. Conhecida também como *A Cúpula da Terra*, debateu e criou-se a consciência internacional sobre a necessidade de agir de forma interfronteiras. Dados coletados desde a década de 1960 produziram evidências para analisar o progresso negativo do clima.

As atividades giram em torno da estabilização e redução dos chamados Gases de Efeito Estufa\*<sup>12</sup> embora seja um fenômeno natural, há uma evidente progressão nesta emissão devido

---

\* Os **gases de efeito de estufa** ou **gases do efeito estufa** (GEE) são substâncias gasosas que absorvem parte da radiação infravermelha, emitida principalmente pela superfície terrestre, e dificultam seu escape para o espaço. Isso impede que ocorra uma perda demasiada de calor para o espaço, mantendo a Terra aquecida. O efeito estufa é um fenômeno natural. Esse fenômeno acontece desde a formação da Terra e é necessário para a manutenção da vida no planeta, pois sem ele a temperatura média da Terra seria 33 °C mais baixa impossibilitando a vida no

a ação humana desregrada. Essa evolução gerou e gera consequências desastrosas e perigosas inclusive para a manutenção da vida na terra. Durante a Rio 92, o tema ganha destaque mundial, entra nos debates das Nações Unidas, envolve as nações de forma oficial e evoca reflexões sobre as responsabilizações de cada parte.

A Conferência das Partes<sup>13</sup> passa ser as reuniões periódicas entre os países membros para avançar no Tratado assinado na Convenção-Quadro. Sua primeira edição foi em 1995 e aconteceu em Berlin-Alemanha. Foram reuniões sucessivas, ao longo dos anos, onde foram firmados importantes acordos, muito embora, em meio a várias discussões, desencontros, mudanças de posições dos países. Entre eles podem se destacar o Protocolo de Quioto, o Acordo de Bonn, a criação do Fundo Verde para o Clima, e a preparação de temas pós Protocolo de Quito, até chegar ao Acordo de Paris, onde, de fato, ficou estabelecida uma meta para o aquecimento global, seja: ser contido abaixo de 2° C, com preferência que seja menor que 1,5° C e a promoção do desenvolvimento sustentável.

O Acordo de Paris cumpriu seu papel, que foi preparado nas Convenções anteriores, para o estabelecimento de metas, criação de mecanismos de medição dos avanços de controle e ainda a divulgação dos resultados.

Embora sem imposições aos países membros, o Acordo deixou que cada um indicasse suas metas e seus planos sobre a emissão dos gases de efeito estufa. Sendo papel para as Convenções sucessoras a definição de regras práticas e as questões do financiamento de fundos. Enfim, a trajetória das discussões, a produção de dados desde a década de 60, no século passado, demonstraram que o meio ambiente é muito maior que qualquer fronteira geopolítica construída pelo homem. Essa é a consciência necessária para evidenciar que a colaboração internacional é fundamental na busca da preservação do meio ambiente, sua manutenção e recuperação. O relatório de Brundtland de 1972, de singela descrição, mas profunda indicação, O Futuro Comum é capaz de traduzir a necessidade da colaboração além-fronteiras para que o sucesso ambiental aconteça.

---

planeta, tal como conhecemos hoje. O aumento dos gases estufa na atmosfera têm potencializado esse fenômeno natural, causando um aumento da temperatura (fenômeno denominado mudança climática).

<sup>12</sup> WIKIPEDIA. Gases do Efeito Estufa. **Wikipedia**. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Gases\\_do\\_efeito\\_estufa](https://pt.wikipedia.org/wiki/Gases_do_efeito_estufa)>. Acesso em: 31 jul. 2020.

<sup>13</sup> AMBIENTE BRASIL **Histórico da COPs**. Disponível em: <[https://ambientes.ambientebrasil.com.br/mudancas\\_climaticas/evolucao\\_do\\_debates/historico\\_das\\_cops.htm](https://ambientes.ambientebrasil.com.br/mudancas_climaticas/evolucao_do_debates/historico_das_cops.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2021.

A partir daí estabeleceu-se a necessidade das ações coletivas além-fronteiras, para haver eficiência na preservação do Meio Ambiente. Por serem antropogênicas, as mudanças climáticas só podem ser razoavelmente resolvidas por muitas mãos. Desta forma, foi possível estabelecer as três fases do Regime Internacional das Mudanças Climáticas.

Fases do Regime Internacional:

Figura 2 – Rio 92<sup>14</sup>



Primeira Fase: Convenção-Quadro de 1992. Depois de décadas de sensibilização, de amadurecimento, até as impactantes inflexões do Relatório de Brundtland, a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, também conhecida como Rio-92 e Cúpula da Terra, foi a maior conferência até então, sobre o tema, reunindo em 12 dias, de 3 a 14 de junho, 178 países para discutir e aprofundar-se sobre Meio Ambiente, conseguindo sensibilizar a sociedade internacional e chamar a atenção. Foram produzidos diversos documentos durante o evento. Um deles inaugura a Primeira Fase do Regime Internacional das Mudanças Climáticas: A Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima (CQNUMC), ou em inglês UNFCCC - United Nations Framework Convention on Climate Change).

Para melhor compreensão, são chamadas de Convenção-Quadro por ter papel catalisador, assim definido por Daniel Bodansky<sup>15</sup>, como um evento que prepara o terreno para que medidas mais incisivas possam ser aplicadas em um protocolo subsequente. Trata-se de uma técnica de direito internacional, onde os Estados hesitantes tendem a aceitar mais

---

<sup>14</sup> INSTITUTO ECO BRASIL. Rio 92. **EcoBrasil**. Disponível em: <<http://www.ecobrasil.eco.br/3-secao-geral/categoria-projetos/948-rio-92-catalogo-de-turismo-especializado-abav-embratur-expeditours>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

<sup>15</sup> BODANSKI, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; RAJAMANI, Lavanya. **International Climate Change Law**. Oxford: Out, 2017. p. 35-70.

facilmente regimes de governança genéricos, que não representam uma ameaça imediata à soberania.

Durante a CQNUMC houve consideráveis avanços para o tema, pois foi possível estruturarem regras jurídicas internacionais, onde foram estabelecidos princípios e processos para negociações intergovernamentais. Embora não tenha criado obrigação aos estados metas para reduzir emissões de gases poluentes houve o início do diálogo entre Estados sobre o espinhoso tema: aquecimento global.

Estabelecido como objetivo aos 195 Estados Membros da ONU, a estabilização da emissão dos gases de efeito estufa (GEE), foi considerado, para a época, algo ambicioso, pois a maioria dos Estados deixaram a CQNUMC, concordando em estabilizar a concentração dos GEE.

Porém, a Convenção-Quadro acabou enfraquecendo-se por determinar que a linha de segurança de concentração é apenas para impedir uma interferência antrópica perigosa. Uma tarefa nada fácil é identificar o que é essa interferência. Comentado por Skodvin e Andresen<sup>16</sup>, que no sistema climático, somente seria perigosa a interferência se o aumento da temperatura global for de mais 2 graus Celsius. O evento também ficou com certa restrição por não ter uma linha coercitiva para caso algum Membro não cumprisse os acordos internacionais. Ainda assim conseguiu estabelecer responsabilidades comuns, mas diferenciada, ou seja, todos os países devem participar de alguma forma na preservação do Meio ambiente, destacando a necessidade de que os países desenvolvidos tenham de assumir a liderança e serem seguidos pelos demais, cada qual com suas competências definidas.

Ainda na Rio 192, foi possível estabelecer obrigações comuns a todos Estados, qual seja: produzir inventários de emissões antropogênicas e formular e implementar programas nacionais de combate ao aquecimento global, além de incentivar a produção contínua dos conhecimentos científicos sobre mudanças climáticas.

---

<sup>16</sup> SKODVIN, T.; ANDRESEN, S. **The Climate Regime: Achievements and Challenges.** The word ocean in globalisation. Leide, Boston: 2011. pp. 170-71.

Figura 3 – Protocolo de Quioto (1997)<sup>17</sup>

Segunda Fase: Depois de plantadas as sementes fundamentais em 1992, o ano de 1997 reservou o aparecimento de uma abordagem jurídica-institucional para implementar as regras ambientais. Nesse ano, na cidade de Quioto no Japão, foi aprovado o Protocolo de Quioto que foi precedido pela Primeira Conferência das Partes (COP 1) em 1995 em Berlim, onde os países industrializados estabeleceram compromissos, medidas, metas e políticas para redução da emissão dos Gases de Efeito Estufa. Em Berlim, houve a preparação do terreno para que em Quioto houvesse a maior ênfase às metas quantitativas. Foram 192 Estados signatários. Assim, cada país conseguiria minimizar os custos da mitigação desta tarefa. Nesse mesmo evento, o Mecanismo de Desenvolvimento Limpo - MDL foi implementado, instrumento pelo qual foi possível viabilizar a diminuição da emissão de gases efeito estufa pelos países industrializados como também estabeleceu a transferência de recursos para os países em desenvolvimento, para que os objetivos destes últimos sejam igualmente atingidos.

O Protocolo de Quioto projetava os resultados para 2012, cujas metas de redução de emissão gases de efeito estufa em 5,00% abaixo dos seus níveis de 1990. Essa era uma meta para os países desenvolvidos, a ser alcançada entre 2008 e 2012.

A ausência dos Estados Unidos no acordo frustrou as melhores expectativas, uma vez que se tratava da maior expressão continental e fundamental para o sucesso da meta. Além disso, outra questão frustrante foi a não imposição de metas aos países emergentes: China, Índia e Brasil. Inegável, no entanto, que o Protocolo de Quioto deixou seus legados, que podem ser divididos em dois grupos:

O primeiro legado foi a criação de mecanismos de mercado para facilitar e reduzir custos, sendo eles a Implementação Conjunta, ou seja, países industrializados e países em desenvolvimento deveriam implantar de forma conjunta os mecanismos. Outros mecanismos

---

<sup>17</sup> BRAINLY. Logo Kyoto 1997. **Brainly**. Disponível em: <<https://brainly.com.br/tarefa/37710746>>. Acesso em: 13 nov. 2021.

para facilitar e até reduzir custos na implementação foi a criação do Mecanismo de Desenvolvimento Limpo e ainda o Comércio de Emissões. Como dito por Danielle H. Rached<sup>18</sup> “*Em linhas Gerais, tais mecanismos criam o comércio de créditos de redução de emissões*”.

O segundo legado foi o sistema de cumprimento de obrigações, com a criação de um Comitê com poderes para declarar se um Estado cumpriu suas obrigações, com base em análise técnica da situação, respeitando o devido processo legal.

O Protocolo de Quioto, ao projetar compromissos e metas, também apresentou a possibilidade de, após a conclusão do período estabelecido, novas metas, novos desafios para a comunidade internacional. Sucederam-se várias Conferências das Partes, ao redor do mundo, onde o amadurecimento do tema levava a avanços, embora houvessem países mudando interpretações, de acordo com seus interesses locais ou visões políticas internas, vinculando inclusive a necessidade de manter sua soberania intacta. A ONU acabou fazendo concessões à países para que permanecessem no grupo. Flexibilizaram-se metas, foram criados o Fundo Verde para o Clima\* e o Centro e Rede de Tecnologia do Clima.

Figura 4 – Rio +20<sup>19</sup>



<sup>18</sup> RACHED, Danielle Hanna. Interfaces entre o Regime Internacional de Mudanças Climáticas e a Saúde Global. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**. 2016. Disponível em: <[https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-64452016000200231&script=sci\\_arttext&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-64452016000200231&script=sci_arttext&tlng=pt)>. Acesso em: 30 jul. 2021.

\* Fundo de Iniciativa Global para adaptar e mitigar o aquecimento Global, criado em 2010 durante a COP 16, com objetivo inicial de 100 bilhões de dólares a serem investidos pelas nações desenvolvidas, até o ano de 2020. Recursos esses administrados pelo Banco Mundial.

<sup>19</sup> GERAÇÃO COOPERAÇÃO. **Cooperativismo na RIO +20**. Disponível em: <<https://geracaocooperacao.com.br/cooperativismo-na-rio20/>>. Acesso em: 13 nov. 2021.

Passados 20 anos da Rio92, depois de alguns amadurecimentos internacionais sobre o tema ambiental, era preciso renovar e reafirmar que a participação dos líderes mundiais eram e sempre serão fundamentais para promover o desenvolvimento sustentável.

Feito o balanço dos 20 anos transcorridos da Cúpula da Terra, foram debatidos os temas sobre a importância e os processos da economia verde, maneiras de eliminar a pobreza, formas e ações para garantir o desenvolvimento sustentável do planeta terra e, ainda, uma forma de governança internacional para esse desenvolvimento.

O tema economia verde destacou-se por demonstrar a relação umbilical entre desenvolvimento econômico, melhoria do bem estar dos seres humanos, igualdade social e erradicação da pobreza, temas que necessitam que os processos produtivos sejam agrícolas, da industrial, do comércio ou dos serviços, observem os aspectos social e ambiental, para isso é preciso eficiência no uso dos recursos naturais, investimentos em agricultura verde, tratamento adequado dos resíduos, promovendo a reciclagem, melhoria na mobilidade urbana, redução do consumo de combustíveis fósseis e potencialização do uso de energia limpa e renovável.

A Rio+20, realizada em 2012, possibilitou uma rica abordagem sobre o tema ambiental. Foi a oportunidade de inserção de vários atores sociais no debate, trazendo uma visão mais ampla às questões ambientais, além das cúpulas governamentais internacionais, pois precisam atingir a base social mundial e envolver todas as pessoas em um processo contínuo de conscientização da supremacia da natureza. A inclusão de diversos grupos sociais permitiu a publicação do texto “o futuro que queremos”, que reafirmou uma série de compromissos, embora a intenção inicial era pactuar compromissos mais ambiciosos, maior avaliação do progresso atingindo até então.

A Conferência foi alvo de críticas por falta de clareza e objetividade, e ainda pelo não estabelecimento de metas concretas aos países para a busca imediata da redução de emissão de poluentes e a necessidade da preservação ou reconstrução de áreas naturais. Compromissos esses adiados para edições posteriores das reuniões da ONU.

Enfim, evidenciou-se que muito ainda precisava ser feito para uma consciência mundial coletiva sobre o Clima. Entre 1995, na COP 01 em Berlin-Alemanha até 2014, na COP 20 em Lima-Peru, as Partes desenvolveram debates importantes. Havia a necessidade de aprovar um texto que substituiria o Protocolo de Quioto. Assim, surgiram as bases para o Acordo de Paris, a terceira fase, que é detalhada a seguir.

Figura 5 – 21ª Conferência das Partes da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima<sup>20</sup>



A terceira fase, entendida como a última oportunidade da comunidade internacional para decidir o futuro do Regime Internacional de Mudanças Climáticas, o Acordo de Paris trouxe resultados de construções em Conferências das Partes anteriores. Conseguiu-se consolidar um modelo de metas voluntárias para que todos os países, industrializados ou em desenvolvimento, apontando regras para que o acordo se tornasse permanente junto às Nações acerca do Clima.

O acordo reconheceu que as mudanças climáticas representam uma ameaça, que há riscos de não reversão dos danos, o que causaria sérios problemas para o homem e para o planeta. Chamou ainda a atenção para a necessidade de cooperação internacional, não só para a redução da emissão dos gases de efeito estufa, mas para ajuda mútua, colaboração financeira e trocas de tecnologias ambientais.

De forma expressa, os países conferentes adotaram o Acordo de Paris, os países desenvolvidos foram demandados a colaborar financeiramente com as metas, sem deixar que os países em desenvolvimento também tenham a necessidade de adaptação das ações internas para atingir as metas de forma global. Foi decidido também sobre as mitigações que cada nação faria e fará até 2030, para fazer valerem as metas, sendo que as orientações e colaborações

---

<sup>20</sup> CENTRO DE ESTUDO INTEGRADO SOBRE MEIO AMBIENTE E MUDANÇAS CLIMÁTICAS. Centro clima. **Confira o resultado da COP-21**. Disponível em: <<http://www.centroclima.coppe.ufrj.br/index.php/br/destaque/noticias/2-o-resultado-da-cop-21>>. Acesso em: 13 nov. 2021.

merecem ampla transparência de forma que as ações bem-sucedidas podem ser compartilhadas entre os membros do Acordo.

Quanto à adaptação, um Comitê ficou encarregado de desenvolver metodologias e fazer as recomendações, em especial aos países menos desenvolvidos e ainda foram solicitados ao Fundo Climático Verde que acelerasse o apoio a esses países e também a países em desenvolvimento para que esses formulem planos internos de adaptações. Ainda, foram reforçados o Mecanismo Internacional de Perda e Danos, criando uma câmara internacional de compensação, promovendo essas estratégias globais.

Mais um ponto importante firmado em Paris, sem dúvida foi o de desenvolver e transferir tecnologias entre os entes globais, entendendo que a cooperação é foco principal para atingir os objetivos.

A meta ambiciosa estabelecida de que a temperatura média mundial não tenha aumento superior a 2 graus Celsius, mas que o ideal seria limitar em 1,50 grau Celsius, precisava de força interna nos países membros. Cada país passou a responder pela ameaça da alteração climática. Por isso houve a implantação de metas voluntárias para redução das emissões de gases de efeito estufa. Esse objetivo métrico está estabelecido no art. 2º do Acordo de Paris<sup>21</sup> dos objetivos de documento:

1. Assegurar que o aumento da temperatura média global fique abaixo de 2°C acima dos níveis pré-industriais e prosseguir os esforços para limitar o aumento da temperatura a até 1,5°C acima dos níveis pré-industriais, reconhecendo que isto vai reduzir significativamente os riscos e impactos das alterações climáticas;
2. Aumentar a capacidade de adaptação aos impactos adversos das alterações climáticas e promover a resiliência do clima e o baixo desenvolvimento de emissões de gases do efeito estufa, de maneira que não ameace a produção de alimentos;
3. Criar fluxos financeiros consistentes na direção de promover baixas emissões de gases de efeito estufa e o desenvolvimento resistente ao clima.

Define-se o Evento de 2015 como um momento histórico para o Regime Internacional de Mudanças Climáticas, pois foi possível assegurar a meta limitante de aumento do aquecimento global, com clareza sobre os impactos que a emissão de gases provoca no mundo, em especial na produção de alimentos e ainda colocar as questões financeiras para impulsionar a redução da emissão de gases de efeito estufa.

---

<sup>21</sup> ONU – Organizações das Nações Unidas – Convenção Quadro sobre Mudança do Clima. Conferência das Partes. 21ª sessão. Acordo de Paris. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/wpcontent/uploads/2016/04/Acordo-de-Paris.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2021.

Dimitrov, R. S<sup>22</sup> diz: “O Acordo de Paris pode ser considerado um sucesso político – “adipomatic breakthrough” –, porque levou ao sucesso na formação de um novo regime climático internacional”. Na visão do autor, os fatores que esse resultado atingiu são três:

- ✓ O primeiro diz respeito ao acordo bilateral entre Estados Unidos e China, que teria provocado um salto no processo das Nações Unidas, evocando a noção de “club approach”;
- ✓ O segundo fator seria a evidência da excelência das habilidades diplomáticas do país anfitrião, a França, que teria demonstrado “timing, pacing, sequencing and coordination of sessions, as well as the strategic rethoric [...] that [made French credited] for enabling success;
- ✓ O terceiro fator chave teria sido uma mudança cognitiva geral entre as delegações negociadoras, que poderia ser apreciada pela boa aceitação e incorporação dos discursos do crescimento verde e das soluções win-win: o argumento de que as políticas climáticas podem trazer benefícios econômicos teria sido estrategicamente persuasiva, afetando as preferências de política e alterando os cálculos sobre custo-benefício, de modo a engajar as Partes em discursos favoráveis a transformar suas intenções declaradas em Paris em planos nacionais.

A importância do acordo, que entrou em vigor em novembro de 2016, foi saudada pela ONU, nas palavras de seu secretário geral Ban Ki-moon,<sup>23</sup> que assim se expressou: "Este momento é verdadeiramente histórico. Pela primeira vez temos um acordo verdadeiramente universal sobre a mudança do clima, que é um dos problemas mais cruciais da Terra".

A mensuração do desenvolvimento das metas a cada cinco anos, impôs a cada membro o dever de ampliar as contribuições ao combate das mudanças climáticas, representando assim um progresso positivo. Nesse acordo, foi sistematizando o mecanismo de accountability, um inventário para informar as contribuições efetivas de cada nação, de forma clara, transparente e com exatidão. Considerado um dos instrumentos fundamentais do acordo à criação de inventários para que se possa fazer um bom acompanhamento dos programas nacionais de redução.

---

<sup>21</sup> DIMITROV, R. S. The Paris agreement on climate change: Behind closed doors. *Global Environmental Politics*, 2016. IN: CORAZZA, Rosana Icassatti; SOUZA, Maria Cristina Oliveira. Do Protocolo de Kyoto ao Acordo de Paris: uma análise das mudanças no regime climático global a partir do estudo da evolução de perfis de emissões de gases de efeito estufa. **Revista Desenvolvimento e meio ambiente**. v.42. (2017). Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/index/search/search?query=Corazza&searchJournal=&authors=&title=&abstract=&galleryFullText=&suppFiles=&dateFromMonth=&dateFromDay=&dateFromYear=&dateToMonth=&dateToDay=&dateToYear=&dateToHour=23&dateToMinute=59&dateToSecond=59&discipline=&subject=&type=&coverage=&indexTerms=>>>. Acesso em: 31 jul. 2020.

<sup>23</sup> THE UNITED NATIONS FRAMEWORK CONVENTION ON CLIMATE CHANGE – UNFCC. Organizações das Nações Unidas. **Convenção Quadro sobre Mudança do Clima**. Conferência das Partes. 21ª sessão. Acordo de Paris. 2015. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/cop21/>>. Acesso em: 31 jul. 2021.

Foram estabelecidas três categorias, em termos de países, para acompanhar a evolução da mensuração: os países desenvolvidos, que deverão oferecer informações completas, os países emergentes, que terão uma exigência menor, e os países mais pobres, que terão um nível mínimo de obrigações.<sup>24</sup>

Com isso, o Acordo de Paris estabeleceu que todos os países deveriam alcançar um teto em suas emissões de gases de efeito estufa “o quanto antes”.<sup>25</sup> Os países desenvolvidos deverão fazer isso primeiro. As nações em desenvolvimento terão mais tempo, ainda que não esteja estipulado um prazo concreto. Outro aspecto abordado é que, até a segunda metade deste século, é preciso chegar a um equilíbrio entre as emissões e a capacidade de absorver esses gases, principalmente o dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>). Esse último ponto abre a porta de maneira clara aos mecanismos de sequestro e armazenamento de carbono, um caminho defendido pelos países produtores de petróleo para que não se corte imediatamente os combustíveis fósseis.<sup>26</sup>

A diferença entre as nações, levada em conta em Paris, é fundamental. Os que têm menos recursos precisam se adaptar aos efeitos das mudanças climáticas, mas também precisam reduzir a emissão dos gases de efeito estufa. Por isso a ajuda internacional a eles é de extrema importância. Já, países desenvolvidos devem ser os fomentadores dessa ajuda, mesmo de forma voluntária. Assim, estabeleceu-se o compromisso de que até 2025 sejam angariados fundos, em montante de US\$ 100 bilhões anuais.

Destaca-se ainda que a COP 21 indicou para o futuro a criação de um ente internacional para avaliar “as perdas e danos” em casa país, para fazer avaliação do que cada um tem ou terá de consequências das mudanças climáticas e ainda, como mencionado, mecanismos de mercado de emissão de gases de efeito estufa. É possível afirmar que é um compromisso mundial, firmado por Países que desejam a redução dos gases de efeito estufa. Esse compromisso também passa por dar suporte financeiro dos países desenvolvidos aos países em

---

<sup>24</sup> UNFCCC. **Conferencia sobre mudança do Clima em Paris – 2015**. Disponível em: <<https://unfccc.int/process-and-meetings/conferences/past-conferences/paris-climate-change-conference-november-2015/paris-climate-change-conference-november-2015>>. Acesso em 01 nov. 2021.

<sup>25</sup> BRUNO, Flavio Marcelo Rodrigues; MATOS, Raimundo Giovanni França. O Acordo de Paris Na Perspectiva da Independência Energética de Washington. **Revista Brasileira de Direito Internacional**. Disponível em: <<https://indexlaw.org/index.php/direitointernacional/article/view/4206>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

<sup>26</sup> UNFCCC. **Conferencia sobre mudança do Clima em Paris – 2015**. Disponível em: <<https://unfccc.int/process-and-meetings/conferences/past-conferences/paris-climate-change-conference-november-2015/paris-climate-change-conference-november-2015>>. Acesso em 01 nov. 2021.

desenvolvimento: ações que demonstram que somente uma ação que perpassa fronteiras é que trará grandes resultados.

Um dos mais importantes “produtos” que foram apresentados depois dos encontros em Le Bourget, norte de Paris foi o *Global Stocktake*, que nada mais é uma 'Avaliação global'. Uma ferramenta que revisará, a cada cinco anos, as propostas do impacto das ações de mudança climática dos países. Está estabelecido no Acordo de Paris que todos os países devem apresentar seus objetivos, através de um plano de ação climática em ciclos. Ciclos esses quinquenais.

Em pouco tempo, ou seja, em 2023, baseando-se nas regras assumidas pelos países membros haverá a avaliação global. Será a primeira que avaliará se o resultado das ações climáticas está sendo coerente com o maior objetivo traçado em 2015, ou seja, o de manter o aumento da temperatura média global dos tempos pré-industriais para 2 graus Celsius. Haverá mensuração de resultados, sobre os quais deverá haver reflexões profundas e provocar novas ações que colaborarão com todos os membros para indicar o que mais é preciso fazer para manter ou atingir, de forma rápida, os objetivos propostos. Será uma avaliação de todos, uma avaliação global. A princípio não haverá uma avaliação individual de cada país, se as tarefas de cada país são ou não corretas. Far-se-á uma compilação de dados e informações para que seja estabelecido de forma clara o que ainda precisa ser feito.

A construção do *Global Stocktake* é outra contribuição significativa que abastece os mecanismos de transparência, construídos pelo Acordo, pois cria confiança entre as partes e incentivo a implementação das metas.

Assim, de forma transparente, indicado suas contribuições, medindo os resultados, revisando ações, mantendo a liberdade a cada país, para definir quais medidas são importantes implementar, desde que mantidas as metas acordadas. Isso não significa que não haja percalços, como a desistência temporária do acordo e que ocorreu com os Estados Unidos. Felizmente, esse país voltou ao convívio dos demais no início de 2021. A volta dessa potência mundial revigorou a luta contra as mudanças climáticas, encoraja outras nações e reforça o compromisso do governo americano em zerar as emissões de gases que agravam o efeito estufa até o ano de 2050.

Como asseverado, a desistência ao Acordo de Paris, retirando-se em 2017, os Estados Unidos causaram preocupações. Cumpre registrar que ainda há países que não aderiram por causa da dramática guerra civil em que estavam envolvidos, como é o caso da Síria.

A Nicarágua, por sua vez, alegou que o acordo era ambicioso demais e que seria ineficaz, visto que os países apresentariam seus compromissos voluntariamente, acabando por boicotá-lo.

Já o Brasil que também assinou o Acordo de Paris em 2015, assumiu compromisso de, até 2025, reduzir as emissões de gases de efeito estufa em até 37% (comparados aos níveis emitidos em 2005), estendendo essa meta para 43% até 2030. Para que isso seja possível é preciso ações no Brasil, quais sejam: a) aumentar o uso de fontes alternativas de energia; b) aumentar a participação de bioenergias sustentáveis na matriz energética brasileira para 18% até 2030; c) utilizar tecnologias limpas nas indústrias; d) melhorar a infraestrutura dos transportes; e) diminuir o desmatamento.

Mantendo o foco nos Membros que se encontram firmes no propósito coletivo do meio ambiente, há de ser registrada a necessidade de cada um deles ser responsável por medidas nacionais de mitigação ou adaptação, o que mantém a soberania nacional, o que exporá o país que falhar nas metas coletivas de Paris.

Existiu ainda no Acordo a construção de um comitê que seria um dos mecanismos para facilitar a implementação e ainda obter a adesão, promover o cumprimento das disposições do acordo, ou seja, fala-se, aqui, em “*compliance*” \* internacional.<sup>27</sup>

Não há dúvidas de que as ações globais, muito além de qualquer fronteira política, são necessárias. Nenhuma crise ambiental respeitará a geografia política, portanto, não haverá soberba, não haverá subordinação, não haverá menos ou mais atingidos. Haverá somente perdas. E, mesmo que seja uma visão positivista, o Acordo de Paris, foi um grande marco na história às ações coletivas para o bem do meio ambiente. Desistências, contestações podem até fazer parte do processo de evolução, mas as retomadas serão sempre a partir de termos positivos, firmados e o Acordo de Paris será referência.

---

\**COMPLIANCE*: é o conjunto de disciplinas a fim de cumprir e se fazer cumprir as normas legais e regulamentares, as políticas e as diretrizes estabelecidas para o negócio e para as atividades da instituição ou empresa, bem como evitar, detectar e tratar quaisquer desvios ou inconformidades que possam ocorrer.

<sup>27</sup> WIKIPÉDIA. A enciclopédia livre. **Wikipédia**. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Compliance>>. Acesso em: 01 ago. 2020.

## 2.3 UMA AGENDA PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Figura 6 – Objetivos de desenvolvimento sustentável<sup>28</sup>



O ano de 2015 reservou ainda um marco importante na promoção e cuidado com o meio ambiente. Uma nova agenda sobre desenvolvimento sustentável foi adotada por toda a cúpula da ONU, onde 193 Estados-membros aprovaram, por unanimidade, os chamados ODS – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Isso vislumbrando, até 2030, do fim da pobreza e um futuro sustentável para todos no planeta.

A cúpula, que aconteceu em Nova York, em setembro, na sede da ONU, foi ovacionada pelos líderes mundiais, estabelecendo 17 Objetivos Globais para o Desenvolvimento Sustentável.

Com o lema de não deixar ninguém para trás, objetivando a melhora da qualidade de vida e a elevação do desenvolvimento do mundo é que a agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável conta com ações conjuntas de diferentes níveis de governo, organizações e a sociedade, nos âmbitos internacional, nacional e local.

Pautada por cinco áreas, a agenda definiu-as como a importância dos 5 P's, que são:

- PESSOAS - Erradicar a pobreza e a fome de todas as maneiras e garantir a dignidade e a igualdade;
- PROSPERIDADE - garantir vidas prósperas e plenas, em harmonia com a natureza;
- PAZ - promover sociedades pacíficas, justas e inclusivas;
- PARCERIAS - implementar a agenda por meio de uma parceria global sólida;
- PLANETA - proteger os recursos naturais e o clima do nosso planeta para as gerações futuras.

Cada objetivo do ODS corresponde a um dos P's da agenda:

---

<sup>28</sup> FUNDO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA A INFÂNCIA – UNICEF. **Objetivos do desenvolvimento sustentável**. Disponível em: <<https://www.unicef.org/brazil/objetivos-de-desenvolvimento-sustentavel>>. Acesso em: 13 nov. 2021.

- Pessoas (ODS 1, 2, 3, 4, 5 e 10)
- Planeta (ODS 6, 7, 12, 13, 14 e 15)
- Prosperidade (ODS 8, 9 e 11)
- Paz (ODS 16)
- Parceria (ODS 17)

O que fica evidente é que cada um dos 17 ODS é um desafio, pois apesar de ser uma agenda global, os temas são cruciais para os municípios, para as diversas organizações locais, universidades, empresas, enfim, provando que é na sensibilização do individual que se pode chegar aos macros objetivos. O papel central passou a ser algo mais próximo do cidadão comum. Ações integradas, com uma visão positiva e comum de futuro, que geram mudanças no desenvolvimento sustentável, justo e inclusivo.

As pessoas envolvidas na Agenda 2030 são fundamentais para o sucesso do programa, para isso elas precisam ter qualidade de vida, ter suas necessidades básicas atendidas, através do acesso a alimentação de qualidade e que esta não seja produzida a qualquer custo social ou ambiental, por isso encontra-se o apoio à agricultura familiar, acesso aos cuidados com a saúde para todos os povos, além de educação acessível e treinamentos profissionais de inclusão, dando oportunidade a homens e mulheres de forma justa e igualitária, respeitando os direitos humanos.

Considerando a finitude dos bens naturais e a necessidade da mudança de comportamento com o planeta, destaca-se a necessidade de uma gestão diferenciada para a água potável e ao saneamento, respeitando áreas hidrográficas em que estão inseridas. Além de fomentar fontes renovais de energia, mantendo o crescimento econômico, com compartilhamento de soluções ambientais e sociais, comunicando ao consumidor a procedência dos produtos, a fim de que este também monitore a eficiente e eficácia ecológica, assim todos estão compelidos – produtores e consumidores - na busca de mecanismos de regulação do clima, garantindo vida na água e vida terrestre, protegendo os ecossistemas.

Os ODS mantêm o desejo da prosperidade humana, mormente, buscando uma cadeia de operações equilibradas nos negócios e suprimentos, com empregos decentes e formais, treinando e educando os que nela atuam, visando à inovação mirando a infraestrutura sustentável, moderna e resiliente, aplicando nas cidades melhoria na mobilidade, espaços verdes e emprega produtos e serviços no complexo urbano, enfim os conceitos de cidades inteligentes.

As cidades inteligentes também são conhecidas como cidades saudáveis, *Smart Cities* ou cidades tecnológicas e, vem despertando o interesse do poder público e da sociedade como um todo, isso porque as cidades inteligentes têm por objetivo alcançar o desenvolvimento econômico e sustentável dos municípios de modo a garantir uma melhor qualidade de vida para seus habitantes. De acordo com Rech<sup>29</sup>, o tema Cidades inteligentes é novo, trata-se de uma pós-modernidade com vistas a encontrar soluções para os problemas enfrentados atualmente nas cidades e que ganhou destaque na Agenda 2030.

Nas *Smart Cities* estão sendo utilizadas tecnologias para promover o bem-estar dos moradores, bem como estão sendo empregadas as tecnologias para promover o crescimento econômico e a sustentabilidade ambiental, entretanto, as cidades inteligentes não se preocupam somente com o desenvolvimento tecnológico, pois ocorrem ações inteligentes também em outros setores como: no planejamento urbano, habitação social, energia, recursos hídricos, mobilidade urbana, coleta de lixo, controle da poluição do ar, entre outros.

Conforme Rech et al.<sup>30</sup>, para a construção de uma cidade inteligente é de suma importância o planejamento urbano, as cidades bem planejadas são as que possuem um Plano Diretor inteligente, com diretrizes e instrumentos bem definidos com vistas a alcançar o desenvolvimento socioambiental de forma sustentável, ou seja, devem ser levados em consideração os fatores sociais, políticos, ambientais, econômicos e tributários da localidade, entre os quais os incentivos fiscais que podem ser concebidos e concedidos pelo Poder Público Municipal, que é gestor dos tributos IPTU, ITBI, taxas de fiscalização específicas, como as taxas de lixo.

De acordo com Rech et al.<sup>31</sup> há de se ter uma visão macro das necessidades humanas e dessa forma projetar as cidades inteligentes de acordo com a realidade de cada região. Há também que se olhar para as pessoas de menor poder aquisitivo para que também possam usufruir dessas cidades, de forma que não sejam excluídas dos centros urbanos e acabem buscando por moradia nas periferias totalmente sem estruturas (escolas, unidades de saúde, entre outras necessidades básicas), trazendo/causando graves desigualdades sociais.

---

<sup>29</sup> RECH, Adir Ubaldó; GULLO, Maria Carolina; SCUR, Luciana. **Plano Diretor Inteligente: pressuposto para cidades inteligentes.** Caxias do Sul, RS: Educs, 2019. p. 7.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 7, 2019.

<sup>31</sup> *Ibidem*, p. 9, 2019.

O planejamento das cidades inteligentes é uma estratégia relativamente recente, essa estrutura/modalidade de cidades já vem sendo estudada há algum tempo e em algumas cidades já é uma realidade. O planejamento urbano inteligente é imprescindível para o desenvolvimento das cidades, uma vez que a população vem crescendo e muito nos últimos anos. Dessa forma, o crescimento populacional exige que as autoridades pensem na (re)estruturação das cidades para oferecer melhor qualidade de vida e evitar problemas sociais, econômicos e ambientais.

A escola IESE Business School (Espanha),<sup>32</sup> anualmente avalia e publica nove variáveis que indicam o nível de inteligência de uma cidade (para ser considerada uma *Smart Cities*), quais sejam: capital humano, coesão social, economia, meio ambiente, governança, planejamento urbano, conexões internacionais, tecnologia, mobilidade e transporte.

Pode parecer utópico falar em cidades inteligentes, em desenvolvimento econômico, qualidade de vida e meio ambiente ecologicamente equilibrado, visto que a grande parte da população vive às margens da miserabilidade, sem alimentos, sem moradia digna, saneamento básico precário, sem renda ou com baixos recursos financeiros, entre tantos outros fatores de degradação humana. Nesse sentido, leciona Rech et al..<sup>33</sup>

Não há como simplesmente incrementar cidades inteligentes, tendo como instrumentos apenas a tecnologia, negligenciando problemas graves ainda não superados, como acesso à moradia digna das periferias informais, não planejadas e não incluídas pelo direito urbanístico, em espaços urbanos ou zoneamentos específicos. A inexistência de zoneamentos adequados de moradias para todos é a primeira causa da destruição do meio ambiente natural, da degradação ambiental urbana, a ponto de ruas virarem rios em cada chuva, e as torneiras não terem água potável.

Considerando todos esses aspectos, faz-se necessário que os gestores busquem alternativas tecnológicas e sociais de forma a contemplar toda população, para que todos tenham condições de se desenvolverem de forma digna nas cidades inteligentes; entretanto para se (re)construir uma *Smart City* é de suma importância que a sociedade participe mais ativamente junto ao poder público nas questões que envolvem o meio ambiente e o planejamento das cidades, sem esquecer que a motivação dos líderes mundiais é nesse sentido, na participação coletiva, na soma de esforços individuais, para um efeito e benéfico ao mundo.

---

<sup>32</sup> SAIBA QUAIS são os 9 critérios que definem uma cidade inteligente. **Portal G1**. Disponível em: <<https://g1.globo.com/especial-publicitario/em-movimento/noticia/2018/09/10/saiba-quais-sao-os-9-criterios-que-definem-uma-cidade-inteligente.ghtml>>. Acesso em: 31 jan. 2020.

<sup>33</sup> RECH; GULLO; SCUR. p. 9-10. 2019.

Nesse sentido, Rech *et al.*, ressalta a importância da participação de toda a sociedade na tomada das decisões para melhor gerir as cidades, vejamos:<sup>34</sup>

O princípio da participação popular resgata a origem das cidades, devolve o poder de decidir ao seu verdadeiro dono, o povo, e torna o Plano Diretor um projeto de planejamento com espírito de cidadania. Não há como considerar uma cidade inteligente, se ela não atende aos seus anseios da cidadania.

A reflexão sobre cidade inteligente, sobre pessoas, sobre o planeta nos conduz aos dois últimos objetivos da Agenda 2030 de Desenvolvimento Sustentável que retoma a importância das parcerias permanentes entre governo e sociedade civil, para que os ODS cheguem a um bom termo concreto, respeitando as instituições e que haja medidas eficazes contra a corrupção e a violência, trazendo equilíbrio, justiça e paz aos povos, o que gera um círculo virtuoso de ações com olhar de sustentabilidade para o futuro e suas gerações.

## 2.4 DESENVOLVIMENTO, PROTEÇÃO AMBIENTAL E IDEOLOGIA

Equilíbrio, consciência, vontade e reflexão. Conjunto de movimentos necessários, porém de difícil conciliação entre si, que precisam ser incorporados pelo homem, motivados pela globalização salutar das informações. Manter o desenvolvimento e proteger o meio ambiente, sem outras interferências, é, sem dúvida, um desafio motivador. Informações seguras, transparentes e desnudas de interesses, é ponto crucial para o equilíbrio ambiental.

Desenvolvimento puramente econômico pressupõe aumentar a renda durante certo período, é dar ao cidadão mais qualidade na sua vida, dando-lhe bens, conforto, consumo, porém é uma análise estanque, momentânea, que esconde o necessário pensar no amanhã. Quando se analisa a proteção ambiental, o embate com o desenvolvimento econômico é inevitável. A conciliação da qualidade de vida com a proteção ambiental é um exercício de vanguarda necessário e possível.

Proteger o ambiente natural, eis o cerne da questão. Uma simples avaliação remete a pensar sobre o que o homem tem feito para ter o desenvolvimento. Vem naturalmente à mente o consumo de insumos retirados da natureza a exaustão, chegando até a sua eliminação, ao esgotamento de determinados recursos. Facilmente, depara-se com os pontos antagônicos de desenvolvimento e proteção ambiental.

---

<sup>33</sup> *Ibidem*, 2019. p. 57.

A discussão mundial remete a estatísticas sobre o que se dispõe de recursos, de bens à disposição, ofertados pela natureza e apropriados pelo homem ao longo do tempo. É analisado o que foi consumido e a projeção do que resta para o futuro.

Por óbvio, a ciência jurídica precisa acompanhar essa realidade. Precisa regular esse movimento social e histórico. Aqui vem à luz princípios tradicionais do direito e, também, surgem novos princípios para fazer frente às novas necessidades da sociedade.

A propriedade é um expoente na cadeia econômica, porém a discussão do uso limitado e ordenado, com luzes ambientais, tem trazido reflexões profundas, ainda nada uniforme nas legislações de diversos países. No Brasil, há certa evolução no uso da propriedade, percebem-se ensaios na Constituição Federal de 1934, assim como na de 1946. Na de 1937, houve um silêncio quanto à função social. José Isaac Pilati<sup>35</sup> assim analisa a questão:

No Brasil, a Constituição de 1934 seria a pioneira a enunciar, no capítulo dos direitos e das garantias individuais, art. 113, nº 17, que a propriedade não pode ser exercida contra o interesse social ou coletivo, na forma da Lei. Após o interregno da Constituição de 1937 (que silenciou a respeito no art. 122, nº 14), a Constituição de 1946, previu a desapropriação por interesse social (art. 141, § 16) e o uso (do proprietário) condicionado ao bem-estar social, podendo a lei dispor no sentido de promover a justa distribuição da propriedade com igual oportunidade para todos (art. 147).

O mesmo autor<sup>36</sup> continua a demonstrar a evolução constitucional brasileira, no sentido de limitar o uso da propriedade, apenas baseado em análise do proprietário. A Constituição de 1967 aponta que o texto apresentava que o objetivo da ordem econômica era de realizar o desenvolvimento à justiça social, com base na liberdade de iniciativa, valorização do trabalho, sendo que a função social da propriedade deveria estar presente.

O texto demonstra que, mesmo em um período considerado repressivo, a Carta Magna mantém a evolução da Função Social da propriedade. Mantém a liberdade de iniciativa e a Função Social da Propriedade, ou seja, esse princípio foi sendo enraizado no sistema jurídico nacional, com a construção desde a década de 30.

O legislador foi introduzindo, nas normas jurídicas brasileiras, limites ao uso da propriedade. Porém, muitas vezes, isso é aplicado de forma resistente. Pelo tema desafiador, natural seria que diversas interpretações fossem dadas ao conceito limitador. Algumas ditas como quem quer frear o crescimento, outras como a intervenção estatal no direito de

---

<sup>35</sup> PILATTI, José Isaac. **Propriedade e Função Social na Pós-Modernidade**. São Paulo: Lumen Juris, 2013. p. 73.

<sup>36</sup> *Ibidem*, 2013, p.74.

propriedade. O fato é que o equilíbrio entre o uso da propriedade e os efeitos deste uso na coletividade necessitam de regulação e controle. Esse controle não pode ser somente do Estado, ele precisa da participação de toda a coletividade. Seria impossível apenas delegar ao Estado e ter a eficiência desejada.

Esse exemplo dos limites da propriedade que está sendo construído aos longos de diversos anos, demonstra que há espaço para novos conceitos jurídicos, em várias áreas, como no direito tributário, seja trazendo efeitos econômicos, através da aplicação do princípio da não cumulatividade, como por benefícios fiscais ou ainda usando o tributo com fins extrafiscais.

Por isso a proteção ambiental tornou-se assunto do coletivo, mesmo que a percepção e dedicação a ele, ainda carece de uma harmonia. A comunicação, os sentidos dados pelo coletivo ainda revelam diferenças abismais entre as classes sociais. O papel dos sujeitos ambientais carece ainda de muita reflexão, não só dos detentores da propriedade, mas do ser integrante a coletividade. A discussão é longa: chegar ao mínimo consensual é um bom desafio. Porém, às vezes, esse ideal se distancia em vez de aproximar-se, isso ocorre quando ideologias entram em campo para defender uma posição e quando esta for radical, há certeza que os resultados finais são difíceis de se obter.

Quando a radicalização entra em discussão, haverá dificuldades na construção do ideal coletivo. Chegar ao desenvolvimento sustentável, com proteção ambiental desejada, necessita de ações e visões de mundo flexíveis, capazes de buscar equilíbrio nas relações dos grupos sociais, onde a consequência será a harmonia ambiental. Há de se lançar mão de ferramentas como a função social da propriedade, que vem maturando ao longo de vários anos e outras novas como as do estudo deste trabalho, vinculadas ao tributo.

## 2.5 INFLUÊNCIA DO MEIO AMBIENTE NOS NEGÓCIOS MERCANTIS: REDUÇÃO DE CUSTOS PARA QUEM PRESERVA

Todo desenvolvimento econômico, em algum momento (ou vários deles) passa pelo uso de recursos naturais. O esgotamento desses recursos é influência certa nos negócios mercantis, de forma radical.

Uma concepção comum passa a ideia de que desenvolver é consumir desenfreadamente os recursos naturais, um raciocínio totalmente incorreto. Há inúmeros exemplos de crescimento

sustentável, como a geração de energia a eólica, o uso de meios de transportes não poluentes, como as bicicletas, uso da madeira de florestas renováveis, entre tantos outros. Portanto, desenvolvimento “casa bem” com conservação. Faz bem para o coletivo, há satisfação para todos: o desenvolvimento sustentável, reduz custos para a máquina estatal.

Ao contrário, o desenvolvimento sem regras sustentáveis, com degradação dos recursos naturais, pode até gerar riqueza imediata para uma comunidade, para um país, mas certamente “a conta chegará” em um futuro breve. Na prática, caberá aos governos financiar o reequilíbrio, para “remediar” a natureza. Haverá necessidade da intervenção estatal, que inicialmente também ganhou com aquele crescimento, através de cobrança de impostos, porém para reequilibrar o ambiente terá que gastar novos recursos, certamente mais caro e com o prejuízo de não conseguir a volta ao “status quo” natural.

Um exemplo de desenvolvimento “a qualquer custo”: Imagine-se uma empresa de produtos de higiene e limpeza. Sabe-se que este tipo de atividade econômica é uma das que mais geram tributos para os cofres governamentais. Essa empresa, fortemente alicerçada em fórmulas químicas, gera resíduos e esses são despejados a um rio. Sabe-se que o dano ambiental será impactante. Caberá ao Estado, mover toda máquina da gestão pública para reparar o dano - mesmo que esse dano, possa ser parcialmente ressarcido pela empresa, depois de muitos anos de discussão nos tribunais. Esse movimento imediato de pessoas, bens e ações gerará custos, que quando se trata do Estado, sempre é maior, pela sua complexidade, pela sua morosidade, pela formalidade necessária.

A reflexão nesse momento é trazer os protagonistas do desenvolvimento – as empresas - para a conservação, para ser ator ativo, de forma prévia, não no momento de um problema, mas sim para evitar fatos que gerem transtornos à coletividade e necessária correção.

Para fazer isso, no exemplo, se a empresa em questão investisse em pesadas técnicas de preservação, de coleta de resíduos e de sua eliminação, certamente teria um desembolso financeiro considerável. Claro que a consciência empresarial é fundamental, mas se estímulos econômicos acontecessem, haveria certamente uma aceleração nos investimentos, e uma redução drástica dos riscos poluidores, ou seja, o resultado ambiental seria obtido.

O estímulo tributário é uma possibilidade econômica para atingir a preservação ambiental, sem que isso possa ser considerado uma perda de recursos públicos. A proposta de interagir questão ambiental, desenvolvimento econômico sustentável e estímulo econômico

através da tributação, passa pelo uso do princípio do direito tributário da não cumulatividade, que é um elemento potencial na proteção ambiental. Da mesma forma, é possível avançar nos benefícios fiscais e nas funções do tributo.

A preservação ambiental pode conviver com os interesses econômicos, desde que tenhamos ferramentas como os estímulos tributários, porém antes de mais nada é preciso entender a natureza como sujeito.

Ao estabelecer que a natureza é o centro de tudo, dá-se a devida importância para quem de fato deve dar as regras da vida. O homem pode ser transformado pela natureza, o homem passa a ser reflexo e não mais comandante do futuro natural. Ele passa a ter a devida responsabilidade e o devido respeito, sobre o bem natural, dando garantias duráveis a futuras gerações.

Inegável é que o homem usou e abusou, e em muitos casos ainda abusa da natureza, explora sem limites, avança sem refletir de forma profunda sobre os extremos naturais. Avança tecnologicamente, vai ao espaço, mas ainda carece de qualidade “em seu quintal” para cuidar da sua casa. Estudos pelo mundo a fora demonstram claramente que há sim um esgotamento de recursos naturais que precisam e estão sendo investigados.

François Ost<sup>37</sup> que escreveu sobre a natureza a margem da lei em 1997 - isso a mais de 20 anos, porém um tema muito atual - demonstrou mais uma vez que o homem não é o centro deste planeta. Que o devido cuidado com qualquer bem natural deve ser tanto quanto ao próprio homem. Que a espécie humana é mais um elemento que compõe a perfeição da natureza.

Depois de milhares de anos na terra, de convívio em harmonia, entre homem e natureza, a expansão demográfica, o desejo de avanços, rompeu uma linha tênue de equilíbrio, que nem todos os seres humanos conseguem compreender. E para esses que é preciso continuar a provocar reflexões e ações para mudar essa realidade.

A questão dos limites da natureza, se comparado com a presença do homem na terra, é assunto recente. Estamos em discussão sobre o tema, em pouco mais de 50 anos. Verdade que neste tempo o homem consumiu e desrespeitou os recursos naturais, talvez de forma que nunca antes tinha feito. A mudança deste cenário passa pela comunicação e a globalização da informação para que se consiga chamar a atenção das pessoas, dos governantes, do homem comum para que cada uma faça a sua parte na recuperação do equilíbrio natural.

---

<sup>37</sup> OST, François. **A Natureza à Margem da Lei**. Lisboa (Portugal): Instituto Piaget, 1997.

Ao fazer uma reflexão sobre o período de debates sobre a finitude dos bens naturais, parece que ascendeu ainda mais a vontade do homem em consumir mais recursos da natureza, foi neste período de reflexão, que mais esvaiu recursos, mais se chegou ao limite. Parece que debater faz consumir. Uma ironia. Talvez o próprio debate sobre o tema começou tarde.

Voltando à Raquel Carson<sup>38</sup>, em seu livro “Primavera Silenciosa”, que conseguiu, mesmo sendo em sua época identificada como bruxa, chamar a atenção para as consequências do despejo desenfreado sobre a natureza de uma série de pesticidas, venenos que “calavam” a natureza. Gritou para o mundo ouvir que era impossível os efeitos daquele bombardeiro ficarem restritos aos pássaros e que fatalmente atingiriam a toda a vida na terra, inclusive ao “todo poderoso” homem. Ela deu início a uma mudança da relação do mundo natural e os seres humanos, ligou os alertas da consciência pública. Mesmo através de um livro “romântico” acendeu a luz do debate fundamental, contrariando o todo poderoso governo americano que permitia o uso deliberado das substâncias tóxicas.

Muito anos depois, entre vários debates, conferências mundiais do meio ambiente e relatórios de desenvolvimento sustentável, o autor citado anterior (OST, François 1997) descreveu de forma firme que a responsabilidade individual de cada um é presente, para reverter a posição da natureza como objeto para a natureza como sujeito.

Depois do objeto e do sujeito, chega agora o tempo do projecto. As perspectivas ligadas sobre o sujeito e o objecto não têm, definitivamente, futuro. Centradas sobre si mesmas, como sobre mônades perfeitas, elas não encontram nada para além delas próprias, e acabam por perder tanto o sujeito como o objecto. O cogito sobrevaloriza o sujeito, mas, perdendo o mundo natural acaba também por transformar o homem em artificio de si mesmo. A ecologia radical sobrevaloriza a natureza, mas, saldando a humanidade acaba também por transformar o meio em paródia de si próprio. Estas duas concepções são determinadas, deterministas, acabadas. Não têm futuro. (OST, p. 273).

O Autor indica que o homem precisa assumir a responsabilidade ética e coletiva para dar garantia de qualidade de vida para a geração atual e futuras. Em seu livro “A Natureza a Margem da Lei” traz que é necessário qualificar e criar regimes jurídicos mistos de natureza e cultura, públicos e privados, local e global, para superar a crise ecológica e visualizar a natureza-projeção, buscando soluções para os vínculos e limites da natureza e do homem. Isso

---

<sup>38</sup> CARSON, Raquel. **Primavera Silenciosa**. Tradução Claudia Sant’Ana Martins. São Paulo: Gaia, 2010.

cria um ambiente propício para unificar práticas individuais e coletivas, todas focadas para recuperar o tempo “perdido”.

Ao estabelecer que a ética ecológica é uma relação umbilical entre homem e natureza, onde um não existe sem o outro, portanto todas as ações de manutenção, preservação ou mesmo recuperação da natureza deve ser feito de forma que haja a avaliação dos efeitos para a natureza e para o homem, para que se mantenha o equilíbrio e harmonia natural.

Ainda, considerando essa obra, em certo momento há profunda reflexão sobre o que o homem destruiu, enquanto ele acreditava ou ainda acredita ser ele o centro da natureza. E por este motivo, acumulam-se problemas e crises ecológicas, que afetam diretamente a vida individual e coletiva. E chama a atenção o fato de que mais do que nunca o homem precisa criar mecanismos de interação para reverter o que destruiu.

Eis pois que surgimos, a partir de agora, como responsáveis, ou pelo menos corresponsáveis, por uma ação coletiva, cujos desenvolvimentos e efeitos nos são largamente desconhecidos: eis que se quebra o círculo de proximidade que me obrigava unicamente a respeito do próximo e do seguinte, e se distende o vínculo de simultaneidade (OST, p. 298).

François Ost indica o homem como responsável pela natureza, sendo ela um projeto de continuidade para o homem, para garantir a coexistência.

Ações eficazes, coletivas, onde todos assumem a responsabilidade para busca do equilíbrio natural, como ele próprio estabelece: ainda é possível resgatar os vínculos com a natureza, onde a melhora nos meios de produção e consumo, com objetivos de preservar, reaproveitar e repor os recursos naturais, com ciclos, processos equilibrados e reprodução da vida. Ainda é possível equilíbrio entre desenvolvimento e preservação ambiental.

A cultura da preservação precisa estar enraizada nas pessoas. O ser humano educado ambientalmente levará seus sentimentos para qualquer função que desempenhará, por isso o centro de formação deve ser o indivíduo.

Pensar a preservação implica considerar que a cultura e o despertar da preservação vai acontecendo ao longo do tempo, com os debates, envolvimento, algumas dúvidas e mesmo desconfianças. Mesmo com uma ideia que “temos tempo” para corrigir as falhas que o homem cometeu com a natureza, cada momento perdido é um risco aumentado para não darmos a volta na recuperação do nosso habitar.

A partir década de 1960, as primeiras compilações sobre informações ambientais chamaram a atenção, a ONU - Organizações das Nações Unidas que organiza eventos de reflexões sobre o tema começando assim uma nova e sistêmica visão. Carente ainda de grande envolvimento, mas profunda na análise sobre a ação do homem na natureza. Nessa seara e com a motivação da Declaração de Estocolmo, a ONU criou o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente. Seguindo a criação da Comissão Mundial para o Meio Ambiente e Desenvolvimento, demonstrando assim o despertar efetivo sobre a necessidade da consciência ecologia e da importância do Meio Ambiente. O debate consistente ocorreu entre a preservação do meio ambiente e o desenvolvimento, criando o conceito de desenvolvimento sustentável.

O interesse econômico é tido como condutor das ações do homem. Porém, o homem sensível, capaz de criar produtos, processos e alternativas para vários problemas que ele mesmo cria, não tem dito sucesso para substituir o que é único, o que é natural, ou seja a natureza. O homem não é o centro da natureza e sim parte da vida natural. Essa consciência é que cria a alternativa para a vida.

Esse despertar, maior a cada dia, que ainda é longe do ideal, é que deve mover ações de governos, de pessoas, comunidades e organismos internacionais. Não há radicalismo que vá funcionar, mas sim apresentações e incentivos a alternativas sustentáveis.

Mesmo o interesse econômico deve se render a alternativas naturais. Se observarmos de forma clara, as matérias primas poluentes, os produtos que prejudicam, estão gradativamente ficando cada vez mais caros. Estão sendo substituídos por matérias primas que são “amigas da natureza”. E se não for pelo custo que serão substituídos, serão substituídos pela consciência do consumidor que está atento, em escala crescente, dos componentes que os produtos que consome possui, eliminando da lista do compras do homem ecologicamente consciente.

Estamos diante de um tempo onde a consciência das pessoas desperta para questionamentos importantes sobre a continuidade da vida. Há muitas pessoas que buscam alternativas para substituírem o consumo de produtos conforme a origem e conforme o destino dos resíduos. É o poder da consciência individual, cada vez mais inserindo o humano na natureza. Movimentos sutis, mas que já fizeram produtos sumirem do mercado, ou empresas absorverem prejuízo enormes provocando assim mudança de rumos econômicos, graças a natureza.

Aqui cabe o registro de exemplos de atitudes conscientes. São inúmeros exemplos de ações que acontecem pelo mundo para substituir, matérias primas ou insumos que prejudicam a natureza por produtos naturais alternativos. Vejamos apenas 03 exemplos:

- Sobre plásticos e borrachas para calçados. Há esforços em todo o mundo para que se desenvolva polímeros biodegradáveis. Há sucesso já alcançado nesse tema. Biodegradação é uma degradação química de materiais poliméricos, provocada pela ação de microrganismos tais como bactérias, fungos e algas. Esses produtos são uma solução promissora, pois são matérias primas renováveis e reduzem a produção de gases de efeito estufa.
- Sobre veículos movidos a energia elétrica. Em 2020<sup>39</sup>, a Noruega já alcançou a marca de 50,00% de seus carros vendidos serem elétricos. Ou seja, uma demonstração do avanço rápido, por alternativas aos combustíveis fósseis que são caros, finitos e impactam a natureza na sua extração.
- Sobre o biocombustível, onde o Brasil é expoente é preciso figurar nesta lista de exemplos que o interesse econômico pode ser aliado à preservação. Em nível mundial, o Brasil está entre os maiores produtores de biocombustíveis de primeira geração; entretanto, o uso desta tecnologia envolve a exigência de maior extensão das culturas de oleaginosas e alterações no uso da terra, o que possibilita o retorno de CO<sub>2</sub> à atmosfera, a partir do carbono retido no solo.

Isso prova que há uma reflexão sobre a substituição de produtos tradicionais por alternativas sustentáveis: Há anos, os produtos são utilizados, de forma maciça, mais precisamente desde a revolução industrial em que o homem consumia desenfreadamente matérias primas, sem preocupar-se com a reposição, sem preocupar-se com alternativas. A partir dos debates houve o despertar e ações surgiram, e surgem a todo momento.

Seja pela maior consciência do consumidor, seja pelos custos da escassez, seja pelos custos de produção, há necessidade de alternativas, e, os exemplos demonstram a agilidade de adaptação, e principalmente de substituição o que causa um grande alento para o futuro.

---

<sup>39</sup> AGÊNCIA FRANCE-PRESSE. Noruega é o 1º país do mundo a superar 50,00% de carros elétricos vendidos. **Universo OnLine**. Disponível em: <<https://www.uol.com.br/carros/noticias/afp/2021/01/05/noruega-e-o-1-pais-do-mundo-a-superar-50-de-carros-eletricos-vendidos.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2021.

Portanto, também o interesse econômico é capaz de mover ações que beneficiam a natureza, que coloquem a natureza como centro.

A legitimação constitucional no Brasil através da Carta Magna garante que todos têm direito ao meio ambiente equilibrado, sendo de responsabilidade de poder público e da coletividade defender, preservar e mantê-lo. O Art. 225 inserido na Carta Magna foi uma das grandes inserções de 1988. Nas palavras do Ministro do STJ Antônio Herman Benjamin:<sup>40</sup>

Nota-se um compromisso ético de não empobrecer a Terra e sua biodiversidade, com isso almejando-se manter as opções das futuras gerações e garantir a própria sobrevivência das espécies e de seu habitat. Fala-se em equilíbrio ecológico, instituem-se unidades de conservação, combate-se a poluição, protege-se a integridade dos biomas e ecossistemas, reconhece-se o dever de recuperar o meio ambiente degradado - tudo isso com o intuito de assegurar no amanhã um Planeta em que se mantenham e se ampliem, quantitativa e qualitativamente, as condições que propiciam a vida em todas suas formas.

Analisando o capítulo do meio ambiente, percebe-se que o direito de propriedade precisa estar vinculado à proteção ambiental, cuidando-se da função social, acima de qualquer interesse econômico. Continuando a citação do Ministro <sup>41</sup> que o objetivo é o bem estar e a justiça social, e que para isso é preciso reconhecer meio ambiente com um bem jurídico autônomo, recepcionando-o como um sistema e não como um conjunto fragmentado de elementos.

A concepção que a proteção ao Meio ambiente é um bem jurídico autônomo reforça o tema que a preservação ambiental e que interesses econômicos precisam ter um convívio harmônico. Não há espaço para exploração dos recursos naturais de forma exaustiva, predatória.

Aliás, foi com uma concepção ecológica que em 2017 surgiu a lei 13.493 que estabeleceu o Produto Interno Verde, o PIV. Um sistema que permite calcular o patrimônio ecológico nacional, que foi considerado como uma alternativa para a sustentabilidade brasileira e uma forma de mitigar os efeitos do capitalismo extremo, aquele que nada é consciente.

O Produto Interno Verde, estabelecido por lei, pode parecer algo estranho, mas que é um início de valorização econômica de outros pontos que não sejam somente o crescimento econômico. É um marco para estabelecer que o Brasil tem um patrimônio ecológico natural enorme. Que mensurar o PIV ainda carece de muitos pontos e informações, mas a intenção foi

---

<sup>40</sup> BENJAMIN, Antônio Herman De Vasconcelos. O Meio Ambiente Na Constituição Federal De 1988. **Revista da FAE**, 2001. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/79061956.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2021.

<sup>41</sup> *Ibidem*, 2001.

registrada e agora precisa-se aprofundar o debate, ampliar a metodologia, melhorar a apuração, mas deve ficar registrado que houve o início de um novo momento.

Uma lei de três artigos, simples, chama atenção para que, além de calcular o PIB, é preciso calcular o PIV, uma sutil diferença, mas que nos coloca na vanguarda ecológica mundial. Considerar e legitimar o patrimônio ecológico nacional, levando em conta critérios internacionais já adotados para que, assim, haja comparação entre os dados nacionais e internacionais. Isso é desafiador, porém é uma oportunidade. A lei chamou à participação todos os organismos nacionais para a construção das formulas de cálculo e para um amplo debate.

Percebe-se que a iniciativa válida carece de maturação. É digno, porém, de registro por ser um significativo avanço, sendo o começo da mensuração da economia verde. As riquezas ambientais do Brasil podem ser contabilizadas e isso é um diferencial para quem é um dos centros do mundo para conciliar o desenvolvimento e o interesse econômico.

O PIV tem a intenção de calcular a riqueza do Brasil com a inclusão de novos fatores para o cálculo. O indicador passa a analisar em conjunto os processos econômicos, da sustentabilidade ambiental e do bem-estar da sociedade. Assim, percebe-se um salto em qualidade de análise, se comparado ao PIB, que apenas observa a riqueza nacional, onde há apenas uma visão capitalista, somente a questão econômica, sendo um termômetro, medindo produtos e serviços produzidos no Brasil. Já o PIV leva em conta a riqueza ambiental Brasileira, a produção dos bens e serviços também, porém com uma visão sustentável.

A lei em comento, trouxe a necessidade de conscientização da sociedade para o desenvolvimento ecologicamente sustentável, para isso é necessária uma gestão democrática e sustentável das cidades, em termos de normas ambientais, com ampla divulgação e educação. Tende-se a ter assim, cidadãos conscientes de seus direitos e deveres, capazes de agir na preservação do PIV, pois verificara-se este como uma alternativa de sustentabilidade para o Brasil.

Pode-se dizer que o PIV, dentro das evoluções e cálculos necessários, tem a chance de tornar e mensurar a riqueza do Brasil Verde. O capital ecológico brasileiro é algo ainda imensurável, mas que pode ser motivo de uma grandeza se comparado ao mundo.

Voltando a lei, requisitando os fatos no tempo, buscou-se a exposição de motivos<sup>42</sup> do Projeto de Lei do PIV, para entender a sua origem, e percebe-se que quase vinte anos depois da RIO 92, ainda há bons reflexos daquele evento:

Em junho 2012, será realizada no Brasil a “Rio+20” – Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável. O objetivo da Conferência é “assegurar um comprometimento político renovado com o desenvolvimento sustentável, avaliar o progresso feito até o momento e as lacunas que ainda existem na implementação dos resultados dos principais encontros sobre desenvolvimento sustentável, além de abordar os novos desafios emergentes”.

Os dois temas em foco na Conferência serão: a economia verde no contexto do desenvolvimento sustentável e da erradicação da pobreza, e o quadro institucional para o desenvolvimento sustentável.

Nesse contexto do debate sobre o mundo que queremos para a presente e para as futuras gerações, é fundamental a revisão dos critérios utilizados no cálculo das riquezas das nações.

O PIV vem em contraponto ao PIB, que mede o crescimento econômico, e que em termos de sustentabilidade é um contrassenso, pois quanto mais há crescimento econômico, mais há consumo de recursos naturais, colocando em risco a continuidade do desenvolvimento. Há uma perda ambiental para que o crescimento do PIB aconteça.

Ao inovar com o PIV, mesmo sendo um método em construção, há uma intenção de valorizar a riqueza da biodiversidade nacional. Um marco socioeconômico para o alcance da sustentabilidade, reforçando o Tripé da Sustentabilidade.

Estamos diante de um instrumento jurídico novo, que carece de muito debate, mas que certamente já traz novas luzes sobre o conceito de propriedade, sobre o conceito de riqueza, sobre conservação, preservação e desenvolvimento econômico. Há um claro avanço do conceito que a função socioambiental da propriedade, onde o interesse individual sempre será sobreposto pela da coletividade, onde o abuso do domínio não pode estar voltado apenas para benefícios econômicos, mas também para os benefícios sociais e ambientais.

Está é a prova de que movimentos jurídicos são muito bem vindos, o que incentiva as ações vinculadas ao tema do direito tributário ambiental, que cria a curiosidade e harmonia entre desenvolvimento e incentivo tributários.

---

<sup>42</sup> BRASIL. Câmara Dos Deputados. PL 2900/2011. 02 dez. 2011. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node01mystk5ulg2239qf30my0t ap16592897.node0?codteor=949328&filename=PL+2900/2011](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01mystk5ulg2239qf30my0t ap16592897.node0?codteor=949328&filename=PL+2900/2011)>. Acesso em: 28 jan. 2021.

## 2.6 A NATUREZA COMO LIMITE DA ECONOMIA

Crescimento zero ou decrescente. Com uma frase impactante o economista romeno Nicholas Georgescu-Roegen<sup>43</sup> vai do apogeu ao ostracismo ao falar sobre os limites da natureza e que esses limites impõem ou serão fator determinante para o limite do processo econômico.

Quebrar o ciclo do processo econômica autônomo, sem dar importância ao que entra e ao que sai do processo econômico foi a guinada da reflexão profunda do economista.

No Brasil, um economista pouco referendado, mas que o autor Andrei Domingos Cechin, deu destaque aos pensamentos diferenciados e que fazem reflexões norteadas pelo economista romeno, com formação em Harvard.

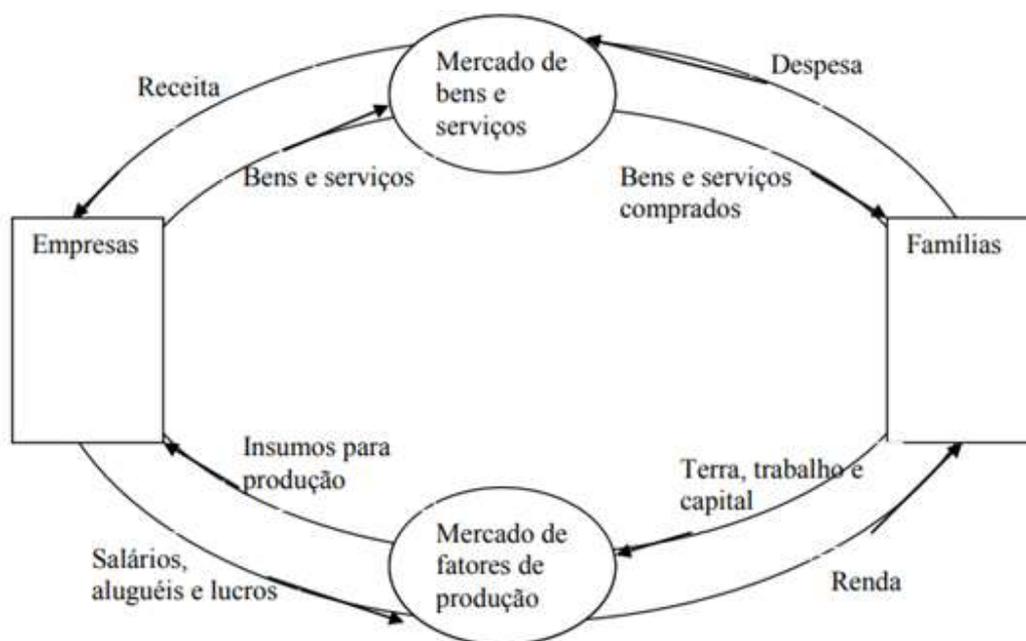
O pensamento econômico desta linha confronta o paradigma do pensamento tradicional da econômica. Contestou o manual oferecido para todos os iniciantes desta ciência, que percorrem os caminhos triviais, onde são apresentados problemas econômicos, desenhos e diagramas de forma padronizada, capazes de serem contidos em manuais que podem ser replicados de forma livre, sem uma reflexão profunda das mudanças que o tempo força sobre eles.

Há fronteiras a serem desbravadas, além dos diagramas circulares apresentados pelos estudos da economia tradicional, que colocam o sistema econômico como um sistema isolado da natureza, do meio ambiente, composto apenas de matéria e energia. Há um modelo visual representado a seguir, chamado de diagrama de fluxo circular, que demonstra ou pretende demonstrar que circulam produtos, insumos e dinheiro entre famílias e empresas, representando a relação umbilical entre produção e consumo. Internamente flui o circuito das famílias para as empresas e os bens e serviços fluindo para as famílias. Já, o circuito externo demonstra do fluxo monetário, demonstra a visão fechada da economia, uma vez que o diagrama é fechado e circular, onde nada entra e que a circulação é de dinheiro e bens.

---

<sup>43</sup> CECHIN, Andrei. **A Natureza como limite da economia:** a Contribuição de Nicholas Georgescu-Roegen. São Paulo: Senac Editora/Edusp, 2010.

Figura 7 – Diagrama de fluxo circular



Avaliando o contexto histórico, evidencia-se o surgimento da economia na Grécia antiga, passando pela análise dos conceitos de Adam Smith, que apontava a riqueza advinda do trabalho, pela transformação de recursos da natureza em bens desejáveis pelas pessoas. Sendo que o segredo, o fator primordial para criar riquezas, é a produtividade do trabalho, onde este deve ser dividido para que haja especialização de atividades.

A economia ecológica e revolucionária de Georgescu-Roegen propôs uma revolução na análise desde sistema circular, sugerindo uma mudança na ciência econômica, propondo um sistema circular aberto, com entradas e saídas, contrapondo o que durante boa parte do século XX foi ensinado como teoria econômica, a partir do pensamento de John Maynard Keynes, denominado de pensamento keynesiano, mencionando e reforçando o crescimento econômico como única fonte de desenvolvimento, conforme relato do autor: <sup>44</sup>

Nenhum papel foi dado a terra, e a questão de se o crescimento deveria eventualmente cessar sequer foi mencionada. Pelo Contrário, a prosperidade ininterrupta era possível se as políticas fiscais e monetárias apropriadas fossem seguidas pelo governo.

<sup>44</sup> CECHIN, p. 37, 2010.

A econômica keynesiana, combinada com a microeconomia neoclássica batizada de síntese neoclássica, trouxe para a histórica do prêmio Nobel de sua área o economista Paul Anthony Samuelson em 1970, que difundiu os princípios econômicos dominantes do século passado, inspirando os estudantes, onde o crescimento econômico era determinante para o sucesso de qualquer economia.

Segundo o que transcreve Andrei Cechin, reportando-se ao pensamento de Nicholas Georgescu-Roegen a economia do século XX manteve entendimentos que fizeram relação a mecânica clássica da física, onde a econômica seria baseada em troca de algo. Isso afastou a ciência econômica de verificar as relações biofísicas que giram em torno dela. Aliás, isso inibiu a visão de que existem fluxo de matéria e energia que entram e que saem de um processo econômico.

Portanto, afirma o economista que o Diagrama do Fluxo Circular apresenta uma visão irreal de qualquer econômica, pois restringe-se a um contexto que os recurso financeiro circula em um sentido e dos bens em sentido contrário, mas sempre girando si mesmo, sem que esse fluxo precise absorber materiais e nem eliminar resíduos.

O absolutismo proposto pelo pensamento econômico do século XX fez crer que a economia era uma totalidade, o que é totalmente contraposto pelo novo pensamento que a considerou um subsistema de um sistema maior, que geralmente chamamos de meio ambiente. Esse erro de conceito não expressava muitas consequências porque eram pequenas as extrações de energia e de materiais da natureza e o expedir de resíduos igualmente era menor, o que é inversamente contrário na atualidade, onde há dilapidação do capital natural, pelo excessivo consumo e como parte final um elevado número de resíduos.

Esse erro conceitual exige que a econômica entenda que ela não pode ser isolada da natureza, que precisa adotar a visão de economia como parte de um ecossistema vivo e atuante. Portanto, há necessidade de ir às fronteiras do pensamento tradicional e rompê-las para ter uma nova visão. Isso, é verdade, não significa abandonar todos os princípios daquele pensamento, até porque, se observarmos a econômica circular como modelo para reaproveitamento dos resíduos, podemos muito bem aplicar para a reciclagem, para ampliar o uso criativo, do que outrora só era lixo.

Criar outro paradigma econômico, foi o que propôs o economista, que perdeu espaço no cenário econômico mundial no século XX. considerado um dos mais originais do século XX,

que infelizmente, devido às reformulações radicais que seus alertas forçariam na ciência econômica foi desprezado. Chegou a ser considerado economista dos economistas e professor dos professores pelo Prêmio Nobel Paul Samuelson. Mas, a partir dos anos 1970, teve início o processo de seu banimento, com advertências do próprio Samuelson de que ele havia se embrenhado pela obscura ecologia.

A forma diferente de pensar do Romero, criando outro paradigma econômico também se deve a formação na área Estatística, onde chamou a atenção dos profissionais da área quando estabeleceu sua tese sobre a estatística dos ciclos econômicos, ganhando bolsa de estudos para Harvard e lá conheceu Joseph Schumpeter, influenciador crucial para a guinada de Nicholas Georgescu-Roegen na economia. Essa união de conhecimentos descortinou a visão para a importância dos empreendedores e da inovação para a economia ecológica. Matemática, estatística e economia conseguiram trazer a Teoria de Pareto, a teoria da Utilidade onde as pessoas escolhem obter um bem em detrimento do outro em virtude da utilidade que ele lhe proporciona.

A grande questão que destacou Nicholas Georgescu-Roegen: *Seria possível dizer que o consumidor é um agente que necessariamente maximiza alguma função utilidade?* Esse questionamento ampliou conceitos econômicos e que Paul Anthony Samuelson, cria uma nova teoria econômica que substitui a teoria da utilidade por um conjunto de regras lógicas básicas para ordenar as preferências das pessoas. Tais regras consolidaram a teoria do comportamento do consumidor. Porém o grande momento de ruptura da visão de Georgescu-Roegen com a visão e modelos neoclássicos de economia ocorre a partir de 1950, criando assim outro paradigma que questionava se esses modelos neoclássicos descreviam adequadamente o comportamento das pessoas, no que diz respeito as escolhas. Ao publicar o artigo “*Choice, Expectations, and Measurability*”<sup>45</sup>, considerou a nova abordagem para o processo de escolha, cuja conclusão é de que a utilidade sequer pode ser medida de maneira ordinal, uma vez que existe uma hierarquia de necessidades e vontades, e na base dessa hierarquia estão as mais urgentes.

Quais são mais urgentes?

- São aquelas ligadas à natureza biológica do homem, logo são igualmente ordenadas para todos os seres humanos;

---

<sup>45</sup> CECHIN, p. 55, 2010.

- Estas são seguidas por vontades sociais, que têm a mesma ordem para todas as pessoas que pertencem à mesma cultura.
- Por último, existem vontades pessoais que variam irregularmente de indivíduo para indivíduo.

Mesmo sendo matemático, aprendeu que as mudanças fundamentais no sistema econômico são de ordem qualitativa, e não podem ser compreendidas somente com números, por isso questionou inclusive o excessivo de formalismo da ciência econômica, que deixa aspectos mais interessantes de fora da análise. A crítica à economia neoclássica é o fato de considerar o processo econômico como um fenômeno mecânico, independente do lugar e do tempo histórico. Mostrou aos demais economistas que a raiz dessa distinção não está nas ciências históricas, e sim no coração da própria física, entre a mecânica e a termodinâmica, mostrou ainda que, mesmo do ponto de vista físico, a economia não pode ignorar o tempo histórico, pois a produção econômica é uma transformação entrópica.

Quando discorre sobre os fatores de produção Georgescu-Roegen já traz uma nova reflexão que questionava o que tradicionalmente é chamado de produção deveria ser denominado transformação, para deixar claro o que acontece com os elementos da natureza no processo econômico, pois é preciso diferenciar o que entra e sai relativamente inalterado do processo produtivo daquilo que se transforma dentro dele.

As duas maiores distorções da abordagem convencional são ignorar o fluxo inevitável de resíduos e apostar na substituição sem limites dos fatores. A atenção precisa ser dada aos efeitos da depleção dos inputs, ou seja, dos recursos naturais utilizados no processo produtivo, e menos aos efeitos dos outputs, como lixo, poluição, resíduos tóxicos, gases de efeito estufa, etc., gerados pelo mesmo processo. Hoje, talvez a maior preocupação seja com os *outputs*. Todavia, reconheceu que a poluição e os resíduos se tornariam um problema anterior ao esgotamento dos recursos naturais devido à sua acumulação e por serem fenômenos visíveis e de superfície.

O distanciamento do economista Georgescu-Roegen da forma tradicional do pensamento do século XX foi quando o mesmo analisou que era preciso pensar sobre a sobrevivência da humanidade na terra, se o consumo excessivo dos bens naturais finitos continuarem, ou seja, haveria fim das fontes de sustentabilidade e manutenção do homem, combinando com os movimentos ambientais. Houve a defesa de que a economia seria

absorvida pela ecologia. O problema ecológico surgiu como uma falha no metabolismo, pois a utilização dos recursos energéticos e materiais terrestres no processo produtivo e a acumulação dos efeitos prejudiciais da poluição no ambiente revelam que a atividade econômica de uma geração tem influência na atividade das gerações futuras. Assim, está em jogo a possibilidade de que estas tenham qualidade de vida igual ou maior que a da atual geração. E este é o cerne do problema ecológico.

Outrora esquecido, afastado, para depois vir a ser uns dos inspiradores da economia ecológica. Assim é como se analisa a influência de Nicholas Georgescu-Roegen. Contemporaneamente tem inspirado programas de pesquisa nas fronteiras do conhecimento, tanto pela sua visão biofísica do processo produtivo quanto por ter chamado a atenção para as implicações epistemológicas mais gerais da lei da entropia.

A observação mais básica desse campo de pesquisa é que a economia humana está incrustada na natureza e que os processos econômicos devem ser vistos também como processos de transformação biológica, física e química. Economistas do mundo, a partir da década de 1960, passaram a fazer reflexões sobre a economia ecológica, descrevendo a necessidade de uma condição estacionária. Alguns acreditando nesta condição, onde sistema democrático e capitalista seriam compatíveis, outros acreditavam que somente um regime autoritário poderia impor e manter restrições ambientais defendidas pelos economistas ecológicos.

A preocupação da economia ecológica é com o longo prazo da reprodução material das sociedades e a principal questão é a busca de respostas para saber se os condicionantes ecológicos restringem a atividade econômica como também colocam em risco a sobrevivência da humanidade em futuro mais distante.

Como o sistema econômico transforma os materiais fundamentais que vêm da natureza, e que são limitados e decrescem conforme o uso e a capacidade de o ecossistema global ser capaz de assimilar resíduos e a poluição gerada nos processos produtivos tradicionais, chegando à conclusão de que é preciso pensar em uma economia estacionária.

As reflexões demonstram também que futuro energético da humanidade está no centro da problemática do chamado desenvolvimento sustentável e Georgescu-Roegen fornece uma abordagem realista para esse debate. Para que o termo desenvolvimento sustentável não represente mera inovação retórica, é necessário atentar para o duplo aspecto da relação entre

processo econômico e natureza: a depleção dos recursos naturais e a saída inevitável de resíduos. O desenvolvimento é um processo de ampliação das liberdades humanas, ou seja, de expansão das escolhas que as pessoas têm para terem vidas plenas e criativas.

Apresentou-se a clara diferenciação entre crescimento econômico e desenvolvimento: o crescimento econômico é um simples meio nesse processo. Os benefícios do crescimento devem servir à ampliação de no mínimo quatro capacidades humanas mais elementares como ter vida longa e saudável, ser instruído, ter acesso aos recursos necessários a um nível de vida digno e ser capaz de participar na vida da comunidade.

O desenvolvimento, entretanto, não pode ser visto apenas pela ótica da economia. Seu estudo tem como tema central a criatividade cultural e o embrião social. Pode-se trazer aqui a reflexão iniciada pela ONU, quando surge o Relatório de Brundtland, em 1987, que foi conhecido como o Nosso Futuro Comum. O debate consistente ocorreu entre a preservação do meio ambiente e o desenvolvimento, criando o conceito de desenvolvimento sustentável que estabelece: *“O desenvolvimento sustentável é o desenvolvimento que encontra as necessidades atuais sem comprometer a habilidade das futuras gerações de atender suas próprias necessidades”*.<sup>46</sup>

Várias pesquisas pelo mundo, pós ano 2000, nas academias de física e engenharia, de todas as matizes, reforçam a necessidade da descarbonização das matrizes energéticas, para que se tenha um futuro energético sustentável. Algo já iluminado por Georgescu-Roegen na segunda metade do século passado. Houve “perda de tempo” por parte da humanidade, por insistir com uma matriz energética finita. Agora, o tempo para substituir a política energética mundial é cada vez mais escasso e o consumo na contramão, cada vez mais aumenta. O Economista, no século passado, mostrou-se forte crítico para um crescimento sem limites, também criticou os ambientalistas, que segundo ele, precisa ter o foco que proteger o ambiente é para proteger a espécie humana.

Foi proposto por Georgescu-Roegen um programa de austeridade nas economias desenvolvidas, para reduzir o crescimento destas, chamado de Programa Bioeconômico. Não significa que o economista é fatalista, mas uma visão estratégia para resolução do problema

---

<sup>46</sup> ORGANIZAÇÕES DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. **Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/acao/meio-ambiente>>. Acesso em: 31 jul. 2020.

ambiental. Tratava e convidava os membros da sua classe, os economistas, para saírem do isolamento e conversassem com outras áreas a fim de assumirem o papel de gestão do lar Terra.

Uma reflexão diferenciada sobre econômica, com relações em com todas as ciências o que demonstra que ações vindas de outros setores da econômica são bem vindos. Isso abre a perspectiva que as ciências jurídicas estarem embretadas no meio ambiente, as ações vinculadas aos tributos ambientais são bem vindas e possíveis de construir caminhos alternativos.

## 2.7 A PROPRIEDADE, AS EXTERNALIDADES, O TRIBUTO E A COMPATIBILIDADE ENTRE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E O A PROTEÇÃO AMBIENTAL

Os limites do crescimento passam por vários fatores que necessitam de profundas reflexões. Uma delas é o direito de propriedade. Este é garantido pela Constituição Federal, descrito no Inciso XXII do Art. 5º da Carta Magna de 1988. Este artigo, marcante por garantir os direitos fundamentais, que tem o objetivo de assegurar a vida digna, a liberdade e igualdade das pessoas deste país. Registra-se que o direito de propriedade é o direito de uma pessoa dispor, usufruir e uso do bem que lhe pertence, sempre dentro dos limites da lei, ou seja, mesmo com os direitos sobre a propriedade há condicionantes para que ele seja exercido, sendo que um dessas exigências é de que haja o exercício da função social.

De acordo com a jurista brasileira Maria Helena Diniz,<sup>47</sup> o direito de propriedade pode ser entendido como “*o direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha*”.

Portanto, usar é usufruir ou colocar à disposição do uso de outra pessoa, sem que se que se mude o cerne do bem. Já o gozo de um bem é ter o direito sobre os frutos que este mesmo bem produz. Por fim, dispor é que permite a liberdade de transação sobre ele, como venda, troca ou doação. Essa avaliação conceitual sobre o direito de propriedade é fundamental para que se possa avaliar os limites dela e ao mesmo tempo refletir sobre a forma de controle externo, para que a função social seja garantida, assim a preservação ambiental aconteça.

---

<sup>47</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Brasileiro**. Direito das Coisas. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

O uso, o gozo e dispor de um bem é limitado, entre outros, pela capacidade de atender o art. 225 da CF/88. A propriedade absoluta, de independência, de reinado de um bem já caiu por terra a muito tempo. É muito claro que, por exemplo, uma propriedade de um terreno, independentemente de sua localização, mesmo em local onde um plano diretor permita, seu uso é restrito ao meio ambiente com que interage. Toda a ação desenvolvida sobre aquele bem terá reflexos e estes precisam ser regrados, analisados, controlados, e se for o caso taxados, cobrados ou proibidos.

Esse regramento, ou limites da propriedade são as primeiras normas de ocupação sustentável, que asseguram a tutela jurídica indispensável à preservação ou conservação de determinados espaços, ocupados ou não pelo homem, cuja importância é imprescindível para garantir um ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

*“Em nome da função social da propriedade, o Estado, é que aparece para estabelecer restrições com penalidades, quando o objetivo da propriedade excede o direito privado e avança sobre direitos coletivos.”* Isso é o que ensina Adir Ubaldo Rech <sup>48</sup>em seu livro Cidade Sustentável.

Essas restrições com penalidades são importantes para que haja algum efeito sobre a atitude do homem, quando este pensa que sua propriedade é absoluta e absoluta é o seu uso e gozo. Os limites precisam ser impostos e o agente, o que tem a mão forte, é o Estado. A questão, a longo tempo é o quantum a ser atribuído aos agentes que extrapolam os limites da propriedade e criam externalidades negativas que geram consequências a diversos agentes sociais que, muitas vezes, não participam do processo de extrapolar a função social da propriedade.

Aliás, cabe aqui trazer a reflexão o que é uma externalidade negativa que *“é o termo utilizado para descrever os efeitos colaterais negativos que podem derivar da criação de um produto ou da execução de um serviço, partindo conscientemente ou não dos seus agentes responsáveis.”*<sup>49</sup>

Não há como contrariar que a pedra fundamental do capitalismo é o direito à propriedade, portanto cria-se a necessidade de ter formas de proteger o seu uso e gozo de forma a preservar o coletivo, sem macular o que é fundamental, mas não absoluto.

---

<sup>48</sup> RECH, Adir Ubaldo; RECH Adivandro. **Cidade Sustentável: Direito Urbanístico e Ambiental – Instrumentos de Planejamento**. 1. ed. Caxias do Sul (RS): EDUCS, 2006.

<sup>49</sup> MAIS RETORNO. Externalidade Negativa, 2019. **Mais retorno**. Disponível em: <<https://maisretorno.com/blog/termos/e/externalidade-negativa>>. Acesso em: 01 dez. 2020.

As leis de mercado, do ponto de vista econômico, ignoram que o meio ambiente é uma *res communes omnium*, ou seja, não é possível ninguém privado adornar-se. Porém o objetivo do mercado que é o lucro tem causado exploração do meio ambiente desenfreada e custos sociais. Essas ditas como as falhas de mercado são “*A apropriação do meio ambiente por parte dos diversos agentes provoca custos socioambientais que sem uma adequada intervenção acabam sendo suportados pela coletividade*” é o que nos explica Carlos Eduardo Peralta Monteiro,<sup>50</sup> quando faz profundas reflexões sobre a tributação ambiental. Isso é a externalidade ambiental, aquela que provoca “*efeitos causados pelos processos de produção ou de consumo que afetam ou beneficiam terceiros que não participam da transação*”.

A correção das externalidades negativas são um desafio a economia, partindo desta área que o inglês Arthur C. Pigou, ainda em 1920, entendia que o poluidor deveria arcar os custos por ele provocado e para isso era necessário a presença forte do Estado, através da cobrança de imposto do tamanho da externalidade provocada. As críticas a esta forma surgiram porque a mensuração do dano e a coleta de informações por parte do Estado seria precária, além das dificuldades naturais que o funcionamento da apuração, do fato gerador e da dimensão do dano seria subjetiva.

Com as críticas ao imposto pigouviano, surgem teses diferenciadas. Entre elas a tese de Ronald Coase, na década de 1990, que entendia que o mercado, e não o Estado poderiam fazer ajustes e trocas para um resultado eficiente, onde o Estado seria exclusivamente um facilitador dos acordos entre as partes e um fiscalizador para que os acordos fossem cumpridos. O autor Coase fortalece o conceito de propriedade, inclusive o preço da natureza e atribuindo ao mercado o equilíbrio pelo uso e suas externalidades. Essa tese também não passou isenta de críticas, onde apontam-se os problemas éticos, a questão temporal em resolver possíveis problemas ambientais, como dois grandes fatores negativos.

As discussões importantes trazem à baila a importância do Estado na defesa do meio ambiente. Porém, o que atualmente se apresenta com maior relevância é o papel do Estado Regulador, estando presente não no ativismo econômico, mas sim firmeza do cumprimento dos instrumentos regulatórios, através de mecanismos de comando e controle e do uso de instrumentos econômicos.

---

<sup>50</sup> MONTEIRO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental**: Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2014.

As soluções ambientais percorrem as mais variadas disciplinas. Por esta razão, Cristiani Derani afirma que o direito econômico, assim o direito ambiental, são dois ramos indissociáveis. Ela inclusive afirma que esses dois ramos do direito tem o mesmo propósito, que é o aumento do bem estar ou qualidade de vida individual e coletiva.<sup>51</sup>

O equilíbrio do meio ambiente passa pelas dificuldades econômicas, das mais diversas formas, seja pela escassez, pelo uso indiscriminado, pela falta de sensibilidade na finitude deles, pela produção do lixo, enfim, os agravantes são fundados no consumo e na produção. Por isso o surgimento de instrumentos econômicos de defesa do meio ambiente são uma fonte importante para atuar no equilíbrio interdisciplinas econômico e ecológico, sem esquecer ou eliminar os instrumentos de comando e controle.

Entende-se como instrumentos econômicos, aqueles que atuam diretamente nos custos de produção e no consumo. Dentro desses instrumentos podem haver créditos financeiros facilitados, intervenções no mercado para regular preços de produtos diretamente ligados ao meio ambiente e o tema central desta reflexão, o instrumento tributário.

Sem dúvida o tributo interfere diretamente nos custos de produção e consumo e quando a análise se dá sobre custos é há uma forte tendencia a mudanças de comportamento. E, ainda, com ele é possível corrigir distorções de preço de mercado, ao ser incorporado os custos ambientais aos produtos e ao mesmo tempo aplicar o princípio poluidor-pagador.

Os instrumentos de comando e controle são normas que preveem regras a serem seguidas pelos agentes econômicos e ações repressivas para evitar o indesejável, com limites e sanções.

Os instrumentos econômicos tem por finalidade a orientação dos envolvidos na economia, para o uso racional dos recursos ambientais, considerados eficientes meios que modificam condutas dos agentes pois implicam transições financeiras ou em tarifas e preços de serviços. A OCDE – Organização para Cooperação do Desenvolvimento Econômico os adotou como a forma de manifestar o PPP – Princípio do Poluidor Pagador.

As vantagens dos instrumentos econômicos para proteção ambiental são apresentadas através da flexibilidade, pois ordenam e promovem condutas almejadas para o objetivo ambiental do incentivo, impulsionando, utilizando da orientação, a adoção de atividades sustentáveis. Na prática isso ocorre motivado por incentivos e desincentivos econômicos ou

---

<sup>51</sup> DERANI, Cristiani. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 21.

fiscais, contrariando o modelo de comando e controle, onde esse age por coação, uma vez que os Instrumentos Econômicos acabam indicando ao mercado sinais que terão reações livres e os agentes poluidores deverão espontaneamente adotar condutas melhores, uma vez que interfere na sua própria existência e na sua reputação.

Como instrumentos econômicos temos as medidas de apoio e ajuda financeira que se concretizam através de alguns exemplos como a subvenção, os créditos especiais e desoneração fiscal.

Outro tema que ganha relevo na gestão ambiental, enquadrado como instrumento econômico é o PSA Pagamento por Serviços Ambientais, um novo mecanismo de conservação do meio ambiente, na área públicas e especialmente nas áreas privadas. Através de incentivos positivos objetiva a correção da falha de mercado, que sempre considerou os serviços como livres e gratuitos quando na verdade as atividades econômicas geram degradação dos serviços ecossistêmicos. Alexandre Altmann<sup>52</sup> ensina:

O PSA objetiva a correção da falha de mercado apontada acima através da internalização das externalidades positivas. Considerando o valor dos serviços ambientais para a economia, o PSA compensa o custo de oportunidade do uso do solo por meio da remuneração daqueles que contribuem para a preservação dos ecossistemas.

A reflexão do PSA faz trazer o entendimento contrário da poluição. Enquanto essa é a expressão comum da externalidade negativa o PSA é a expressão da externalidade positiva, onde a valoração e remuneração estão presentes. Pode-se dizer que é um contrato entre provedores e beneficiários dos serviços ambientais, uma ferramenta que busca conservar e promover o manejo ideal dos recursos da natureza, por meio de atividades de proteção e de uso sustentável.

No Brasil, a instituição da Política Nacional de Pagamentos por Serviços Ambientais traz uma perspectiva de avanço deste instrumento econômico, cujo campo ainda é muito fértil para incentivos positivos. É um instrumento de incentivo ao contribuinte e cidadão que cumpre a legislação ambiental e é entendido como os serviços que as pessoas prestam afim de favorecer a manutenção, recuperação ou melhoria dos serviços ecossistemas. A lei federal 14.119/2021 trouxe avanços teóricos e que suas regulamentações e aplicação colocarão a prova essa

---

<sup>52</sup> ALTMANN, Alexandre. **Pagamento por Serviços Ambientais: Aspectos Jurídicos para sua Aplicação no Brasil**, 2010. Disponível em: <[http://www.planetaverde.org/arquivos/biblioteca/arquivo\\_20131031141425\\_2097.pdf](http://www.planetaverde.org/arquivos/biblioteca/arquivo_20131031141425_2097.pdf)>. Acesso em: 30 set. 2021

modalidade, que nasceu na Costa da Rica, através de bacias hidrográficas, ganhando destaque pelo sucesso obtido.

Alexandre Altmann reforça a capacidade do PSA como um promissor mecanismo para o Brasil, a fim de uma efetiva gestão ambiental. Fundamenta o seu positivismo em função da natureza jurídica, sendo um acordo entre provedores e beneficiários, tendo a interferência do Estado para que os planos e programas, isso porque o programa é considerado flexível e adaptável as questões locais, estimulando condutas que preservam e desestimulam degradantes ou poluentes.

Outro tipo de instrumento é o sistema de consignação, também denominado de depósito-reembolso. Um instrumento que inicialmente sobrecarrega um produto que potencialmente é poluidor, mas que o agente econômico pode ser reembolsado caso sejam cumpridas, durante a etapa de produção, condições que impedem a efetivação da poluição, isso pode ser exemplificado através da reciclagem dos insumos utilizados no processo produtivo.

Outro instrumento econômico é a criação de mercados que regula a intermediação de ações, como acontece com os certificados de emissão reduzida, estabelecido no Protocolo de Quioto, anteriormente descrito, onde agentes econômicos regulam entre si as atividades poluidoras. Ainda no mercado pode haver as contratações de seguros de responsabilidades, onde as companhias de seguro assumam os riscos das penas por danos ambientais. Por fim, sobre o mercado há a possibilidade de uma intervenção direta através da estabilização de preços sobre produtos que não representam de forma clara o seu valor ambiental.

O último instrumento econômico para proteção ambiental são os tributos, ganhando corpo e importância, mesmo que originalmente tenha iniciado com Pigout há um século, nos últimos tempos. Sobre o tema, há uma necessária construção sobre princípios gerais do direito, sobre os específicos da área tributária que são analisados nos capítulos seguintes. Ainda há um foco em um princípio específico do direito tributário, o princípio da não cumulatividade e a possibilidade de utilizá-lo como instrumento econômico de incentivo.

Os princípios sempre norteiam as normas jurídicas, são balizadores na sua construção, levando em conta anseios sociais. São elementos fundamentais na formação da ordem jurídica positiva. Ao observá-los, percebe-se a existência de segurança jurídica capaz de concretizar determinada norma quando da sua aplicação sobre os fatos.

Parte do princípio do poluidor-pagador a existência e o fundamento para a tributação ambiental. O meio ambiente é uma área que precisa de novidades. Precisa de ações diferenciadas; velhas práticas não trazem e nem trarão os melhores resultados. É preciso criar mecanismos que atraiam a atenção de todos os membros da sociedade, dado que não é possível conseguir a preservação constante, quando se exige que o Estado esteja constantemente fiscalizando, porque este não tem essa capacidade operacional. Este é limitado, é engessado, é financeiramente caro. Ter um tributo verde é o caminho para que o Estado exerça seu verdadeiro papel, o de ser o promotor, protetor e regulador do desenvolvimento socioambiental.

Portanto, o tripé do direito de propriedade, o princípio do poluidor-pagador e o tributo ambiental são elementos que podem conviver entre si, que tem fundamento, mas que precisam de um verdadeiro equilíbrio multidisciplinar: precisam de uma convergência, sem extremismos ou exageros.

A propriedade, ponto sagrado do modelo econômico brasileiro precisa ser preservada, cuidada e valorizada, porém para que merece essa atenção, necessariamente é preciso cumprir sua função social, prevista constitucionalmente. Mas, como afirmado, até acima da norma legal é preciso ter o princípio social enraizado que esse é o ideal - a função social e ambiental da propriedade – para o bem do ser humano.

O princípio do poluidor-pagador passou a ser um mecanismo direto que atinge os que não contribuem com o meio ambiente equilibrado. O agente econômico poluidor ou potencialmente poluidor precisa ser atingido no seu bolso, arcando com os custos que tenha causado na desqualificação deste equilíbrio ambiental. O seu resultado econômico interno precisa ser prejudicado pela externalidade negativa que tenha causado.

O tributo verde é a concretização da penalidade sobre uma externalidade negativa. Assim há a geração de recursos para o Estado efetuar seu papel – fiscalização - e ao mesmo tempo gera capacidade para este efetuar os reparos que ainda são possíveis sobre o meio ambiente, mantendo o desenvolvimento sustentável. Muito embora o recolhimento do tributo não é o fim para o Poluidor, pois este não está eximido de responder pela reparação direta do dano causado.

O desenvolvimento econômico estabelecido no art. 170 da constituição brasileira e o art. 225 da mesma norma, que estabelece a proteção do meio ambiente estão irmanados e são fundamentais nos dias atuais, precisam ter compatibilização entre si. Sem dúvida, uma

oportunidade para que o brasileiro demonstre sua evolução e capacidade de conciliação entre a qualidade de vida, alimento do ser humano e a preservação, do que é base para tudo, do meio ambiente.

Diante do cenário posto, considerando que o sistema econômico, como a própria expressão traz, ser um sistema, é preciso ter clareza que nada é obtido sozinho. Um sistema são vários elementos que formam uma organização. Elementos esses interdependentes, e que se combinam entre si, se ajustam para formar um todo, para formar um conjunto.

A reflexão sobre sistema é fundamental para a reflexão sobre o sistema econômico. Pois, viveu-se ao longo do tempo uma análise fechada sobre o processo econômico e de produção. Como escreveu o economista Nicholas Georfescu-Roegen no livro *A Natureza como Limite da Economia*: “*A natureza é a única limitante do processo Econômico*”, como dito alhures mais detalhamento, *há* de se compreender que “Sistema Econômico” tradicional estava fracassando pois o crescimento econômico é, de um lado, limitado pela finitude de matérias-primas e energia e, de outro, pela capacidade restrita do planeta de processar os resíduos por ele produzido. Há uma relação forte entre econômica e natureza, que vincula o crescimento econômico às limitações biofísicas da natureza.

Foi uma crítica feita à visão antiga que entendia o sistema econômico como circular e fechado, isolado para com a natureza. A economia não é uma totalidade, mas, sim, um subsistema de um sistema maior, chamado de meio ambiente. Portanto é fundamental que a econômica acompanhe e incentive o respeito a fonte de todas as matérias primas que é a natureza.

Se a CF/88, no seu artigo 170 traz que a ordem econômica deste país é fundada no valor do trabalho, na livre iniciativa, respeitando os princípios econômicos, entre os quais a defesa do meio ambiente, para que o ser humano tenha uma existência digna, também é verdade que o art. 225 da mesma norma refere que este mesmo ser humano tenha um ambiente ecologicamente equilibrado, que é de uso comum para garantir a qualidade de vida da coletividade. Ou seja, os artigos são compatíveis entre si. A distância que aparentemente poderia existir, pelo menos teoricamente são mais próximas a cada reflexão feita. Essa combinação entre ambos é possível e necessária. Não há mais como distanciar ambos. Como já afirmado, a natureza é a fonte esgotável da atividade econômica. Portanto, o respeito, a

integração e o uso consciente dos insumos da natureza são fundamentais para a perpetuação do desenvolvimento econômico.

Aliás, o próprio artigo 170 da CF/88 aduz que é preciso assegurar uma existência digna e para isso é necessário que o meio ambiente esteja ecologicamente equilibrado, conforme preceitua o art. 225 da CF/88, produzindo assim uma econômica ecológica. Uma sinergia.

A economia ecológica, denominação dada para a integração entre o sistema econômico e o meio ambiente, preocupa-se com o longo prazo, entende que há relação entre as matérias e que nem tudo que está ao dispor do homem pode ser precificada, pois há elementos que estão acima de qualquer valoração humana, sendo fundamental para a vida, e sem vida não há econômica e meio ambiente em harmonia.

O desafio maior é tornar efetivo e ainda implementar com efetividade ampla o desenvolvimento sustentável, não deixando com que seus três pilares fundamentais se sobreponham, o social, o ambiental e o econômico. Esses pilares são a todo momento colocados à prova pela cultura de um povo, que precisa entrar em estágio de flexibilidade para obter construir harmonia.

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal, provocado a trazer entendimento jurídico ao tema, firmou o entendimento que desenvolvimento sustentável é um princípio jurídico e de natureza constitucional, frente ao disposto nos artigos 170, VI e 225 da CF. Portanto, juridicamente o desenvolvimento sustentável é a fonte de análise quando se vislumbra o desenvolvimento e o crescimento econômico, ou seja, deve integrar o processo de desenvolvimento de forma entrelaçada e única, não mais isoladamente.

Portanto, é possível a compatibilidade dos dois artigos constitucionais, aliás fundamentais para que tenham continuidade da atividade econômica, porém com redução do risco de finitude de fontes da natureza para abastecimento desta mesma economia. É possível criarem-se alternativas para paridade entre a ordem econômica e a ordem ambiental previstas nos textos constitucionais.

O respeito a propriedade através do uso equilibrado, monitorando as externalidades com instrumentos econômicos, como o tributo levam à efetivação do desejado desenvolvimento sustentável.

### 3 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS PARA DA ORDEM ECONOMICA E A NECESSIDADE DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Os princípios norteiam as normas jurídicas são balizadores na sua construção, levando em conta anseios sociais. São elementos fundamentais na formação da ordem jurídica positiva. Ao observá-los, percebe-se a existência de segurança jurídica capaz de concretizar determinada norma quando da sua aplicação sobre os fatos.

Princípio, palavra derivada do Latim *principium*,<sup>53</sup> que significa origem, início. É o início de um fundamento para apoiar um raciocínio. Por ele passa a formação do conhecimento, sendo a mesma reflexão e construção apropriada aos princípios tributários e aos fundamentos que constroem o meio ambiente equilibrado, lastreados pela norma constitucional brasileira.

#### 3.1 VALORES FUNDAMENTAIS DA ORDEM JURÍDICA

Um princípio que mantém uma ideia em um contexto, através dele é possível observar a linha filosófica de um trabalho, a conduta, e também, é capaz de demonstrar qual o posicionamento perante uma corrente de pensamento, pois todo o trabalho terá reflexos dos princípios assumidos. Como exemplo, cita-se a Carta Magna brasileira, que tem por princípio a liberdade. Em todos os artigos que a compõem, subjetivamente, está contido, a liberdade, como a da opção religiosa, ou de ir e vir, entre outros tantos que o termo aparecerá de forma indireta.

Trazendo o conhecimento geral de princípio para o mundo jurídico, observa-se que o princípio jurídico é incorporado como o início das normas e que as conduzem para finalidades jurídicas importantes. Assim diz Sacha Calmon Navarro Coelho:<sup>54</sup>

Ditos princípios traduzem no imo e em suas expansões projeções de direitos fundamentais, ou melhor, no miolo, são garantias fundamentais, notadamente capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade.

---

<sup>53</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 1094.

<sup>54</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 198.

Ainda sobre o tema, Helenilson Cunha Pontes,<sup>55</sup> destaca que dentro do mundo jurídico tem-se significados diversos para a expressão princípios jurídicos, podendo ser interpretado no sentido pragmático, que conduz ao pensamento a seguir, ou perseguir determinado objetivo. Ao analisar a palavra princípio como norma jurídica, tem ela um valor maior que todo o ordenamento jurídico, que mesmo não tendo uma espécie definida, assume importância, na divisão de poderes, por exemplo. O princípio como norma jurídica assume destaque em termos hierárquicos, pois todas as demais normas jurídicas devem observá-lo. Logo, não esgotando as diversas interpretações da expressão princípio, entende-se como comando para conduzir a interpretação do direito.

Os princípios jurídicos são importantes, pois são ferramentas capazes de conduzir e nortear o poder legislativo, a quem é incumbida a tarefa de criar, modificar e extinguir leis. É uma necessidade básica, como pilares de sustentação de suas atividades. Também para a sociedade, os princípios tributários, são importantes, pois são a segurança jurídica para garantir os direitos fundamentais<sup>56</sup> como sustenta Ricardo Cunha Chimenti:<sup>57</sup> “*para alguns formam uma espécie de código de defesa do contribuinte*”.

Os princípios devem ser usados pelo legislador quando for construir legislação nova, que venha albergar novo tributo, ou alteração de algum já existente. De fato, se o legislador não observar, cabe ao contribuinte invocar os princípios para a sua proteção, para seu benefício.

Portanto, os princípios, segundo Helenilson Cunha Pontes:<sup>58</sup>

São um indispensável elemento de fecundação da ordem jurídica positiva. Eles contêm, em estado virtual (à l'état de virtualité), um grande número de soluções exigidas pela realidade.

A posição moderna de análise da importância dos princípios ganha destaque, pois revela a grande condição de se obter a realização da função maior do direito, ou seja, a conduta humana regrada com o intuito de realizar justiça.

---

<sup>55</sup> PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

<sup>56</sup> BRASIL. **A Constituição Federal do Brasil de 1988**. Brasília (DF). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 01 dez. 2020.

<sup>57</sup> CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 46.

<sup>58</sup> PONTES, *op. cit.*, p. 27.

Pontes<sup>59</sup> continua a defender a ideia da concepção do direito alicerçada em princípio, pois segundo ele, assim confere uma sistematicidade orgânica ao real funcionamento do direito, tendo como consequência uma profunda alteração na forma de pensar e aplicar o direito.

Diferente da regra, que serve para obedecer, ou seja, é uma determinação objetiva a ser seguida, os princípios voltam-se para a interpretação e aplicação do Direito, de acordo com os fatos, levando em conta os valores particulares de uma sociedade. São subjetivos, porém, permitem a evolução constante e, como consequência, a adaptação à realidade fática.

No passado, segundo Pontes<sup>60</sup>, a interpretação do direito, sendo uma simples comparação dos fatos com a norma, onde “resumia-se a uma operação mecânica, regida por um racionalismo matemático, cujo eixo era o esvaziamento axiológico do fenômeno jurídico, no qual ao magistrado cumpria, como afirmou Montesquieu, a função de “pronunciar as palavras da lei”.

A intensificação do uso dos princípios, provoca a quebra da ideia de direito estático, que deveria ser aplicado o que está escrito na lei, tal e qual, cabendo ao jurista apenas a aplicação “fria” do texto legal.

Difícil é aceitar que uma norma jurídica criada, generalista, é capaz de ser coerente em todos os fatos de forma linear, sem levar em conta sua particularidade, e tudo o que colaborou para que o fato a ser julgado acontecesse.

O uso dos princípios dá ao magistrado maior poder de decisão, garante a ele o julgamento flexível de acordo alguns fundamentos, onde conjugará a norma jurídica, os princípios e os fatos.

Reconhecer o significado dos princípios no Direito é ver o seu uso e aplicação com uma visão do todo, uma visão ampla. Vai requerer do intérprete ou julgador uma construção de um pensamento que agregue a norma jurídica e o fato jurídico.

Porém, não pode ser transformado em insegurança o fato de dar certa autonomia a um juiz, para que julgue “olhando” também para os princípios. Caberá ao julgador relacionar a lei aos fatos ocorridos. O que deve ser analisado e considerado é que pelos princípios o debate enriquecerá. Há a inclusão de mais elementos para a decisão, para a formação da opinião final sobre o fato. Opinião essa que fica condizente com as questões da realidade social.

---

<sup>59</sup> PONTES, p. 28, 2000.

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 28.

O uso de princípios também não pode ser considerado como o fim da codificação, mas sim o caminho a ser seguido quando da codificação das normas jurídicas. Os princípios tributários podem e devem ser a luz para a implantação do tributo ambiental e não uma barreira, como alguns querem fazer crer.

A Constituição Brasileira demonstra os princípios jurídicos a serem seguidos, advindos da vontade social expressam os direitos fundamentais e a vontade de transformação da realidade, estabelecendo quais os fins do Estado e da sociedade.

José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo,<sup>61</sup> dizem:

Eles são os vetores da estrutura do Estado. Constituem os anseios arraigados na história da sociedade, que o Constituinte recolheu e transformou em normas jurídicas portadoras de forte conteúdo axiológico. A violação de um único princípio, já mencionamos, importa na subversão de todo o ordenamento constitucional.

A Constituição é a ordem máxima, a condutora dos atos jurídicos em todas as áreas e como tal, não poderia fugir de princípios gerais, como o princípio federativo, o princípio da irretroatividade, o princípio do devido processo legal, o princípio da garantia da propriedade e o princípio da isonomia, que orientam todos os ramos do direito público e privado no Brasil, dando condições e razões de existir e de valer. Assim, o tributo está sob a tutela das normas gerais ditadas pela Carta Magna. E, lembrando que o direito tem suas áreas específicas e essa também tem seus princípios específicos, que é o caso da área tributária e da área ambiental.

O tributo ambiental consegue respeitar os princípios constitucionais, quando a legislação que o estabelecer, definir seus fatos geradores, seus sujeitos ativos e passivos, seu início, sua destinação e tratar os contribuintes de forma isonômica.

Todos os ramos do direito seguem necessariamente os princípios constitucionais, e influenciam fortemente o estudo jurídico-tributário. Ao se falar em tributo ambiental, é preciso trazer à baila os princípios específicos da área, como o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade, princípio da capacidade contributiva e o princípio da não-cumulatividade, como também todo o contexto do bem natural, do desenvolvimento sustentável e as normas jurídicas ambientais que buscar o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

---

<sup>61</sup> DE MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luis Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

Uma construção de normas orientadas pelos princípios gerais e pelos princípios específicos, deixa a área tributável em harmonia com outras e ao mesmo tempo constrói uma sequência lógica e segura dentro dela mesma.

### 3.2 OS PRINCÍPIOS DO DIREITO AMBIENTAL

Ao registrar a existência do tributo ecológico, que é um instrumento econômico capaz colaborar com a sustentabilidade através da cobrança de expressões monetárias sobre atividades que de forma indevida utilizam o meio ambiente e ainda pode incentivar outras atividades que usam os recursos naturais de forma correta, fazendo um processo produtivo sustentável. Mas é preciso analisar os princípios do direito ambiental para compreender o vínculo com o tributo.

O Princípio da Sustentabilidade tem base constitucional e permite o desenvolvimento econômico, sustentável, planejado de forma que os recursos naturais não sejam esgotados. Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza<sup>62</sup> comenta “*não se concebe mais uma sociedade na qual o desenvolvimento não seja planejado, não seja adequado; a insaciabilidade não é mais permitida; o planeta não comporta mais processos produtivos que prejudiquem e degradem o meio ambiente*” Esta visão não impede que o desenvolvimento aconteça, porém de forma adequada, mantendo a vitalidade e a integridade do planeta, mantendo todos os seus elementos.

O princípio do Poluidor Pagador impõe que o custo da poluição, sejam de responsabilidade de quem conduz a atividade econômica. Que qualquer custo ligado a prevenção, controle ou reparação de danos ambientais sejam internalizados e não serão transferidos para o Estado e como consequência nem para a sociedade. Neste caso o Estado a elaboração e aplicação de normas que vinculariam os agentes econômicos a obrigação de tomar providências para as medidas e ações de prevenção e reparação, mas sempre custeado pelo poluidor ou potencial poluidor.

Carlos Eduardo Peralta Monteiro<sup>63</sup> destaca que “*O PPP orienta o uso de instrumentos econômicos de gestão ambiental, mas não se opõe à existência de mecanismos de controle*

---

<sup>62</sup> SOUZA, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de. Políticas Públicas na tributação ambiental: Instrumentos para o desenvolvimento da sociedade. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

<sup>63</sup> MONTEIRO, Carlos Eduardo Peralta. Tributação ambiental – Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 162.

*direto, pelo contrário, deve ser coordenado com esse tipo de medida”* Assim é visto a presença do Estado Regulador.

O Princípio do Poluidor-Pagador - PPP é uma possibilidade de evitar que toda a sociedade “pague a conta” de um dano causado, às vezes, por um único poluidor, pois tem bases econômicas, sendo um princípio jurídico base para o tributo. O princípio se concretiza por meio de licenciamentos, multas, regras e determinações administrativas de recuperação ambiental, medidas compensatórias, tributos e outros, atribuindo a responsabilidade direta ao agente.

Outro princípio do direito ambiental é o da precaução que está previsto como Princípio 15 da declaração da Rio 92. A ideia central é coibir práticas que são identificadas como perigosas ao meio ambiente, cuja ação tem elevado risco de dano. A aplicação deste princípio elimina ações que, após executadas, podem causar danos irreversíveis ou de difícil recuperação. Com ele o ônus da prova é invertido, é o *“in dubio pro ambiente”*. Nesse caso, havendo dúvida não é permitida a ação. Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza<sup>64</sup> explica a ligação entre o direito tributário e o direito ambiental:

Por meio desse princípio, observa-se, novamente, um ponto de convergência entre o direito ambiental e o direito tributário, já que a utilização de normas tributárias indutoras, ou seja, que atuem no campo da sanção positiva, é um meio de instrumentalizar o princípio da precaução. Em Diversos momentos, o Estado não possui outra alternativa para evitar práticas cujos efeitos ainda não são conhecidos, desde que a ciência ainda não conseguiu efetivamente provas os danos ocasionados por determinadas práticas.

Ações práticas de estímulos positivos, com desonerações para produtos e práticas ecológicas e incentivos tributários. Nesse aspecto, é possível verificar a ideia que investimentos em tecnologias limpas, em eliminações ou redução da poluição ou outros investimentos em ações benéficas ao meio ambiente, podem ser estimulados com direitos a créditos fiscais, como os que são detalhados em capítulo específico.

Por fim, o princípio da prevenção é baseado na certeza do dano. Ou seja, sabe-se de forma comprovada que determinada ação é causadora de dano ambiental. O perigo é concreto. Nesse caso, a não poluição é a eliminação das externalidades prevendo a não execução da ação. O direito tributário, através da sua função extrafiscal, sendo orientação ao contribuinte.

Ao demonstrar a íntima ligação entre o direito ambiental e os tributos, percebe-se um alinhamento das áreas, porém o direito tributário tem seus princípios, assim como segue os

---

<sup>64</sup> SOUZA, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de. **Políticas Públicas na tributação ambiental: Instrumentos para o desenvolvimento da sociedade**. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 120.

princípios gerais do direito e que devem ser respeitados em qualquer implantação da Tributação verde.

Em sentido contrário e, em uma forma positiva de valorização ao envolvimento, há o Princípio Ambiental do Protetor-Recebedor. Um princípio que dá o direito a quem presta um serviço ambiental significativo de ser compensado financeiramente. Contrariando o princípio do poluidor-pagador há uma valorização absoluta de quem preserva, para quem faz a diferença no meio ambiente, independente do anonimato do agente.

### 3.3 OS PRINCÍPIOS DO DIRETO TRIBUTÁRIO

Os princípios tributários trazem à área tributária a harmonia das suas regras e também o bom convívio do direito tributário com todo o mundo jurídico e com a sociedade. Os princípios servem para proteger o cidadão contra abusos do Poder. Há uma proteção ao contribuinte.

Na visão de Ricardo Cunha Chimenti,<sup>65</sup> “*merece destaque os princípios gerais a seguir, que para alguns formam uma espécie de defesa do contribuinte*”. Os princípios tributários são entendidos como a mais forte limitação ao poder de tributar, juntamente com as imunidades tributárias.

Abaixo, apresentam-se os principais princípios tributários que precisam ser invocados quando se pensa na construção de alternativas econômicas, através do tributo para contribuir para com o meio ambiente equilibrado. Portanto, eles precisam estar presentes na ecotributação.

*Princípio Da Legalidade:* Tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei. Isto é o que nos garante a Constituição Federal de 1988, artigo 150, inciso I:<sup>66</sup>

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

A Constituição é muito clara e objetiva. Tanto a criação como o aumento de um tributo dependem de lei, contrariando o que havia na Constituição anterior, que exigia lei para aumentar ou criar tributos, porém haviam ressalvas, e tais ressalvas eram pertinentes ao aumento da carga tributária.

---

<sup>65</sup> CHIMENTI, *op. cit.* p. 46, 2005.

<sup>66</sup> *Ibidem*, 2005.

Para deixar sua posição marcada Hugo de Brito Machado,<sup>67</sup> registra:

Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.

O tributo é norteado pela legislação. Nela estará claro, o valor, quem paga, quando e quanto deve ser pago. Por isso, o tributo parte da lei. E, ao analisarmos que a legislação é criada por representantes do povo, reunidos num parlamento, teoricamente, diz-se que o tributo é a vontade deste povo.

Daí afirmou Yoshiaki Ichihara<sup>68</sup> “*sem possibilidade de equívoco: a causa da tributação é sempre uma lei e sem lei não há tributo*”. Não há outra forma de existência tributária se não por lei, assim tem-se a segurança jurídica e social.

A importância fundamental da lei no Direito Tributário é destacada na doutrina. A importância das leis na matéria tributária é grande como refere-se Fábio Perriandro<sup>69</sup> *é tamanha que a doutrina sustenta a chamada tipicidade tributária, ou seja, o estabelecimento de parâmetros fechados em que, ou o legislador/administrador molda sua conduta, ou a atuação do Poder Público será nula, não podendo gerar efeitos válidos.*

Em alguns casos, observa-se que doutrinadores consideram a existência de um sub-princípio, qual seja, o princípio da tipicidade tributária, que é de uso exclusivo do legislador e do aplicador da lei, que estabelece de forma clara e pontual de que forma nasce a obrigação tributária, como ela é quantificada sem possibilidade de extensão ou analogia, ficando restrito ao texto legal.

Em uma decisão do Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>70</sup>, em decisão que estabeleceu a importância da lei, proferiu-se o entendimento que quando julgou a questão da atualização monetária de base de cálculo, que ocorre com a aplicação de um índice oficiais previamente estabelecido, já que este reflete a inflação acumulada, com a majoração da base de cálculo de um tributo. Estabeleceu que atualizar uma base de cálculo não precisa de lei, podendo ser

---

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 57.

<sup>68</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 32.

<sup>69</sup> *Ibidem*. p. 103, 1994.

<sup>70</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 2ª turma, Resp 182287/PR, rel. Min. Castro Meira, DJU 30.08.2004. p. 232, 2004.

atualizado por decreto, uma vez que a previsão já estaria prevista em lei anterior, porém a majoração de uma base de cálculo só pode ocorrer através de lei.

Portanto, a lei é o condutor do tributo. A decisão do STF deixa estabelecida inclusive a necessidade, quando das avaliações de separar o que é tributo e o que são outras situações que interferem nos valores dos tributos, como citado na decisão que não era aceitável a confusão entre a atualização monetária e a alteração de base de cálculo de um tributo.

Segundo Ricardo Cunha Chimenti,<sup>71</sup> o princípio da legalidade é observado quando:

A lei que institui o tributo deve explicar (art. 146, III, a, da CF): a) o fato tributável; b) a base de cálculo; c) a alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor devido; d) os critérios para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; e e) o sujeito ativo, se diverso da pessoa pública da qual emanou a lei, ou seja, devem fixar os elementos essenciais do tributo, os fatos que influam no an debeat (quem deve) e no quantum debeat (quanto deve).

Por fato tributável entenda-se o fato gerador in abstracto, a hipótese de incidência, a descrição contida em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária. O fato gerador in concreto é o dato impositivo, a situação que, constatada, impõe a alguém a obrigação de pagar o tributo.

Como se observa, a lei estabelece todos os elementos do tributo, mesmo que de forma abstrata. Cabe a ela projetar a ocorrência dos fatos e hipótese de aplicar.

Quando se rompe a previsão legal e chega-se ao momento fático, do nascer do tributo denomina-se fato gerador, que é a transformação da hipótese de incidência em incidência de fato. A partir da existência do fato gerador, a lei passa a dar outros subsídios.

Continua Ricardo Cunha Chimenti,<sup>72</sup> relatando o texto da lei que cria um tributo:

- a) A base de cálculo serve para quantificar, para dar a dimensão do tributo. b.1) deve haver uma correlação lógica entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, que em conjunto identificam a espécie do tributo (denominação, como traz o art. 4º do CTN é irrelevante)
- b) A alíquota é percentual que multiplicado pela base de cálculo permite o cálculo do quantum devido. [...].
- c) Critérios para a identificação do sujeito passivo: sujeito passivo é aquele que tem o dever de prestar o objeto da obrigação principal ou acessória. [...].
- d) O Sujeito ativo, o detentor da capacidade tributária, é a pessoa a quem a lei atribui poderes de arrecadar, administrar e fiscalizar os tributos.

Após o fato gerador, é necessário quantificar. Denomina-se base de cálculo o valor sobre o qual será apurado o tributo. Definida a base de cálculo, sobre ela é aplicado o percentual do tributo estabelecido em lei. Deste cálculo obtém-se o valor do tributo. Do fato em abstrato ao

---

<sup>71</sup> CHIMENTI, *op. cit.* p. 46, 2005.

<sup>72</sup> PERIANDRO, Fábio. **Direito Tributário para Concursos Públicos**. São Paulo: Método, 2005. p. 46.

valor devido. Tudo estabelecido pela lei, que vai ainda pontuar dados secundários relevante, quais sejam: o sujeito ativo e sujeito passivo da relação tributária, estabelecerá também as sanções em caso de não cumprimento da lei.

O regime jurídico tributário brasileiro não admite criação de leis por jurisprudência, somente por lei que passem pelo Poder Legislativo. Porém, impõem-se fazer uma ressalva quanto aos decretos do Poder Executivo, que segundo Fábio Perianro,<sup>73</sup> “*são considerados lei no sentido material na seara tributária, pois possuem a possibilidade de alteração de alíquotas, com base no art. 153, § 1º, da CF*”\*.<sup>74</sup> Trata-se uma espécie de exceção, pois atribui ao Poder Executivo a capacidade de alterar as alíquotas do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativos a título ou valores mobiliários (IOF).

Para reforçar a posição que o Poder executivo, somente pode alterar alíquotas dos impostos mencionados anteriormente, não lhe cabe poderes para incluir novos tributos ou instituir qualquer alteração, nem mesmo a base de cálculo pode ser alterada pelo Poder Executivo.

As Medidas Provisórias são instrumento criado na Constituição Federal de 1988, que dão ao chefe do Poder Executivo a possibilidade de edição de medidas que têm força de lei. Os governos, pós 1988, tem usado largamente este recurso, e em certos casos de forma abusiva. Estabelece a Carta Magna de 1988, que em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotá-las. Difícil é argumentar e sustentar a relevância e a urgência na criação de tributos, a não ser como forma de justificar a atuação do poder Executivo no campo do Poder Legislativo. Pelo Texto Constitucional caberiam Medidas Provisórias somente em caso de criação de impostos extraordinários de guerra e para instituição de empréstimos compulsórios de emergência.

Com o uso indiscriminado deste Instrumento Constitucional atribuído ao Poder Executivo, coube a Emenda Constitucional de nº 32/2001 ditar a perda da eficácia, desde a sua edição, se não convertida em lei no prazo de sessenta dias pelo Poder Legislativo. Admitindo-se prorrogação automática, uma única vez, por mais sessenta dias, caso no primeiro prazo, a

---

<sup>73</sup> *Ibidem*, p. 109, 2005.

\* determina em seu artigo 153, § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

<sup>74</sup> BRASIL **Constituição Federal do Brasil**. 1988.

Medida Provisória não tiver sido apreciada pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal. Mesmo sendo questionada a legalidade da Medida Provisória de Instituir ou modificar tributos, várias Medidas foram publicadas e versavam sobre tributos. O certo é que instituir ou modificar tributos com este instrumento executivo só produzirá efeitos no exercício seguinte em que for editada e após 120 dias, a contar de sua publicação.

Qualquer outra forma de instituir ou alterar tributo é afastado juridicamente. Não há instruções normativas, ordem de serviços, circular, portarias ou qualquer outra atividade complementar que possa modificar o direito tributário. A lei é a segurança jurídica, admitindo somente como exceção restritas, os decretos e as Medidas Provisórias.

Já o *Princípio da Anterioridade* busca afastar a surpresa. Esta é a função inicial deste princípio. O contribuinte tem a garantia que nenhum tributo será cobrado sem que exista lei anterior que o estabeleça. Porém, não basta somente observar que exista lei antes do início da cobrança, é preciso que se observe também o tempo que a lei já está editada para a eficiência tributária.

Este princípio, em determinados momentos, identifica-se com o princípio da anualidade, conforme explica Ioshiaki Ichihara<sup>75</sup> *“uma vez que alguns empregam “princípio da anualidade” e outros “da anterioridade da lei”, utilizaremos as duas expressões como sinônimas. Todavia, no atual sistema, tecnicamente, só existe o princípio da anterioridade da lei.*

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso III, alínea “b”,\*<sup>76</sup> veda a cobrança de tributos no mesmo exercício. Deixa clara a intenção de evitar a surpresa, onde o tributo só poderá ser cobrado a partir do exercício seguinte ao da sua instituição ou da sua alteração. Colabora com a ideia da não surpresa Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>77</sup>, ao comentar o princípio que *“expressa ideia que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo*

---

\* determina em seu artigo 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

[...]

<sup>75</sup> ICHIHARA, *op. cit.*, 35, 1994.

<sup>76</sup> BRASIL. **Constituição Federal do Brasil**. 1988.

<sup>77</sup> COELHO, *op. cit.*, p. 214, 2006.

*de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades”.*

A carga tributária representa custo para o contribuinte. O planejamento tributário é fundamental para fazer frente a esse custo que atinge frontalmente pessoas físicas e jurídicas. É natural que o sistema jurídico tenha evoluído, indo ao encontro dessa necessidade social. Por isso, trazer um tributo à tona, simplesmente “de um dia para outro” seria afrontar inclusive o direito do contribuinte de se programar e refazer seu planejamento com a influência do novo tributo.

Um expediente de difícil justificativa, senão os atrasos de organização e de sistematização do governo, é a constante publicação de legislação no último dia do ano. Há inúmeros exemplo que foram editadas normas jurídicas que influenciavam a área tributária no dia 31 de dezembro, chegando ao absurdo de atrasar a impressão do Diário Oficial da União, em épocas de sua impressão, para que a publicação fosse considerada intra-anual. Para corrigir esta anomalia foi editada uma Emenda Constitucional de nº 42 criando a espera nonagesimal<sup>78</sup>. Sobre este assunto Hugo de Brito Machado<sup>79</sup> comenta:

Agora, portanto, pelo princípio da anterioridade, a criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 dias. Assim, para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que o cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Entretanto, se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o último dia de dezembro está atendida a exigência da alínea “b” e, por força da alínea “c”, essa lei somente entrará em vigor em abril do ano seguinte.

Com o advento da emenda constitucional nº 42, de 19.12.03, nasceu uma espécie de subprincípio da anterioridade, ou seja, nasce o princípio da anterioridade nonagesimal, aperfeiçoando o princípio, deixando expresso que uma lei, deve respeitar dois critérios, o do exercício social e da espera de 90 dias para entrar em vigor. Um mecanismo que assegura de forma completa a não surpresa. Nas palavras de Aliomar Baleeiro<sup>80</sup> a anterioridade tem como referência o exercício financeiro anual, sendo um marco para a vigência. Porém, não bastava só a virada do ano, pois uma lei, editada e publicada nos últimos dias do ano poderia respeitar a anuidade, mas não evitaria a surpresa, por isso a espera nonagesimal aperfeiçoou a regra.

---

<sup>78</sup> COELHO, p. 214, 2006.

<sup>79</sup> MACHADO, *op. cit.*, p. 59, 2004.

<sup>80</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 97.

A anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, nada mais é do que um plus no que se refere à garantia fundamental da não surpresa. Mas os prazos expressos na Constituição de 1988 podem ser rompidos em casos especiais. Portanto, há exceções constitucionais para a anterioridade e para a espera nonagesimal. Inexiste a aplicação deste princípio para os tributos previstos no Art. 150, § 1º<sup>81</sup>; não segue a regra nonagesimal e nem a da anterioridade comum, o empréstimo compulsório, imposto de importação, imposto de exportação, o IOF e o Imposto Extraordinário.

A situação particular é a do IPI e da contribuição para a seguridade social, que necessariamente devem observar o período de vacância da lei de 90 dias, ou seja, só entrará em vigor após noventa dias da publicação da lei, independente se está ou não dentro do ano. É uma exceção parcial ao princípio da anterioridade, sem respeitar o ano civil, mas respeitando apenas os 90 dias, respeitando a espera nonagesimal.

Em situação inversa ao IPI e a contribuição para seguridade social, estão a lei que fixará os valores para a base de cálculo do IPVA, base de cálculo do IPTU e o imposto de renda. Nestes três casos, existe a necessidade da anterioridade comum, aquela que simplesmente observa o ano civil. Deve ser editada num ano e tem vigência no ano seguinte, mesmo que isso signifique o dia seguinte.

*Princípio da Igualdade* é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou seja, é o princípio que diz que todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, aos que pertencem a uma categoria. Por isso, a própria constituição estabelece, por exemplo, que o IPI é válido em todo o território nacional, não há diferenças de alíquotas, pelo simples fato de um produto ser produzido no Nordeste ou no Sul do País, sua alíquota é definida pela classificação do produto, pela sua composição, independentemente do local de fabricação.

Um dos objetivos do princípio da igualdade é a orientação ao legislador, para que evite normas que quebrem a igualdade jurídica de tratamento. Essa igualdade não tem por objetivo uniformizar as pessoas ou fatos, mas trata-se de uma igualdade jurídica, onde as condições dadas a um são as mesmas de outro, que se encontram sob a tutela de determinada legislação. Diz Sacha Calmom Navarro Coelho,<sup>82</sup> sobre o tema em que há uma imposição ao legislador

---

<sup>81</sup> *Ibidem*, 2001.

<sup>82</sup> COELHO, *op. cit.*, p. 273, 2006.

para que: a) *Discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades*; b) *Não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente*.

Sem dúvida, apresenta-se como desafio ao legislador aplicar o princípio. E necessário um estudo aprofundado para chegar a conclusões do que é ser igual ou desigual. Por se tratar de um ponto muito subjetivo, cuja interpretação e conceitos variam muito, que sofre influência inclusive pela formação de quem analisa, torna-se um exercício difícil, porém necessário e quanto mais equilíbrio for aplicado, mais seguros será às relações sociais. Ioshiaki Ichihara<sup>83</sup> em outros termos, de forma simples comenta que “*Essa igualdade não quer dizer a igualdade de fato, mas a igualdade jurídica, no sentido da notória afirmação de Aristóteles de que “a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”*”.

Ainda sobre o tema, este princípio é o que traz a segurança jurídica para os contribuintes não estarem vulneráveis a vontades dos poderes políticos, ou do legislador. Um exemplo desta realidade são as alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física, pois é uma forma de dar o ônus do imposto na proporção dos rendimentos, podendo se valer da busca de informações para fazer as diferenças aparecerem na prática. Ricardo Cunha Chimenti,<sup>84</sup> traz complemento com intuito de dar eficácia ao princípio da igualdade é facultado a administração tributária identificar os rendimentos do contribuinte, o patrimônio e suas atividades econômicas, podendo inclusive quebrar o sigilo bancário, se assim for necessário, por parte das autoridades fiscais, conforme foi estabelecido pela Lei Complementar 105/2001.

Para o bem da igualdade tributária, os órgãos fiscalizadores têm poderes específicos para dar a diferenciação de alíquotas, porém de outra forma, também têm poderes para buscar informações que justifiquem a aplicação e o uso da diferença entre os contribuintes.

Portanto, o princípio da igualdade tributária garante um tratamento uniforme entre os contribuintes, de acordo com suas realidades.

O *Princípio da Competência* é a atribuição, dada pela Carta Magna aos Entes Políticos do Estado, a prerrogativa de instituir os tributos, sendo indelegável. Se um dos Entes Políticos não exercer a sua faculdade para instituir os tributos, nenhum outro poderá tomar o seu lugar. Assim, União, Estados e Municípios têm seus campos férteis para cobrar tributos sobre seus fatos geradores, porém há uma divisão clara da área de atuação do Ente.

---

<sup>83</sup> ICHIHARA, *op. cit.*, p. 35, 1994.

<sup>84</sup> CHIMENTI, *op. cit.*, p. 55, 2005.

Em situações especiais, a solidariedade tributária é uma situação que pode ocorrer na competência tributária. Ela ocorre quando há mais de um sujeito ativo em determinando fato gerador, cada qual com seu direito. Explica Hugo de Brito Machado<sup>85</sup> que o princípio das competências “*é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada [...] temos um sistema tributário rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que pode ser tributada*”.

Alguns autores não consideram esta delimitação de área de atuação para o Ente cobrar tributos como princípio, mas como um tópico de introdução, pois consideram apenas como um mapeamento de competências e não como um princípio.

É necessário, porém, que se diga que buscando os conceitos de princípios jurídicos, que significa a condução do pensamento de uma área jurídica. Pode-se afirmar que na verdade trata-se de um princípio tributário, pois norteia o raciocínio do Direito e sua aplicação.

Ricardo Cunha Chimenti,<sup>86</sup> defende a ideia dizendo: “*É a identificação da competência tributária, delimitando o campo de atuação, em matéria tributária, da União, Estados, Distrito Federal e Municípios*”. Em se tratando de orientações constitucionais, regidos, portanto, pela Norma Superior, não há o que se contestar sobre a disposição e área de atuação de cada Ente Político. Natural também afirmar, que se existe a competência para cobrar e se esta não for exercida, não há como repassar à terceiros esta possibilidade constitucional.

O princípio da **Capacidade Contributiva** leva em conta a disponibilidade de recursos do contribuinte para que seja considerado devedor do tributo. O autor Fabio Periando<sup>87</sup> aponta que “*o tributo sempre que possível, deve ser gradual, segundo as capacidades econômicas do contribuinte, não como balizador, mas sim como parâmetro, devendo ser respeitada a capacidade individual, porém sem fugir dos interesses fiscais*”. Limite este imposto pelo Art. 145, no parágrafo primeiro, da Carta Magna, que evidencia que a capacidade contributiva pois “*os impostos devem ter caráter pessoal e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.*”

Esta norma voltou a pertencer à Constituição Federal, em 1988 (estava previsto na Constituição Federal de 1946). A norma apresenta ainda a expressão “sempre que possível”,

---

<sup>85</sup> MACHADO, *op. cit.*, p. 63, 2006.

<sup>86</sup> CHIMENTI. *op. cit.*, p. 36, 2005.

<sup>87</sup> *Ibidem*, p. 38., 2005.

para a observação do princípio, que não significa quando possível. Sempre que possível tem o significado, na Carta Magna, que a legislação específica traga mecanismos capazes de contemplar e atingir as pessoas de acordo com sua capacidade econômica de contribuir com impostos.

Questão delicada é saber quanto e quando começa a capacidade de um contribuinte de colaborar socialmente com tributos. Sem dúvida, entra-se num campo de interpretações e conjunturas capazes de trazer inclusive a discussões sobre o atendimento das necessidades básicas do ser humano e do que é supérfluo. Cada pessoa tem uma forma de pensar e chegar à conclusão sobre os limites da capacidade contributiva. Só lei com muitos argumentos e que tenha passado por muitos debates com o Poder Legislativo e a sociedade pode chegar mais perto da justiça tributária e estabelecer o início da capacidade de contribuir com o Estado, via o tributo.

A faixa de isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física pode ser considerada como um ponto de aplicação do princípio da capacidade econômica. Trazendo uma situação prática para as pessoas jurídicas, pode-se citar incentivo constitucional para micros e pequenas empresas que lhes garante tratamento diferenciado. É a garantia de que uma lei deve estabelecer diferentes tratamentos a esse grupo de empresas.

A visão de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>88</sup>, “*Os impostos, então sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica (Contributiva) dos contribuintes. Ao falar em pessoalidade, o constituinte rendeu-se às classificações pouco científicas da Ciência das Finanças. Nem por isso o seu falar é destituído de significado*”

A prática atual tem demonstrado, infelizmente, que o Estado, somente pela necessidade de arrecadar, tem “esquecido” a capacidade dos contribuintes. Vários contribuintes estão inseridos no mundo da obrigatoriedade, simplesmente pelas mudanças de critérios de avaliação. Isso apenas demonstra como tal critério tributário pode ser violado de forma lenta, gradual e sem muitos questionamentos sociais. Situação a ser combatida, mesmo que haja ausência de uma lei específica, pois o princípio é basilar.

Em relação ao *princípio da vedação ao confisco*, percebe-se o desejo de vetar que qualquer Ente Político possa instituir e cobrar tributos, de qualquer espécie, que acabe sendo

---

<sup>88</sup> COELHO, *op. cit.*, p. 210, 2006.

excessivamente oneroso e que inviabilize atividades econômicas, observando que o confisco também pode ser uma atuação arbitrária, onde existe abuso de um poder constituído.

Para entender este princípio, busca-se palavras de Fábio Perianandro<sup>89</sup> que informa confisco é: a) ou uma atuação arbitrária, ou seja, em abuso de poder, fora do campo das normas jurídicas; b) ou uma atuação de legalidade aparente, em que o Poder Público, por seus prepostos, no mais das vezes pautados na presunção de legitimidade dos atos administrativos, termina por invadir de forma indevida a esfera patrimonial do contribuinte.

A Carta Magna já traz em seu texto, expressamente, que o tributo não pode servir de confisco. Tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros nos casos de taxas. Por isso, jamais um tributo pode ter ideia de confisco, até porque, se assim o fosse, não seria tributo e sim uma penalidade que seria imposta pelo Estado, o que prova que o tributo deve se limitar a retirada de uma parte, de preferência pequena, da riqueza produzida pelo contribuinte e não algo que seja capaz de reduzir seus bens ou seus rendimentos.

Uma questão prática para clarificar o tema, ganhou destaque a jurisprudência emitida pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>90</sup> que se baseou no Não confisco para decidir que “É devida a correção monetária plena dos valores restituídos a título de empréstimos compulsório sobre a energia elétrica, sob pena de ofensa ao princípio da vedação do confisco (art. 150, IV, da Constituição federal)”.

Portanto, inclusive na devolução de tributos, cabe respeitar o princípio da vedação do confisco. Não há dúvida de que isso demonstra que o tributo não deve ser um valor capaz de interferir no desenvolvimento natural das riquezas que giram no País.

O Princípio da Irretroatividade considera como a maioria das regras legais, a lei vale para fatos futuros e não para fatos pretéritos. Cobrar tributos somente sobre fatos futuros, assim rege o art. 150, em seu Inciso III, letra a “a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentados”.

Assim, é construída a segurança jurídica, para todas as áreas, que funciona para impedir que a lei atinja fatos do passado. Conforme Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>91</sup>, a lei não pode interferir em ato jurídico perfeito, nem a coisa julgada e nem o direito adquirido. Cobrar tributos sobre fatos pretéritos seria uma afronta.

---

<sup>89</sup> PERIANDRO, *op. cit.*, p. 123, 2005.

<sup>90</sup> BRASIL, STJ, 2ª Turma, REsp 572649/SC, rel. Min. Castro Meira, DJU 16.11.2004. p. 244.

<sup>91</sup> COELHO, *op. cit.*, p. 265, 2006.

A lei projeta normas gerais em abstrato para o futuro. Os fatos ocorreram envoltos por regras e certamente tiveram desdobramentos de acordo com elas. Logo, seria altamente perigoso não aceitar este princípio, pois legislar sobre o que já ocorreu certamente estamparia tendências, o que não é o papel legislativo.

Para comparar a posição, Fábio Periandro<sup>92</sup>, comenta, “imposição do Estado de Direito, a segurança jurídica é demonstrada em sua maior faceta quando é garantida a estabilidade das relações jurídicas”. Onde o direito adquirido, ato jurídico perfeito, a coisa julgada é fixa e segura.

A posição de Yoshiaki Ichihara<sup>93</sup> a respeito deste princípio é “Assim sendo, sob pena de quebra da segurança jurídica, nem mesmo a lei poderá prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Para a irretroatividade cabe exceção: Quando um ato ainda não foi por completo concluído ou julgado e há uma nova legislação presente e esta seja mais benéfica ao contribuinte, é possível invocá-la em favor deste. Assim, como exemplo, se a nova lei não o definir como infração ou se a nova lei der a fatos novos menor penalidade, o fato antigo poderá usufruir da benesse da lei. É o disposto no art. 106 do CTN\*.<sup>94</sup>

Portanto, diz-se que a lei tributária é benigna, quando o contribuinte for favorecido e, relativamente benigna, quando é meramente interpretativa para demonstrar a vontade do legislador.

### 3.4 O PODER DE TRIBUTAR, COMPETÊNCIA E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O tributo é fundamental, representando o mecanismo de financiamento do Estado para diversas áreas como Educação e Saúde. O meio ambiente não pode estar de fora disso. Sendo ele o tributo é o financiador do estado. Ele é norteado por diversos princípios constitucionais.

---

\*CTN – Código Tributário Nacional determina em seu artigo 106: A lei aplica-se a ato ou fato pretérito.

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

<sup>92</sup> PERIANDRO, *op. cit.*, p. 115, 2005.

<sup>93</sup> ICHIHARA, *op. cit.*, p. 36, 1994.

<sup>94</sup> BRASIL. Lei nº 5.172/1966.

Sem eles não haveria ordem e justiça; haveria uma desordem na forma de cobrança, imposições injustas, sem controle e com desigualdades flagrantes. Como dizia Rui Barbosa<sup>95</sup>:

A regra da igualdade não consiste senão em aquinohar 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. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.

O tributo consegue trazer para a prática a regra consagrada de Rui Barbosa, quando combinado com o princípio da capacidade contributiva. O bem comum é o objetivo final do tributo, por isso ele tem que ser ajustado de acordo com a realidade de cada contribuinte, conjugado com as necessidades do estado, em desenvolver suas ações públicas. Porém, a carga tributária inerente a cada contribuinte deve ser de acordo com o sacrifício individual em prol do interesse coletivo. Ou seja, com a presença dos balizadores da existência do tributo, este é necessário para garantir a democracia e as funções do Estado, Funções que evoluem com o tempo.

Uma evolução justa, necessária e que passa a acontecer paulatinamente, é a função do Estado fiscalizador. Nessa fase, a presença do Ente público passa de Executor para controlar e dosar as atividades sociais, saindo da atuação direta nas atividades mercantis e sociais e criando corpo e competência de fiscal. Tanto na arrecadação tributária como no gasto público, onde na primeira é ainda mais elevado em consideração a capacidade contributiva do contribuinte e o tratamento igualitário entre eles. Já, na segunda parte, ao inspecionar a aplicação do recurso público, haverá uma vigilância constante para que haja eficiência em cada aplicação da exação.

Isso remete a afirmação de que o tributo ambiental precisa estar amparado com a capacidade contributiva dos indivíduos envolvidos como seus sujeitos passivos, ou mesmo credores tributários. Assim, como é preciso analisar se houve dano ambiental causado por este contribuinte, é preciso também aplicar o princípio da isonomia tributária, quando comparado com o contribuinte, preocupado com os chamados Direitos difusos. Em outras palavras, o contribuinte que respeitar tais interesses difusos, merece de alguma forma ser reconhecido, pois ao respeitar, tomará os devidos cuidados para desenvolver suas atividades, preservando o meio

---

<sup>95</sup> BARBOSA, Rui. **Oração dos Moços**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Edições Casa do Rui Barbosa, 1999.

ambiente, e, portanto, eliminando a necessidade da intervenção do Estado, para qualquer reparo, manutenção e reposição dos direitos difusos.

Por ser conceitualmente amplo, os direitos difusos merecem uma reflexão mais detalhada, para entender o contexto entre eles e o tributo, para tanto apoia-se nas palavras de Clovis Eduardo Malinverni da Silveira<sup>96</sup> a respeito do tema:

Os interesses difusos, espécie mais abrangente de interesses transindividuais, são aqueles titularizados, por uma cadeia abstrata de pessoas ligadas por vínculos fáticos, decorrentes de alguma “circunstancia/identidade de situação”, ou seja, trata-se de grupos pouco circunscritos, porém sujeitos a lesões disseminadas entre todos os titulares, resultando em um “um quadro de abrangente conflituosidade.

De fato, o Estado menos presente, necessita de menos recursos para financiar suas atividades e o mais interessante é que o meio ambiente foi preservado, foi mantido. O contribuinte, que cuida dos direitos difusos pode (e deve) ter tratamento diferenciado, em relação ao contribuinte que não preserva os direitos citados. Nesse caso, evoca-se o princípio da isonomia com o alargamento de sua interpretação, dando tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais. Por isso, analisa-se adiante a conjugação dos princípios da isonomia e a da capacidade produtiva para fins do tributo ambiental. Antes, porém, é preciso analisar a campo jurídico do tributo, quem tem poder sobre a matéria, quem tem capacidade e quem é protegido constitucionalmente para não ter os encargos de um tributo.

O tributo é presença forte no meio social; Interfere diretamente na vida e tem suas regras específicas, tanto que foi criado um ramo da ciência jurídica exclusivo para o seu regramento, análise e fiscalização.

O tributo nasceu pela necessidade de financiar o Estado, uma entidade criada com força superior, para aplicar e gerir as regras de conduta de uma vida social. Ao longo da história, as atividades do Estado foram mudando de acordo com a evolução humana. Por vezes, o Estado foi centralizador como no leste europeu, ou como se vive hoje no Brasil, de forma descentralizada, onde o Estado atua nas áreas sociais básicas. Porém, essas atividades precisam, de alguma forma, serem financiadas, ficando o tributo como fonte atual adequada para financiar as atividades privativas do Estado.

---

<sup>96</sup> SILVEIRA, Clovis Eduardo Malinverni da. **Risco Ecológico Abusivo: A tutela do patrimônio ambiental nos Processos Coletivos em face do risco socialmente intolerável**. 1. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 2014.

Hugo de Brito Machado<sup>97</sup>, com propriedade nos ensina que o Estado Democrático alicerça suas atividades no tributo, comentando que é um instrumento válido inserido na economia capitalista e que o faz o Estado sobreviver. Afirmou que serve para o “*Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que dominasse toda a atividade econômica dentro de um país. O Tributo, sem dúvida, é a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia*”.

Com o tributo, o Estado, pela fiscalização e da arrecadação, tem a fonte de recursos assegurada, assim atinge a necessidade financeira, por consequência desenvolverá suas funções que são de legislar, administrar e julgar.

O Estado representa os indivíduos e estes têm a obrigação de propiciar a conquista dos direitos mínimos de cidadania. Essas atividades precisam ser financiadas pelo tributo. Assim é delegado a Ele o poder de tributar. O Doutrinador<sup>98</sup> continua a descrever a relação jurídica de tributar:

Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação jurídica e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam do conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo.

O poder de tributar, a princípio traz a ideia de uma função sem limites. Porém, em se tratando de um Estado organizado juridicamente, este poder é uma situação atribuída de forma abstrata e temporária, que tem sua existência antes da elaboração da Constituição, pois, quando da promulgação, torna-se limitado pelo arbitramento de competências tributárias. Nasce a partir daí uma relação jurídica, que é explicada por Nelson Palaia:<sup>99</sup> “*Relação jurídica é a vinculação direta ou indireta de duas ou mais pessoas a circunstâncias de fato, ou a um bem da vida, disciplinado pela norma jurídica positiva.*”

A vinculação de deveres ou obrigações estabelecidos por uma norma jurídica caracteriza a relação jurídica. Portanto, passando de poder a competência tributária, havendo assim presente os elementos de uma relação jurídica.

---

<sup>97</sup> SILVEIRA, 2014.

<sup>98</sup> MACHADO, *op. cit.* p. .53, 2004.

<sup>99</sup> PALAIA, Nelson. **Noções Essenciais de Direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 18.

Em épocas passadas o poder tributário era a imposição determinada pelas nações dominadoras, os grandes impérios, que mantinham o domínio sobre povos conquistados também com tributo. Uma forma de tê-los sempre em débito com seu império. Nos dias atuais, entretanto, não se admite toda essa força para o Estado tributante, existe também nessa relação a ideia de liberdade. Yoshiaki Ichihara<sup>100</sup>, informa que as limitações de tributar são atingidas quando as vedações ou proibições são postas em práticas com a princípios do direito tributário.

A Constituição brasileira limita o poder tributário, atribuindo e dividindo as competências tributárias entre a União, aos Estados e Distrito Federal e aos Municípios, estabelecendo sobre quais áreas podem instituir e cobrar tributos, inclusive ditando a imunidade constitucional que proíbe a qualquer ente à possibilidade da cobrança tributária.

Por ser uma atividade especial, que tem suas finalidades, compete ao Estado a titularidade ativa de tributar. A este Ente, criado para ter uma sociedade organizada, recaem às atribuições de arrecadar e distribuir a receita. O instrumento de atribuição de competência advém da Constituição Federal. A atribuição faz parte da própria organização jurídica do Estado e é estabelecido por lei.

Pela atribuição de competência, divide-se o poder de instituir e cobrar tributos entre os Entes Públicos da Federação. Entregam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas deste poder. Do artigo 153 ao artigo 156 Constituição Federal tratam “Das Limitações ao Poder de Tributar”. Nestes artigos a Carta Magna deixa evidente a quem, o que e quando cobrar tributos.

Já no Código Tributário Nacional (CTN), no seu artigo 119: “*Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.*”. O CTN reforça os termos da Constituição Federal, garantindo que somente à pessoa jurídica de Direito Público tem a competência tributária, que irá praticar atos capazes de traduzir em arrecadação fazendária.

A competência tributária das pessoas políticas é uma atribuição constitucional. Diz Sacha Calmon Navarro Coelho:<sup>101</sup>

---

<sup>100</sup> *Ibidem*, p. 32, 2004.

\*A Constituição Federal trata do desmembramento no art. 18, § 3º (Estados) e 4º (Municípios), como causa de formação de novo ente político ou mesmo para transformação em território federais. O Distrito Federal não pode ser dividido em Municípios (art. 32), daí sua condição *sui generis*, podendo exercer competências tributárias estaduais e municipais.

<sup>101</sup> COELHO, *op. cit.* p. 478, 2006.

O artigo 7º fixa a regra da indelegabilidade da competência tributária, vez que esta é atribuição constitucional, mas admite, que as funções de arrecadar e fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária podem ser transferidas de uma para outra pessoa de direito público, incluindo as garantias e privilégios processuais das pessoas delegantes, (§1º), podendo a delegação ser unilateralmente revogada (§2º). De observar, também que é possível incumbir a pessoas de Direito Privado, naturais e jurídicos, a função ou o encargo de arrecadar tributos. Nesta última hipótese contra a vontade da própria pessoa, sem que esta atribuição ou cometimento constitua delegação de competência, de resto impossível, porquanto a ninguém é dado legislar em matéria tributária, poder este exclusivo dos órgãos estatais legislativos (princípio da legalidade).

Em caso de criação de novos entes políticos, como a emancipação de um município ou a criação de um novo estado, a Constituição Federal já dispõe sobre o rateio da competência entre os novos membros do estado, com os já existentes\*.<sup>102</sup>

Assim, essa atribuição não sobrepõe normas. Cada ente terá competência tributária legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na própria norma maior, nas constituições dos estados e nas leis orgânicas do Distrito Federal e dos municípios, observado o disposto no CTN, conforme dispõe seu artigo 6º.<sup>103</sup> Logo, a competência tributária tem base constitucional e serve de norte para determinar quem, por meio das espécies legislativas adequadas, poderá exercitar esta competência. A partir do momento em que a legislação é criada e editada, a competência desaparece e em seu lugar surge a lei que regram a existência do tributo, explica Fábio Periandro.<sup>104</sup>

Quanto à imunidade, ela existe a partir de um comando constitucional. Significa dizer que uma situação é imune porque a Constituição garantiu estar protegida do poder de tributar do Estado. Não há autorização para qualquer espécie de tributo.

Chama-se atenção no princípio e é preciso ter cuidado com uma possível celeuma entre dois institutos que aparentemente são iguais, e que, verdadeiramente, são distintos assim como suas origens. Trata-se da isenção e da imunidade. A isenção é atribuída a fatos específicos, por lei específica, ou seja, a lei deixa de cobrar tributos; ela elimina as hipóteses de incidência dos

---

\*O CTN - Código Tributário Nacional dispõe em seu Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

<sup>102</sup> BRASIL. Constituição Federal. 1988.

<sup>103</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional – CTN**. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 14 nov. 2021.

<sup>104</sup> PERIANDRO, p. 38, 2005.

tributos. Já, a imunidade, não precisa de nenhuma lei, é proteção máxima dada pela Constituição.

A imunidade tributária anda ao lado da competência tributária. Ambas advêm do texto constitucional. Portanto, o mesmo texto que cria a possibilidade de tributar, impede o mesmo ato em áreas específicas. É o consagrado no texto do art. 150 da Constituição Federal.

As imunidades acontecem reciprocamente entre as pessoas políticas. Isso equivale dizer, por exemplo, que um município, por vedação constitucional, não pode cobrar tributos dos imóveis da União existentes em seu território.

Pode-se considerar a imunidade como objetiva e subjetiva. A primeira decore quando existe vedação direta de instituir imposto sobre templos de qualquer culto, o que garante a liberdade de expressão religiosa ou quando o Texto Magno proíbe a cobrança de tributos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Com relação à imunidade subjetiva, não trata de forma direta a proibição, mas não deixa tributar certas pessoas. Um exemplo desta subjetividade é a imunidade dada às entidades beneficentes de assistência, de suas contribuições sociais, desde que atendam determinada lei para ser consideradas beneficentes ou de assistência. Se atingirem esta condição, gozarão do benefício da imunidade constitucional.

A imunidade fulmina a possibilidade de qualquer pretensão estatal de cobrar tributos de qualquer espécie. É uma proteção indissolúvel.

### 3.5 TRIBUTO AMBIENTAL E A SUPREMACIA DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A capacidade contributiva, já apresentada anteriormente é um princípio, que deve estabelecer ao contribuinte o peso tributário de acordo com suas forças econômica. Porém, na criação da norma jurídica existe uma projeção da capacidade do sujeito ativo tributário que nem sempre é confirmada na prática quando regra tributária passa do estágio de projeção para realidade fática, por isso a norma legislativa deve ser cotejada com a realidade, ser mensurada e monitorada constantemente. A presunção da capacidade contributiva deve acontecer ainda na concepção da legislação. O tema nas palavras Alfredo Augusto Becker<sup>105</sup> foi assim clarificado:

---

<sup>105</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 77.

*“Deve o legislador escolher os fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico”*. Por ser de mensuração subjetiva, o princípio da capacidade contributiva se expressa na opção que faz presumir a riqueza, conhecido como fato-signo presuntivo de riqueza.

Pelos conceitos e explanações anteriores, percebe-se que o conflito de interpretações é inerente ao tema, porém deve ser enfrentado, construindo soluções, levando o princípio da capacidade contributiva para iluminar as discussões sobre o tributo ambiental, momento em que é invocado mais um princípio busca tratamento igualitário. Estamos diante de uma necessidade: o de harmonizar os princípios da capacidade contributiva e o da isonomia, para criar uma discussão mais profunda sobre o tributo ambiental.

Certo é que o princípio constitucional da isonomia precisa ser respeitado e de alguma forma trazer benefício a quem preserva e este pode ser via redução da carga tributária. Afinal o contribuinte afeito a proteção do meio ambiente afeta positivamente o meio em que vive. Já, os que não tomam os devidos cuidados com o habitat em que vivem precisam ser cobrados por isso e o tributo é o meio de o Estado estar presente de forma rápida. Nesse caso, contribuirá mais o contribuinte ineficiente, quando analisado pela ótica da preservação, conservação e manutenção ambiental.

E é preciso referir-se ao efeito contrário do princípio da capacidade contributiva, pois não pode o contribuinte invocar este princípio para abster-se de recolher o tributo ambiental, simplesmente porque ele, o contribuinte, tem dificuldades econômicas ou não foi eficiente em seus métodos e não obteve resultados positivos na sua operação, e ainda causou prejuízos ao meio ambiente.

Nesse caso, é preciso adotar o princípio mais relevante, sob a luz da preservação dos direitos difusos. É preciso manter-se fiel ao princípio da Isonomia, onde a preservação ambiental merece proteção tributária. Mesmo que isso signifique o sacrifício do contribuinte que não fez sua parte ambiental, mesmo que isso custe ferir outro princípio: o da capacidade contributiva.

Na prática, é possível construirmos um tributo ambiental de acordo com qualidade do envolvimento do contribuinte. Nos moldes das faixas de tributação do Imposto de Renda de Pessoa Física, pode ter faixas de cobrança, onde a preservação seja o norte, levando em conta quando o Estado precisa estar presente para recuperar ou manter o meio ambiente equilibrado.

Paga mais quem provoca a presença para que o meio ambiente se mantenha equilibrado, paga menos quem colabora para o equilíbrio ambiental, ou seja, o princípio da isonomia colocado em prática.

Veja-se que o conflito com a capacidade contributiva do contribuinte pode estar presente, porém estamos elegendo o meio ambiente, um direito difuso, como norteador de uma decisão. Pode haver um entendimento de que o contribuinte saia prejudicado, com a presença do tributo, expondo a primeira reação do contribuinte a invocar o tratamento igualitário, porém as externalidades negativas que este mesmo contribuinte provocar ao meio ambiente será o divisor de águas na aplicação, e assim a decisão recair sobre o produto da arrecadação para o viés ambiental.

O Estado representa os indivíduos que o compõem e este tem a obrigação de lhe propiciar a conquista dos direitos mínimos de cidadania, que consiste em diversos fatores sociais, necessários para o bem comum. Muitas ações necessárias para a conquista da cidadania são vinculadas às próprias atividades dos contribuintes, que desenvolvem suas atividades sem respeitar os direitos difusos. Sem uma visão holística dos fatos, criando, dentro de sua ótica o desenvolvimento, porém a qualquer custo, o que não é mais aceitável. Em contraponto, encontram-se contribuintes positivos, aqueles engajados, preocupados e ativos na construção da cidadania, na preservação constante e evolutiva do meio ambiente.

Portanto, tem-se dois polos antagônicos presentes, os que preservam e os que não preservam. Para ambos o Estado está presente em suas vidas, com o tributo. E, nesse cenário que surge o tributo ambiental: por ser comum para todos os contribuintes, pode ser ele o instrumento para motivar ações ambientais positivas, capazes de construir um cenário motivacional, de valorização das ações que adicionam e antecipam qualidade ao meio ambiente, ante as ações que reduzem a qualidade ambiental e ainda exigem mais presença estatal para recuperar.

É trazer o princípio da isonomia tributária à baila, em detrimento do princípio da capacidade contributiva. Tributo ambiental que reduzirá o peso da exação para o contribuinte positivo e não afetará o Estado, pois este terá reduzida sua necessidade de ação, este de fato precisará intervir menos na proteção ou recuperação ambiental. E, isso tem uma expressão ainda maior, pois o meio ambiente não estará prejudicado, será mantido o seu estado original, não há degradação do meio ambiente. Ação inteligente do Estado, onde há redução de cobrança, mas

também há redução de financiamento de ações estatais: uma ação tributária inteligente e estratégica.

Diante dos cenários ambientais atuais, diante das dificuldades de fazer acontecer o Acordo de Paris, diante da necessidade de maturação de qualquer mudança no comportamento social, é preciso estar aberto a novos mecanismos para que a reflexão seja profunda e provoque mudanças no que se deseja. Várias experiências pelo mundo trazem reflexões sobre as regulações ambientais, algumas mais arrojadas, outras um tanto mais tímidas, inclusive variando de acordo com a cultura do seu povo, sempre a fim de buscar a melhor qualidade de vida, preservar a biodiversidade, refletindo sobre as externalidades negativas geradas pelos processos produtivos, tendo possibilidade de prevenir sua presença ou mesmo proceder às recuperações ambientais necessárias.

Um singelo exemplo de reflexão sobre o tema no mundo ocorre na Espanha, que tem em suas normas, legislação próxima do Brasil, no ar. 45 da sua Constituição o artigo semelhante ao art. 225 da CF/88, que traz *“Todos tienen el derecho a disfrutar de n medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo (...)”* Um tema que ganha corpo e estudos. Seja pelos incentivos fiscais, que remete a uma perspectiva positiva, ou seja, busca influenciar as gerações com um comportamento de respeito para com o meio ambiente, seja pelo tributo ambiental diretamente, que traz uma perspectiva negativa, pois seria uma espécie de ação reguladora para com quem prejudica o meio ambiente e passa a ter o dever de repará-lo, mediante suporte financeiro, de forma direta ou indireta. Uma espécie de ressarcimento do dano causado. A exação tributária traria recursos para que o Estado tenha recursos suficientes para o gasto público em reparar o dano.

O tributo ambiental é algo novo, que precisa de profundas reflexões, que vai confrontar com diversos princípio e que terá necessidade de adaptações. Mas é um caminho possível a ser percorrido e pode trazer grandes avanços ambientais, simplesmente porque um dos seus pilares é reconhecer quem preserva. Motivar o contribuinte para ações prévias e não deixar somente à cargo do Estado ações de recuperação. É justo, para o contribuinte, receber benefícios tributários, quando este preserva.

#### **4 APLICAÇÕES DO TRIBUTO AMBIENTAL: OS FINS EXTRAFISCAIS E O INCENTIVO VERDE**

Demonstrar que o tributo ambiental pode ser usado de forma extrafiscal, ou seja, seu objetivo principal não é arrecadação, mas sim controle de determinada função. Neste trabalho o controle ambiental: o que se busca é responder se é possível, de fato, o tributo ter como motivação de sua existência a função extrafiscal para controle ambiental.

Como o ambiente e sua manutenção, preservação ou recuperação acontecem todo o dia, envolvem todo o ser humano, é possível termos um tributo ou normas tributárias que motivem a todos pelo tema ambiental, levando vantagens econômicas e tributárias àqueles que realmente constroem o verdadeiro progresso sustentável. É o princípio do protetor recebedor na prática (para alguns provedor-recebedor). Pois leva benefícios a quem pratica efetivamente a defesa do meio ambiente. Contrapõe o princípio do poluidor pagador, pois este penaliza os que não mantêm condutas corretas com o meio ambiente.

O protetor recebedor é a ação positiva de um cidadão ou empresa sobre o meio ambiente tendo como bônus um retorno positivo direto ao agente que produz riqueza ambiental. Este princípio, altamente benéfico, tem seu reforço no mundo jurídico através do art. 6º da Lei dos Resíduos sólidos, a lei 12.305/2010 que estabelece este princípio no inciso II do citado artigo.

Em meio à necessidade imperiosa de termos um ambiente preservado, que mantenha condições adequadas para a continuidade harmônica do planeta, somente a integração de todos, e não só o Estado, em ações que resultem em melhoria das condições ambientais é que teremos uma eficiência e eficácia nos resultados ambientais. E, ao envolver-se na preservação, a pessoa poderá ter benefícios tributários, ou seja, uma redução de custos, o que, sem dúvida, causará ainda mais motivação e terá efeitos na natureza, pois não haverá necessidade da intervenção do Estado na correção de condutas antiambientais, e, por consequência, o Estado não necessitará de recursos, e com uma vantagem: não houve a degradação ambiental, que é o foco principal.

##### **4.1 ENVOLVIMENTO E ESTIMULOS COLETIVOS**

A partir da oportunidade gerada pela ineficiência do estado na preservação ambiental, passou-se a observar os motivos pelos quais é possível mudar os resultados até então obtidos.

A evolução constante do mundo, do homem, requer soluções ágeis, práticas e imediatas. Requer, por prudência, ações prévias e não de reconstrução. Entregar somente ao Estado o dever de proteger, de manter, de reconstruir o meio ambiente é irresponsável, do ponto de vista de qualquer cidadão; é improdutivo, do ponto de vista dos efeitos práticos e é incapaz do ponto de vista do meio ambiente.

No caminho da reflexão sobre os primeiros pensamentos a respeito do homem, a respeito da econômica, do meio ambiente e do tributo, está registrado na história um estado ineficiente na organização de suas tarefas e na entrega do seu produto, em várias áreas, o que não é diferente na área ambiental. Observa-se que o Estado fiscalizador é muito mais eficiente do que o Estado executor. E, nesse contexto, é natural observar-se a necessidade de excluir os caminhos tortuosos pelos quais percorre o recurso público, originário do tributo até a aplicação nas áreas ambientais. A evidente eficiência, temporal e de recursos é flagrante quando o tributo tem sua função extrafiscal potencializada.

É sempre necessário lembrar que o tributo é sustentáculo da democracia, portanto a existência dele não é discutida. Avançar-se é uma das formas de ele acontecer.

A instigante posição de Pigou <sup>106</sup> quando escreveu *A Economia do Bem Estar (The Economics of Welfare)* já provocou uma análise sobre a relação de tributos e meio ambiente, ascendendo assim uma chama de interesse e vinculação entre os temas.

Até os pioneiros em construções teóricas de economia, como J. Stuart Mil<sup>107</sup> chamaram a atenção pela luta do homem com a natureza, quando buscavam o crescimento econômico, informando que não adiantava o crescimento econômico puro e simples, se a terra perderia o seu encanto.

Havendo sociedade organizada, havendo desenvolvimento econômico, havendo pessoas e comunidades, é preciso que haja o mínimo de uma organização. Essa tarefa é atribuída ao Estado. Este ente é uma figura jurídica criada, com obrigações e direitos, que precisa girar, que precisa de diversos tipos de recursos, sejam humanos, sejam estruturais, sejam financeiros. E tudo isso precisa ser financiado. E, esse financiamento tem origem nos tributos.

---

<sup>106</sup> PIGOU, A. **The Economics of Welfare**. Londres: Macmillan, 1920.

<sup>107</sup> J. STUART MILL. **Principles of Political Economy** (Tit. orig. Principles of Political Economy, with some of their applications to social philosophy, 1848).

O tributo é garantia da democracia, pois é com ele que teremos o financiamento do Estado, para que esse exerça suas funções de regulador das atividades de uma sociedade, mantendo uma ordem social, entregando uma estrutura básica, saúde e educação.

O tributo é presença forte no meio social, uma vez que interfere diretamente na vida. Tem suas regras específicas, tanto que foi criado um ramo exclusivo, o direito tributário, no mundo jurídico, para o seu regramento, análise e fiscalização. Nasceu pela necessidade de financiar o Estado, uma entidade criada com força superior para aplicar regras de conduta de uma vida social.

Ao longo da história, as atividades do Estado sofreram mutações de acordo com a evolução humana. Por vezes, o Estado foi centralizador, como no leste europeu, ou como se vive hoje no Brasil, de forma descentralizada, onde o Estado atua nas áreas sociais básicas. Porém, essas atividades precisam de alguma forma serem financiadas, ficando o tributo como fonte atual adequada para fomentar as atividades privativas do Estado e este desenvolver suas funções de legislar, fiscalizar, administrar e julgar.

É inegável que falar de tributo, em primeiro plano, traz um conceito negativo, adverso, que não condiz com sua verdadeira função. Os diversos *stakeholders*\* debatem o tema com diversos enfoques, na maioria das vezes, pouco claro e carregados dos conceitos antigos, inclusive como aqueles ditos alhures, quando uma nação era vencida em uma guerra e a nação vencedora lhe impunha pesados tributos como penalidade pela guerra perdida. Isso, sem dúvida, atrapalha e embaraça uma discussão madura, ampla e profunda sobre o tributo.

Soma-se a isso, o que a história apresenta, sobre um estado ineficiente na organização de suas tarefas e na entrega do seu produto/serviços.

Para a economista Juliana Inhasz:<sup>108</sup>

O Estado, por essência, é um gestor ineficiente, que aloca mal seus recursos e gerencia suas atividades de forma diferente da lógica do mercado. Uma vez que seu objetivo primordial não é produzir bens e serviços a custo mínimo e lucro máximo, seria injusto atribuir a ele a responsabilidade da eficiência produtiva atribuída amplamente aos demais participantes do mercado.

Seu papel fundamenta-se em fornecer à sociedade aquilo que o setor privado não faz, seja por pouca atratividade, seja por elevado custo, e não pontualmente substituí-lo. Quando o Estado passa a substituir o setor privado em esferas que não são de sua especialidade e atuação, o resultado é a baixa qualidade a um preço elevado: a nítida

---

\* Grupos de pessoas que tem interesse, envolvimento ou sofrem consequências de ações vinculadas.

<sup>108</sup> INHASZ, Juliana. HuffPost Brasil. 2020. IN: CALGARO, Cleide; PEREIRA, Agostinho Oli Koppe; BRASIL, Deilton Ribeiro (Orgs.) **Constitucionalismo e Meio Ambiente, tomo 6: direitos fundamentais** [recurso eletrônico]. Porto Alegre, (RS): Editora Fi, 2021. Disponível em: <<https://pt.scribd.com/document/511075284/Constitucionalismo-Meio-Ambiente>>. Acesso em: 14 nov. 2021.

percepção da ineficiência. Sendo assim, não faz nenhum sentido pensar que o Estado deveria continuar fornecendo bens e serviços em um cenário onde sua atuação não é vista de forma estratégica e encontra-se completamente deslocada de sua essência. E essa percepção não vem dos dias atuais.

A economista demonstra que o objetivo de uma atividade estatal deve ser focado somente em atividade estratégica. Não pode este se imiscuir em atividades que não sejam a de produzir bens e serviços a custo mínimo. Isso leva à conclusão de que o estado precisa crescer como agente fiscalizador das atividades estratégicas sociais.

Infelizmente, mesmo em áreas estratégicas, há uma certa contaminação pela ineficiência estatal e isso gera ainda mais distância entre o entendimento correto do que é tributo e sua real função, o que não é diferente na área ambiental. Por isso, a busca do ideal que é o Estado fiscalizador. E, nesse contexto, é natural observarmos a necessidade de excluir os caminhos tortuosos por que percorre o recurso originário do tributo, até a aplicação nas áreas ambientais.

#### 4.2 O TRIBUTO AMBIENTAL E A FUNÇÃO EXTRAFISCAL

Há exemplos na legislação tributária que se harmonizam com a sustentabilidade, como a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para automóveis e a proposta da Cide-Carbono. O tributo ambiental, ou tributo verde levará maior ou menor participação do Estado na vida contribuinte à medida que este faça o seu papel como membro ativo na preservação, como diz Pedro Fernando Nery:<sup>109</sup>

Como instrumento da política ambiental, o imposto se contrapõe às medidas de comando e controle (normas). Exemplos dessas medidas incluem o estabelecimento, por uma prefeitura, de limites máximos de emissão de monóxido de carbono e hidrocarbonetos nos veículos, ou a determinação de uma porcentagem de cada propriedade que deve ser preservada, variando em diferentes biomas (Reserva Legal). No caso simples aqui tratado, de poluição de fábricas, visando reduzir o impacto ambiental, uma norma poderia ser baixada limitando a produção de todas as fábricas a certa quantidade.

Este efeito extrafiscal, de controle, traz o envolvimento de todos, poluidores ou não poluidores, porém cada um, dentro do grau de comprometimento que suas ações repercutirem,

---

<sup>109</sup> NERY, P. F. Como Nossos Impostos Afetam o Meio Ambiente? Política Tributária e Sustentabilidade. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, dezembro/2014 (**Boletim do Legislativo nº 18, de 2014**). Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol18>>. Acesso em: 14 nov. 2021.

podendo inclusive pesar mais ou menos no bolso de seus atores, de acordo com suas particulares políticas ambientais.

O envolvimento dos stakeholders cria uma cultura de engajamento, de colaboração, de responsabilidade pelos atos praticados. Pode inclusive, e não se fala de forma pretenciosa, criar uma cultura de responsabilidade pelo indivíduo para com o outro indivíduo.

O Estado cria mecanismos burocráticos para vencer as barreiras da transparência, da igualdade e da isonomia quando usa o recurso público, para aplicá-los nas tarefas ambientais, isso gera o chamado custo ambiental, que invariavelmente é mais caro, por ser estatal, além de ser, na maioria das vezes, para cobrir danos ambientais já existentes.

Pedro Fernando Nery,<sup>110</sup> continua com a sua reflexão:

O tributo ambiental permitiria que os custos ambientais e os custos econômicos fossem compatibilizados. Outra vantagem seria induzir a inovação tecnológica pelos produtores, na tentativa de minimizar o impacto ambiental.

As principais críticas focam nas dificuldades de implementação prática (por exemplo, de um imposto sobre a poluição), considerando o imposto pigouviano uma obsessão teórica. Na prática, é mais viável tributar o bem, independentemente da tecnologia utilizada em sua produção. Bens cujo processo produtivo, na média, seja mais poluente, serão mais fortemente taxados, ainda que um fabricante específico adote uma tecnologia mais limpa. O tributo ambiental também é criticado pela ausência de estigma que concede às condutas poluidoras, com base na crença de que a preservação do meio ambiente não deveria ser mercantilizada, devendo ser um valor em si. Também há preocupações ligadas à desigualdade, já que empresas maiores poderiam produzir e poluir mais pagando mais impostos, enquanto a produção de empresas menores ficaria comprometida.

Embora posta como uma solução, o tributo ambiental sofre críticas e resistências, seja pela suposta dificuldade de implementação, seja pela teoria romântica de que o tema não deveria ser mercantilizado. Porém, é preciso mudar as formas feitas até hoje para preservação ambiental, para atrair mais e mais adeptos, a fim de que o dano ambiental não ocorra, sendo melhor e mais produtivo ao repará-lo.

Carlos Eduardo Peralta Monteiro,<sup>111</sup> destaca que os “*denominados tributos ambientais, ou ecotributos, quando bem desenhados, são instrumentos que podem harmonizar os interesses econômicos e os objetivos ambientais com maior eficiência e eficácia*” posição essa mais alinhada com posicionamentos que acontecem pelo mundo. São instrumentos capazes de

---

<sup>110</sup> NERY, *Ibidem*, 2014.

<sup>111</sup> MONTEIRO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário.** São Paulo: Saraiva, 2014.

orientar os agentes econômicos e suas condutas, uma espécie de educação ambiental através do tributo.

Previamente, destacam-se que os princípios jurídicos tributários são balizadores, são limitadores do uso da extrafiscalidade para os tributos. O princípio da legalidade, estabelecido constitucionalmente, assim como os princípios da isonomia, da anterioridade, da irretroatividade, também são invocados para controlar os limites estabelecidos na Carta Magna.

O tributo ambiental, no sentido próprio, produz o chamado incentivo a práticas adequadas ao meio ambiente ou um desincentivo às práticas negativas para com o meio ambiente, pois tem por objetivo promover mudanças de comportamento, conforme leciona Carlos Eduardo Peralta Monteiro, sendo um dos chamados instrumentos econômicos.

A ideia é ter um mecanismo econômico para incentivo a proteção ambiental, capaz de produzir o chamado duplo dividendo, onde o incentivo, a atividade de proteção ambiental é capaz de “pesar” menos no bolso do contribuinte que tem viés ambiental, onde seus esforços serão recompensados com um meio ambiente melhor, e, por consequência, o estado não precisará investir recursos públicos para reestruturar a realidade ambiental, o que de fato chega a ser utópico, pois nenhum meio ambiente, depois de danificado, voltará ao seu estado original.

Quando em 2012, o governo federal reduziu o IPI para veículos e caminhões, com a intenção demonstrada de incentivar a economia, houve de fato um incremento econômico, o que gerou impostos nas outras atividades econômicas. Ou seja, aqui fica registrado um grande exemplo do duplo dividendo, embora não se pretenda avaliar, com o exemplo, os impactos ambientais e sim conter-se ao exemplo de duplo dividendo.

Motivação para preservar! O grande desafio atual, em um mundo extremamente conectado é demonstrar que o cuidar da natureza vai além de uma ação individual, deve, pois, ser de uma dinâmica pluralmente coletiva. Todos os meios possíveis de incentivo devem ser aplicados, e o imposto ambiental é uma das maneiras a serem massificadas. Quando um indivíduo ou empresa realiza a ação de preservar é preciso valorizar, retribuir. Mario Cesar Cortella<sup>112</sup> diz que a ausência de reconhecimento é o que dá motivo para a desmotivação existir. Por isso, com pensamento positivo é possível afirmar que um incentivo fiscal, vinculado a preservação vai motivar, além da consciência, afetando também o lado econômico.

---

<sup>112</sup> CORTELLA, Mario Sérgio. **Porque Fazemos o Que Fazemos**. 1. Ed. São Paulo: 2016.

É preciso observar o ser humano, para motivá-lo a preservar, ou a continuar a preservar. E, se levamos essa motivação associada ao ganho financeiro, ter-se-ão boas chances de sucesso. Um tributo com efeito extrafiscal tem por objetivo a intervenção ou regulação de uma situação em que o Estado tenha interesse e acontece com estímulo ou desestímulo à comportamentos da sociedade, interferindo positiva ou negativamente em políticas sociais, econômicas e ambientais.

Novos conceitos, visão sistêmica, com respeito ao meio ambiente e a todos os atores que dele participem, são oportunidade para ampliar o uso da imposto verde com efeito extrafiscal, que vai muito além da função arrecadatória de um tributo. Há finalidades distintas, uma possibilidade ampla da função que Henrique Cavalheiro Ricci<sup>113</sup> comenta, descrevendo que pode ser um tributo novo ou já existente:

Por meio da extrafiscalidade, a depender da conveniência do Estado, são incentivadas condutas ou desestimulados comportamentos. Para tanto, são utilizados instrumentos dos mais diversos: Instituição de tributos, majoração e redução de alíquotas, criação de faixas de isenção, concessão de benefícios fiscais, como dedução de determinadas despesas, dentre muitos outros. É possível instituir um tributo extrafiscal ou então, fazer o uso extrafiscal de um tributo existente.

Isso comprova que o tributo é uma ferramenta social para implementação, reforço ou eliminação de políticas públicas, inclusive na área ambiental. A reforma tributária haverá de dedicar espaço para o tema e trazer à tona as *Green Taxes* para o Brasil. Tudo isso para retirar a neutralidade do tributo, ou, que seja apenas financeira, resultando a extrafiscalidade em alteração nas atividades e condutas sociais, criando novas estruturas socioambientais.

O Estado moderno, para Henrique Cavaleiro Ricci, é o que se pode considerar como Estado Fiscal e Extrafiscal, onde há intervenção indireta nas questões econômicas, restando a ele a função de regulação social.

A extrafiscalidade ignora a finalidade dominante de arrecadação para financiamento das despesas públicas para ter a busca de consecução de resultados sociais e de fins econômicos específicos, construindo normas que afetem comportamentos, como é referendado por Daniela Gomes e Natália Gomes Knob<sup>114</sup> “*Trata-se, assim, de normas que atuarão diretamente sobre o comportamento de seus destinatários, a fim de fomentar, neutralizar, incentivar ou*

---

<sup>113</sup> RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito Tributário Ambiental e isonomia fiscal**: extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2015.

<sup>114</sup> GOMES, Daniela; KNOB, Natália Gomes. **Tributação Ambiental**: a contribuição dos tributos para a tutela do meio ambiente. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

*desencorajar efeitos econômicos ou sociais*”, Importa afirmar que é possível assim induzir ou reprimir comportamentos, de acordo com o tamanho da intervenção que o estado possa fazer.

O Estado em suas funções atuais, de condução de políticas públicas que atendam as mais diversas frente e o tributo ambiental, com finalidade extrafiscal, não impedirá o desenvolvimento de atividades, a não ser que esta atividade comprometa o meio ambiente ecologicamente equilibrado, e preservará as atividades que respeitam todas as que convivem de forma harmoniosa com a natureza.

Se houver degradação do meio ambiente, haverá maior arrecadação e esses recursos serão arrecadados e destinados para restabelecer o custo social-ambiental provocado, em contra partida a outra função é de indutor de ações positivas ou negativas de comportamentos que estejam na linha da recuperação ou defesa do meio ambiente.

No ponto de indução do comportamento, é merecido o destaque, pois é possível atuar antes do dano ambiental, já que as atividades incentivadas são as que possuem processos produtivos e consumo de bens aliados ao meio ambiente.

Classificar um tributo como extrafiscal é desafiador também aos olhos do contribuinte que analisa de forma imediata, de forma restrita, pois verá qualquer tributo como algo negativo, pesado, como algo imposto para lhe tomar o dinheiro. Ainda mais quando feito pela mente comum, aquela que não consegue analisar a amplitude de um tributo.

Pois bem, além de um tributo fazer bem e ser fundamental para a democracia, ele financia atividades que retornam ao contribuinte. Sem ele, não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que dominasse toda e qualquer atividade econômica dentro de uma sociedade, o que atualmente é totalmente inviável, até porque, ao longo da história, o Estado, por essência, é um gestor ineficiente, que aloca mal seus recursos e gerencia suas atividades de forma diferente da lógica do mercado. Uma vez que seu objetivo primordial não é produzir bens e serviços a custo mínimo e rentabilidade maior, seria injusto atribuir a ele a responsabilidade da eficiência produtiva, atribuída amplamente aos demais participantes do mercado.

Porém, observa-se que o Estado fiscalizador, tem uma posição de soberania, que tem capacidade de equilibrar as vontades coletivas, mantidas e financiadas também pelo tributo. É evidente que essas atividades, por serem mais específicas, tem-se menores montantes monetários envolvidos o que, por si só, já é um ganho, pois elimina-se também por esta via, o caminho duro do recurso público. Fiscalizando, cria-se uma menor necessidade de recursos, o

que abre oportunidade para se ter o duplo dividendo com o tributo verde, ou seja, levará maior ou menor participação do estado na vida contribuinte, à medida que este faça o seu papel como membro ativo na preservação, passando assim esse tributo a ter função extrafiscal. Esse efeito de controle traz o envolvimento de todos, poluidores ou não poluidores, de protetores e não protetores, porém cada um, no do grau de comprometimento em que suas ações repercutirem, pesando mais ou menos no bolso de seus atores, de acordo com suas políticas ambientais.

Passa-se a dar ênfase ao movimento ambiental positivo da sociedade, das empresas, das pessoas, criando motivação para preservar, o que não deixa de ser um dos grandes desafios atuais, demonstrando que o cuidar da natureza vai além de uma ação individual, mas que deve ser da coletividade. Todos os meios possíveis de incentivo devem ser aplicados, e o tributo ambiental é uma das maneiras a serem massificadas.

A matéria apresentada, na prática, já é realidade pelo mundo e no Brasil, embora com entendimento tímido ainda, principalmente em terras guaranis.

Pelo mundo, destaca-se que nos Estados Unidos existem exemplos diversos, para a tributação ecológica como tributos sobre produtos químicos, sobre equipamentos de caça e ainda sobre petróleo.

Na Europa, destacam-se ações: na França existe uma técnica diferente que é fator de multiplicador sobre taxas incidentes a serem pagas, cujo fator é maior conforme o grau de complexidade das atividades ecologicamente perigosas. Já, na Suécia, existe o imposto sobre o enxofre com uma clara finalidade de estimular a redução das emissões de óxidos de enxofre, na Bélgica, há imposto sobre o consumo de bens descartáveis, como pilhas.

Na América do Sul há tributos que buscam influenciar condutas sociais para equilibrar as atividades econômicas com as ambientais. Encontram-se exemplos na Argentina e no Uruguai.

No Brasil, há alguns exemplos de tributos ambientais, embora o caráter repressivo e punitivo está presente na maioria deles. Analisando as primeiras medidas verdes brasileiras para a área ambiental, é possível registrar que em 1966 surge uma legislação de incentivo fiscal – Lei 5.106 – com vocação extrafiscal. A Norma autorizava as pessoas físicas e jurídicas a deduzirem valores empregados em florestamento ou reflorestamento.

A lei 9.393/96 que rege o ITR – Imposto Territorial Rural, estabeleceu que, embora em áreas rurais, a fração de terras que mantiver preservação permanente e reserva legal, que seja

de interesse ecológico ou ainda áreas que estejam enquadradas como servidão ambiental não sofrerão incidência do Imposto.

A CIDE, instituída pela lei 10.336/2001, também tem o destino de seus recursos canalizados para o financiamento de projetos ambientais relacionados a indústria do petróleo.

Ainda em nível federal pode-se destacar a TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental instituída pela Lei 10.165/2002, estabelece que os recursos são destinados para controle e fiscalização de atividades potencialmente poluidoras e que utilizam recursos naturais.

Percebe-se assim uma presença de legislação a nível federal, que mantém enfoque ambiental. Porém a matéria não é exclusiva da União. Há também ações nos Estados e Município.

O ICMS Ecológico é uma das ações registrada em alguns Estados brasileiros. Os Estados, por força constitucional, cujo tema será explorado mais adiante, são obrigados a repassar 25,00% da arrecadação do tributo sobre circulação de mercadorias e serviços para os Municípios de seu território. Esse repasse pode ser ampliado através de comprovação dos municípios de ações que resultam em proteção e preservação ambiental.

O Estado pioneiro nesta medida foi o Paraná, dito por Terence Dorneles Trennepohl:<sup>115</sup>

O surgimento dessa figura se deu no Paraná no ano de 1990, em sua Constituição Estadual, art. 132, sendo posteriormente regulado pela Lei Complementar nr 59/91, conhecida como “Lei do ICMS Ecológico”.

Era dito que 5,00% do total repassado do Estado para os Municípios seriam destinados àqueles pelo seguinte critério: 50,00% aos que possuíam unidades de conservação e 50,00% àqueles com mananciais de abastecimento.

Quanto aos municípios, o IPTU é um dos dois tributos mais relevantes para a esfera local e sobre ele que é possível que surjam ações ambientais para benefícios de direitos difusos. Um exemplo disso é o IPTU progressivo, que gera mais custo ao contribuinte de acordo com o uso e a função social da propriedade. Aliás, a lei 10.257/2001, denominada de Estatuto da Cidade estabeleceu a progressividade com uma política urbana para ser estendida aos 5.568 entes municipais existentes em todo o território nacional.

A instituição da Política Nacional de Resíduos Sólidos – Lei 12.305/2010, embora dando prazos para adequações, criação de ferramentas de controle foi um marco, já instituiu mais um princípios o do protetor-recebido, que incentiva várias atividades altamente positivas

---

<sup>115</sup> TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos Fiscais no direito Ambiental**. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

para o meio ambiente, destacando instrumentos para a atividade como a educação ambiental, o incentivo, criação e desenvolvimento de cooperativas de catadores e afins e incentivos fiscais, financeiros e creditícios. Uma clara demonstração de incentivo ao protetor, tendo a previsão e autorização para incentivos fiscais a indústrias e entidades dedicadas a reutilização, tratamento e reciclagem de incentivos fiscais.

Ainda há previsão de incentivo para projetos que se relacionam com o ciclo de vida dos produtos, para empresas que se dedicam a limpeza urbana e a atividades relacionadas a ela. A lei transfere o princípio do protetor-recebedor em possibilidades reais de vê-lo produzindo efeitos práticos, fato que parcialmente se consumou com a edição da Lei 14.260/2021 que estabeleceu incentivos a indústria da reciclagem, através da criação dos fundos FAVORECLICLE e o PRORECICLE, atendendo, pelo menos em parte o art. 44 da Lei 12.305/2010, que trata da Política Nacional dos Resíduos Sólidos.

Ainda há outra norma jurídica, a lei 14.119/2021 que instituiu a PNPSA – Política de Pagamentos por Serviços Ambientais que fortalece do princípio do provedor-recebedor e atende também o princípio do usuário-pagador. Lei essa que, entre outros objetivos, incentiva a criação de um mercado de serviços ambientais, ou seja, está em consonância com os objetivos do Acordo de Pais e com a ideia de que incentivos às partes, tendo o Estado apenas como moderador, é um caminho propício para engajamento, transferindo ao SISNAMA a tarefa de dar suporte aos interessados em firmar contratos de pagamento por serviços ambientais com os da União. Importante frisar que a lei é recente, inovadora e também traz incentivo fiscal, qual seja, a receita gerada a partir dos serviços ambientais prestados, são excluídos da incidência de IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, da CSLL – Contribuição social sobre Lucro Líquido, do PIS – Programa de Integração Social e da COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

Percebe-se, assim, que nos últimos anos, há movimentos positivos que merecem destaques, o que demonstra que o tema deste estudo está em constante evolução, basta refletir sobre as leis sancionadas em 2021, em especial a lei 14.119 e a 14.260, e ainda suas leis que já surgem para adequá-las e modernizá-las. Enfim, esses movimentos fortalecem a extrafiscalidade.

### 4.3 INCENTIVOS FISCAIS VERDES

Incentivos fiscais são medidas que visam à redução, extinção de alíquotas, ou ainda de bases de cálculos dos tributos. Podem ocorrer tanto nos tributos Federais, Estaduais e Municipais. Também há incentivos regionais, como os instituídos na Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, que abrange estados do Amazonas, Acre, Rondônia, Roraima e Amapá. Como também há incentivos fiscais para a Região Nordeste do Brasil, tudo isso para criar interesses e atenções voltadas para essas regiões.

Os incentivos fiscais regionais existentes são vistos como alternativas para que atividades econômicas que estão tradicionalmente localizadas nas regiões Sudeste e Sul sejam deslocadas, com atrativos para as regiões Norte e Nordeste. Esses incentivos fiscais afetam diretamente as questões econômicas do negócio.

Existem também e merecem destaque os incentivos fiscais sociais, que não reduzem tributos das empresas que aderem a esses incentivos, mas visam ao destino de parte destes recursos para promoverem esporte, cultura, políticas para defesa de crianças e adolescentes, ao idoso, a pessoas com deficiências físicas ou pessoas com doenças oncológicas. Há ainda incentivos fiscais para audiovisuais e apoio a atividades de cinema brasileiro.

Todos os incentivos fiscais sociais estão calçados em lei específica que determina como deve ser aplicado o recurso que deixa de ser repassado ao Ente público e é depositado em conta específica de um projeto pré-aprovado, junto a órgão governamental que autoriza, fiscaliza e controla o uso dos recursos repassados àquele projeto. Como se vê, não é renúncia ou redução de tributo, é repasse parcial do recurso que uma pessoa jurídica recolheria, para determinado projeto. Nesse aspecto, já é possível ver uma lacuna para atividades positivas ambientais. Há espaço para uma lei de incentivo fiscal ambiental.

Como diz Terence Dornelles Trennepohl:<sup>116</sup> *“No cenário dos incentivos, as condutas desejadas são facilmente atingidas, em razão da (a) fabilidade da repressão, pela via costumeira da sanção negativa – pena e (b) pela vantagem na adoção da conduta que o Estado Valoriza e reputa mais conveniente.”*

O citado autor, demonstra novamente que o Estado repressor, autoritário ficou para trás. As conquistas de liberdade do cidadão precisam ir ao encontro das práticas individuais, por

---

<sup>116</sup> TRENNEPOHL, 2011.

meio de incentivos e não por repressão. Os resultados práticos são mais duradouros quando a coletividade envolvida se sente parte dela e é incentivada para atitudes propositivas em determinada área.

Os incentivos fiscais são mecanismo de apoio a determinada área. Eles são importantes ferramentas para impulsionar o desenvolvimento, crescimento ou mesmo recuperação de uma determinada área. Como já destacado, estão sempre alicerçados em lei, já que movimentam recursos públicos, que deixam de “passar” pelos cofres públicos e são repassados a pessoas para que o apliquem em um projeto específico que tem cunho específico, dentro da área que a lei abranger. Exemplo disso são projetos culturais e os projetos desportivos.

Sempre ligados a carga tributária, são concedidos pelo poder público para as empresas que o solicitarem. Cita-se os principais incentivos fiscais sociais existentes em nível federal:

**Lei do Audiovisual**<sup>117</sup>: foi elaborada para incentivar a produção e a distribuição de todo e qualquer material de produção audiovisual, como filmes e documentários. Dessa forma, a Lei n. 8.685 de 1.993 é exclusivamente voltada a filmes brasileiros independentes e as empresas privadas podem auxiliar na produção dessas obras, comprando ou não partes dos direitos de comercialização;

**Fundo Nacional do Idoso**<sup>118</sup>: foi criado com o intuito de promover iniciativas e projetos que possam garantir os direitos dos idosos e a sua integração efetiva na sociedade. A Lei n. 12.213 de 2010 reduziu determinado valor do Imposto de Renda, mediante a doação de pessoa física ou jurídica para os fundos nacionais, estaduais ou municipais;

**Lei de Incentivo à Cultura (Lei Rouanet)**<sup>119</sup>: editada para incentivar, fomentar e a formação artística e cultural, além de incentivar a preservação do patrimônio artísticos, culturas e histórico juntamente com o estímulo ao conhecimento dos bens e valores culturais. A Lei 8.313/1991 tem produzido resultados significativos e tem sido objeto de estudos e reformulações para a descentralização cultural, passo importante para abranger várias regiões brasileiras.

**Lei de Incentivo ao Esporte**<sup>120</sup>: a verba destinada por esse incentivo permite a compra de materiais e de uniformes, a alimentação em eventos esportivos, a construção e a reforma de locais destinados a essas práticas, a participação em campeonatos e a organização de eventos. Além disso, pessoas físicas e jurídicas também podem financiar diretamente os atletas das mais diversas modalidades esportivas, como deixa bem claro o texto na íntegra da Lei n. 11.438 de 2006;

**PRONON — Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica**<sup>121</sup>: visa a aplicar recursos de iniciativa privada a pesquisas e a tratamentos de pacientes com

<sup>117</sup> BRASIL. Lei do Audiovisual. Lei 8.685/1996. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8685compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8685compilado.htm). Acesso em: 01 maio 2021.

<sup>118</sup> BRASIL. Lei de Incentivo ao Idoso. Lei 12.213/2010. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/112213.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112213.htm). Acesso em: 01 maio 2021.

<sup>119</sup> BRASIL. Lei de Incentivo a Cultura. Lei 8.313/1991. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8313compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8313compilada.htm). Acesso em: 01 maio 2021.

<sup>120</sup> BRASIL. Lei de Incentivo ao Esporte. Lei 11.438/2006. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/lei/L11438compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/L11438compilado.htm). Acesso em: 01 maio 2021.

<sup>121</sup> BRASIL. Lei de Apoio ao Tratamento Oncológico. Lei 12.715/2012. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm). Acesso em: 01 maio 2021.

câncer. A Lei n. 12.715 de 2012 já aplicou cerca de 800 mil reais de doações de empresas privadas no Centro de Pesquisas Oncológicas de Florianópolis, cujas quantias auxiliaram na melhoria da estrutura do local, no tratamento dos pacientes e nas ampliações das pesquisas;

**PRONAS/PCD — Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência**<sup>122</sup>: foi criado para captar recursos voltados à pesquisa. Assim como o PRONON, permite que pessoas físicas e jurídicas colaborem com doações. Além disso, parte desse dinheiro é voltada para a formação e para o treinamento de novos colaboradores.

Ainda na mesma diretiva de incentivos, há leis estaduais e municipais que demonstram que o incentivo tem produzidos resultados na área. Cada Estado ou cada Município brasileiro tem elaborado leis importantes para a sua área e mais próximas às suas realidades.

É possível perceber a aplicação dos recursos públicos em áreas relevantes e que fazem a diferença na construção das políticas públicas específicas. Também, percebe-se claramente que há muito pouca produção legislativa, destinadas às pessoas para aplicarem parte de recursos de seus tributos para com o meio ambiente. Ou seja, uma lacuna a ser preenchida. Uma das poucas exceções é a lei 14.260/2021<sup>123</sup> que criou os fundos Favorecicle e ProRecicle.

Importante nesse contexto é deixar registrado que qualquer incentivo fiscal, que for instituído precisa seguir todas as regras tributárias e também regras da administração público, como o estabelecido na Lei Complementar 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>124</sup> que, entre outros, determina que a concessão ou ampliação de qualquer benefício fiscal deverá vir precedido de um estudo e demonstrado que aquela receita pública que não será recebida pelo Ente Público terá um valor compensado, em redução do gasto público ou no aumento de outras receitas. Enfim, os resultados fiscais precisam ser mantidos.

Incentivos fiscais podem e devem fazer parte de políticas públicas, como parte de uma ferramenta onde o Estado não está presente apenas para instituir tributos, mas também para intervir nas atividades econômicas. Retornando a citar Terence Dornelles Trennpohl:<sup>125</sup>

O que se quer dizer com políticas públicas de planejamento tributário negativo são as formas de incentivos fiscais de que dispõe o Estado moderno para atingir seus objetivos, no induzimento de condutas mercantis e comerciais.

---

<sup>122</sup> BRASIL. Lei de Apoio à Pessoas com Deficiência. Lei 12.715/2012. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm). Acesso em: 01 maio 2021.

<sup>123</sup> BRASIL. Lei de Apoio à Reciclagem. Lei 14.260/2021. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2021/Lei/L14260.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14260.htm). Acesso em: 08 dezembro 2021.

<sup>124</sup> BRASIL. Lei da Responsabilidade Fiscal. Lei 101/2000. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 01 maio 2000.

<sup>125</sup> TRENNEPOHL, 2011.

Já se disse que a competência tributária e a própria instituição de tributos não servem, unicamente, à arrecadação, mas também, à intervenção do Estado no domínio Econômico.

O primado pelos incentivos fiscais, forma de desoneração tributária, se justifica pela elevada carga tributária nacional.

Percebe-se que incentivos fiscais estão longe de serem observados como perdas de arrecadação. Como o autor se refere, é planejamento tributário negativo. Algo preparado, cuidadosamente estudado, com objetivos a serem atingidos e que, certamente, em primeiro momento há menor arrecadação, mas, na sequência, há menor gasto público, ou seja, a despesa pública será menos pressionada, para que haja empenhos direcionados para a área incentivada. Para coroar o pensamento favorável aos incentivos fiscais o autor<sup>126</sup> afirma:

Portanto, é de reputar mais aconselhável a adoção de incentivos fiscais para dirigir a economia, que, ao desestimular consumo, circulação, comércio de bens e serviços, não implica aumento da carga tributária, geralmente a desembocar no consumidor final.

Incentivar é dar a opção a outrem que faça o que se quer fazer. Portanto, se existe uma política pública clara sobre o meio ambiente e também esteja presente o dispositivo constitucional para termos um meio ambiente equilibrado, lançar mão de incentivos fiscais verdes é simpático, necessário e urgente. Pode ser por incentivos fiscais a terceiros, como os exemplos acima descritos para outras áreas, cuja captação de recursos é obtida destinando parcialmente um tributo que determinada pessoa seja obrigada a recolher para o Ente público, ou aplicando os incentivos fiscais diretos para quem pratica ações ambientalmente corretas e que façam a diferença na área.

A regulamentação da lei 14.260/2021 e realização de ações práticas é o que se espera para que de fato o princípio do protetor-recebido tenha mais uma oportunidade de estar presente na vida do cidadão ambientalmente comprometido. Da mesma forma, esperam-se movimentos positivos no SISNAMA para regulamentar, acompanhar, fiscalizar e incentivar a aplicação das políticas para pagamento por serviços ambientais estabelecidos na lei 14.119/2021<sup>127</sup>, uma vez que os incentivos fiscais para ambas estão presentes.

---

<sup>126</sup> *Ibidem*. 2021.

<sup>127</sup> BRASIL. Lei da Política Nacional de Pagamentos por Serviços Ambientais. Lei 14.119/2021. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2021/lei/L14119.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14119.htm)>. Acesso em: 30 set. 2021.

#### 4.4 LEI DO BEM – UMA LEI INCENTIVADORA E INSPIRADORA

Há muitos anos, o Brasil já necessitava de grandes investimentos em tecnologia. Por diversos motivos, essa área esteve muito atrás de outros países. Era preciso incentivar a inovação, era preciso motivar o investimento em tecnologia.

Era preciso – e ainda é – ser um objetivo Estatal a inovação tecnológica brasileira. Assim, com esse desejo, surgiu a Medida Provisória 252/2005, a chamada MP do Bem, tem em seu cerne o incentivo tributário direto para as empresas que investissem em pesquisa, desenvolvimento e inovação – PD&I.

A MP do bem nada mais é que o cumprimento do dispositivo constitucional que determina as linhas gerais para serem seguidas pelos governos para promoção e incentivo ao desenvolvimento científico à pesquisa e a capacitação tecnológicas. Veja-se o que diz o art. 218 da CF/88:<sup>128</sup>

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

§ 1º A pesquisa científica básica e tecnológica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso da ciência, tecnologia e inovação.

§ 2º A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional.

§ 3º O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa, tecnologia e inovação, inclusive por meio do apoio às atividades de extensão tecnológica, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho.

§ 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

§ 5º É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica.

§ 6º O Estado, na execução das atividades previstas no caput, estimulará a articulação entre entes, tanto públicos quanto privados, nas diversas esferas de governo.

§ 7º O Estado promoverá e incentivará a atuação no exterior das instituições públicas de ciência, tecnologia e inovação, com vistas à execução das atividades previstas no caput.

O comando constitucional estabelece a criação de um ambiente favorável a empresas que adentrem no caminho da inovação. Para isso é possível dar incentivos fiscais. E como visto alhures o incentivo fiscal deve ser precedido por lei. A inovação foi regulada por uma outra lei,

---

<sup>128</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

a de número 10.973/2004<sup>129</sup>, que em seu artigo 28 traz explicitamente o dever da União em apoio com incentivo fiscal a área: “Art. 28. A União fomentará a inovação na empresa mediante a concessão de incentivos fiscais com vistas a consecução dos objetivos estabelecidos nesta Lei.”

Nascia ali uma norma legal, impondo à União a necessidade de conceder incentivos fiscais a inovação. E o caminho, para garantir a continuidade dos movimentos em direção da integração de nosso país para com as inovações tecnológicas do mundo precisava seguir e dar os próximos passos. Com esse cenário o Executivo Federal publica a MP do Bem, que tramita regulamente no Congresso Nacional e é transformada na Lei do Bem, número 11.196/2005, que se transformou em um marco histórico para a área de pesquisa, desenvolvimento e inovação.

O cerne do incentivo fiscal relacionado a Lei do Bem, que serve de inspiração para a reflexão a ser exportada ao meio ambiente, é que a ferramenta disposta nesta regra é usada pelo próprio investidor. Explica-se: toda empresa, que comprovadamente e rigorosamente dimensionado investir em PD&I, terá redução da própria tributação.

As reduções de IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do IPI – Imposto sobre Tributos Industrializados, são significativas e incentivam a reaplicação da melhoria dos processos produtivos do parque fabril brasileiro, na pesquisa de novos processos e no desenvolvimento de tecnologias que inserem o produto brasileiro no mercado mundial. É uso direto pela empresa do incentivo e uma clara visão da União que é preciso incentivar para acontecer de forma autônoma, livre. Aliás as regras da Lei do Bem têm essa característica, de tudo acontecer dentro da empresa, onde o Estado demonstra confiança do projeto da inovação, pois não precisa ser enviado previamente a algum tipo de aprovação estatal para usufruir o benefício. Também, cabe ao empreendedor desenvolver as atividades vinculadas, registrar contabilmente em separado os investimentos do projeto, prestar contas anualmente e se for o caso, manter a disposição do fisco (Receita Federal do Brasil) documentos e informações que comprovem que o processo seguiu todas as normas estabelecidas pela Lei do Bem. Um voto de confiança dado pelas partes que merece ser ampliado.

---

<sup>129</sup> BRASIL. Lei de Incentivo a Inovação. Lei 10.973/2004. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.973.htm). Acesso em: 01 maio 2021.

Estamos, portanto, diante de uma lei inspiradora, que pode servir de base para incentivar os dispêndios para preservação, manutenção ou reparação do meio ambiente pelo próprio empreendedor. Pode-se imaginar aqui que qualquer gasto em equipamentos, pesquisa ou inovação em processos produtivos que traga positividade verde, poderia ser deduzido do IRPJ, da CSLL e quem sabe até zerando as alíquotas de IPI (assim como é nos projetos de PD&I) para a empresa que investir em processos próprios, de terceiros ou comunitários. Mais uma alternativa para “sair na frente” para motivar o uso de tecnologias limpas, de manejos adequados e que visem a carimbar positivamente o conceito do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O bem natural precisa ser preservado, incentivado. Seja por iniciativas como a Lei do Bem, seja por ações e benefícios já existentes que ainda são tímidas, ou pouco divulgadas, mas que já são presença confirmada no meio tributário.

#### 4.5 CIDADES INTELIGENTES E INCENTIVO FISCAL VERDE NO IPTU

Pois bem, o incentivo é fundamental para a participação e o Estado tem em suas mãos o riquíssimo instrumento, o tributo, porém de uso voltado para o lado tradicional, o lado da arrecadação. se *Smart City* é um novo conceito, novas e inovadoras também precisam ser as ações do Estado. E pensar em um IPTU inteligente é estar inserido no novo conceito. No mesmo sentido veja-se o posicionamento de Araújo e Viana:<sup>130</sup>

(...) há que se evidenciar a importância da gestão democrática por meio da participação da população na formulação, execução e acompanhamento de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano; assim como a ordenação e controle do uso do solo, de forma a evitar a utilização inadequada dos imóveis urbanos; e, ainda, a justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do processo de urbanização (...).

Segundo Rech et al.<sup>131</sup> para se (re)criar cidades inteligentes não é necessário dispor de substancial soma em dinheiro, mas, necessita-se de “cabeças pensantes” para criar instrumentos que garantam o desenvolvimento econômico das cidades de forma equilibrada e sustentável, ou

---

<sup>130</sup> ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de; VIEIRA, João Telmo. Normas reguladoras da expansão urbana na ótica da complexidade ambiental: em busca da concretização de um ambiente ecologicamente equilibrado. *In*: REIS, Jorge Renato dos; LEAL, Rogério Gesta (Orgs.). **Direitos Sociais e Políticas Públicas: desafios contemporâneos**. 1ª ed. Santa Cruz do Sul, RS: EDUNISC, 2007. p. 2164.

<sup>131</sup> REIS; LEAL. *Ibidem*, p. 10, 2010.

seja, os governantes devem ser mais criativos e buscarem formas de transformar as cidades de maneira a atender às necessidades humanas, econômicas e sustentáveis.

A criatividade que tem ampliado espaços ao longo do território nacional é o IPTU Verde. Sabidamente o IPTU – Imposto Territorial Urbano, é de competência municipal, portanto cabe ao Código Tributário Municipal estabelecer regras, condutas e vínculos. A iniciativa para início do processo legislativo em matéria tributária pertence concorrentemente ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo. Portanto, atitudes tributárias podem e devem começar nestes dois poderes.

Aliás, é preciso um destaque aqui, pois há uma crença de que as alterações do IPTU só podem ser de iniciativa do Executivo. Uma decisão judicial do Tribunal de Justiça de São Paulo para o processo 2245179-41.2020.8.26.0000, estabeleceu a constitucionalidade de uma lei municipal de Andradina-SP, que foi de iniciativa de um vereador, que incentiva o plantio e manutenção de árvores em frente a residências, além da instalação de lixeiras suspensas. Quem seguir essas regras terá descontos no IPTU. A discussão foi importante, pois fica claro que o representante do povo também pode construir com regras para incentivar o meio ambiente. Iniciativas simples como essa lei e que tragam qualidade de vida e a presença mais forte do ambiente natural na vida das pessoas.

O exemplo acima é uma singela colaboração para o avanço das cidades em direção à inteligência e que as iniciativas populares devem ser recepcionadas e avançar.

Aliás o IPTU é matéria do Estatuto das Cidades, estabelecido pela Lei 10.257/2001, que indica uma série de regras para os municípios conduzirem o ordenamento urbano. Entre essas regras, é possível fazer variações com o IPTU para que se atinja a ordem pública e o interesse social, com foco no bem coletivo, na segurança, no bem-estar dos cidadãos e ao equilíbrio ambiental. E, para isso, é possível utilizarem-se técnicas como o IPTU progressivo e o IPTU verde.

O município pode progressivamente aumentar, com o passar do tempo, as alíquotas do tributo, sobre os bens imóveis que não cumpram com sua função social, sejam usados para exploração imobiliária, enfim é preciso analisar qual o benefício aquele imóvel traz para a cidade e sua população.

E por função social está inserido o contexto ambiental, onde o imóvel urbano precisa estar contribuindo para o meio ambiente de forma positiva, caso contrário a progressividade

do IPTU será bem-vinda, sendo uma ferramenta de valor e instrumento de aplicação da função social da propriedade.

O IPTU verde pode servir para preservar, para reprimir ou para manter as condições ambientais do imóvel que é base para a exação. Tudo isso para que em pequenas ações e dizendo em pequenos focos a qualidade de vida vá melhorando. É evidente que o tributo ambiental poderá ser utilizado para mudar hábitos da população que venham ao encontro da preservação.

Apresentam-se exemplos de boas condutas de municípios nesta linha:

1. Código de Meio Ambiente do Município de São Leopoldo:<sup>132</sup> concede aos proprietários de terras que tiverem instituído Reserva Particular de Patrimônio Natural redução do valor do IPTU, reduzindo da base de cálculo deste tributo a área correspondente à reserva. Esse mesmo benefício pode ser usufruído aos proprietários de Áreas de Preservação Permanente.\*
2. Em Salvador – BA através do Decreto nº 29.100/2017 instituiu o Programa de Certificação Sustentável “IPTU VERDE” em edificações. O objetivo da certificação é incentivar as construtoras a adotarem práticas sustentáveis, como reaproveitamento de resíduos e redução do consumo de água e energia. A certificação IPTU VERDE é aplicável às novas construções ou a quem vai reformar os imóveis. Essa certificação concede ao empreendimento desconto de 10,00% do IPTU.
3. Em Bento Gonçalves, há incentivo para quem mantém área arborizada no imóvel urbano. O CTM – Código Tributário Municipal em seu art. 42, parágrafo 3º <sup>133</sup> indica

---

\* Art. 536 O Poder Público Municipal incentivará os proprietários de áreas de interesse ambiental a instituírem Reservas Particulares do Patrimônio Natural – RPPN, localizadas em áreas urbanas ou rurais, conforme disposto na legislação vigente. § 1º A área de Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, instituída nesta lei, é excluída da área total do imóvel, para o efeito de apuração do Imposto Territorial Rural – ITR, nos termos do artigo 10, § 1º, inciso II, da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996. § 2º A consideração de predominância de zona urbana no município de São Leopoldo e a pressão antrópica sobre as Áreas de Preservação Permanente – APPs, a Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, localizada na área urbana, poderá ter a redução do valor venal proporcional às Áreas de Preservação Permanente – APPs – e Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, para fins de apuração de Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU.

<sup>132</sup> SÃO LEOPOLDO. **Código Municipal de Meio Ambiente do Município de São Leopoldo (RS)**. Lei Municipal n.º 6.463/2007.

\* Art. 42. A alíquota do imposto é: I - quanto a imóveis edificados, de 0,5% (meio por cento), incidente sobre o valor venal do imóvel; II - quanto a imóveis não edificados, é de 1,5% (um e meio por cento), incidente sobre o valor venal do imóvel. § 1º A alíquota relativa aos imóveis referidos no Inciso I será de 1% (um por cento), no caso do prédio estar localizado em logradouro pavimentado e o terreno correspondente: I - não for murado ou ajardinado; II - não tiver passeio ou se o passeio não estiver conservado nos moldes determinados pelo

redução de 30,00% na alíquota do IPTU para quem tem área verde arborizada. Um exemplo que infelizmente, pouco noticiado. \*

O IPTU Ambiental tem natureza extrafiscal, função que foi explicitado anteriormente. Incentiva a boa utilização da propriedade, sempre respeitando os princípios jurídicos e dentro dos limites do Plano Diretor.

#### 4.6. O ITR APLICADO NAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO, O ICMS ECOLÓGICO E AS TAXAS VERDES

O ITR – Imposto Territorial Rural é outro tributo que traz experiências e incentivos para as áreas de preservação e de interesse ecológico. Este tributo é estabelecido na Constituição Federal de 1988, tendo como fato gerador a propriedade, posse ou domínio de um imóvel localizado fora da zona urbana de um município. É regido pela Lei 9.393/1996.

Por ser um lançamento por homologação, que atribui ao contribuinte o dever de informar o valor de mercado daquela área e o uso destinado a ela. Sobre este valor é que deverá ser calculado o ITR.

Porém, pode o contribuinte excluir da base de cálculo os valores correspondentes a florestas plantadas. Já, a área tributável é a área total descontadas áreas existentes de preservação permanente e de reserva legal, áreas de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas, ainda áreas de servidão ambiental e por fim podem ser excluídas as áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

O ITR incentiva, na prática, os que se preocupam com o meio ambiente e que abram mão de parte de suas áreas, destinando-as para fins ambientais, sendo considerado um tributo com nítido caráter extrafiscal, sendo utilizado não apenas com vistas ao desestímulo de latifúndios improdutivos, mas também de forma a promover e incentivar a utilização racional dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente. O histórico deste tributo tinha

---

Município. § 2º A alíquota relativa aos imóveis referidos no Inciso II será de 2% (dois por cento) incidentes sobre o valor venal do terreno localizado em logradouro pavimentado, e o terreno correspondente: I - não for murado ou ajardinado; II - não tiver passeio, ou se o passeio não estiver conservado nos moldes determinados pelo Município. § 3º As alíquotas de que trata este artigo, sofrerão uma redução de 30% (trinta por cento) sempre que em se tratando de prédio, a área verde arborizada, seja igual ou superior a 12 m<sup>2</sup> (doze metros quadrados), por morador.

<sup>133</sup> BENTO GONÇALVES. **Código Tributário Municipal do Município de Bento Gonçalves**. Lei Complementar 183 de 27 jul. 2013.

finalidades específicas e que vão sendo incrementadas ao longo do tempo, conforme consta nas palavras de Celso Antônio Pacheco Fiorillo e Renata Marques Ferreira:<sup>134</sup>

O ITR – Imposto Territorial Rural (sob o manto impositivo da União desde o advento da Emenda nr 10/64) sempre foi utilizado como técnica para atendimento de finalidades vinculadas ao chamado “controle da terra”.

Com a reforma do Texto Constitucional em dezembro de 2003, por meio da Emenda nr. 42, referido imposto também passou a ter natureza jurídica de imposto ambiental, direcionado à implementação de um dos aspectos tutelados pelo direito ambiental, a saber, as cidades.

Para usufruir do benefício da isenção do ITR sobre as áreas de preservação, o decreto 4.382/02, trouxe uma condicionante para aproveitar ao máximo a isenção: Averbação nas matrículas dos imóveis as áreas que estão sujeitas ao benefício fiscal, muito embora a jurisprudência já tenha estabelecido que o aproveitamento do benefício independe da averbação na matrícula.

O controle governamental sobre o uso do benefício é praticado através da obrigação do contribuinte em entregar o Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR – DIAC, assim como à entrega anual do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT. Assim, é possível comprovar que a área em questão está sendo preservada, cumprindo, com isso, a sua função socioambiental.

Outra condição para usufruir o benefício fiscal é a necessidade de registrar a área de preservação ambiental junto ao IBAMA, órgão este que fica responsável pela emissão do chamado Ato Declaratório Ambiental - ADA, considerado, por sua vez, "*declaração indispensável ao reconhecimento das áreas de preservação permanente e de utilização limitada para fins de apuração do ITR*" (conforme Portaria IBAMA nº 162/97).

Assim é possível ver no ITR uma totalidade aderência à preservação ambiental caracterizando-se tipicamente como tributo verde.

Quanto ao ICMS – Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, este é constitucionalmente um tributo gerido pelos estados brasileiros. Há regras soberanas, como a não cumulatividade, que devem ser aplicadas por todos os regulamentos deste imposto. Assim, também há convênios firmados entre os estados, através do CONFAZ – Conselho Nacional de Políticas Fazendária, órgão atrelado ao Ministério da Economia, para concessões de benefícios, regramento de relacionamento e outras formas de conduzir as atividades atreladas a ele.

---

<sup>134</sup> FIORILO, Celso Antonio Pacheco, FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 155.

Cada Ente estadual federado tem o seu regulamento do ICMS – RICMS. São 27 legislações em todo o território nacional. Um verdadeiro arsenal de artigos capaz de embaralhar interpretações, o que não impede de se observar boas iniciativas para apoiar o desenvolvimento sustentável.

O ICMS Ecológico-ICMS-E tem espaço para crescer. Não se trata de um tributo ambiental direto, mas de instrumento apto para dar a tutela ambiental, através de ferramentas que fomentem e incentivem iniciativas positivas da área.

Lembra-se que 25,00% do ICMS arrecadado por cada estado deve retornar aos municípios dentro de algumas regras específicas. O percentual é estabelecido pela Constituição Federal<sup>135</sup> em seu artigo 158, IV.

Evidente está que pertence ao município  $\frac{1}{4}$  da arrecadação estadual. E, assim, é cumprido pelos estados, até por questão da responsabilidade fiscal. O que chama a atenção é o parágrafo único, inciso II, que permite que parcela do valor pertencente ao município, ser destinada a este conforme critérios da legislação local. Ou seja, uma possibilidade de o Estado estabelecer regras dentro do interesse social, privilegiando desenvolvimento sustentável, políticas públicas econômicas e também ambientais, porém este último tem tido espaço especial nas legislações, embora ainda tímido. As autoras Daniela Gomes e Natalia Gomes Knob<sup>136</sup> comentam que “*vários estados, desde 1991, vem instituindo o chamado ICMS Ecológico, o qual consiste na adoção de critérios ambientais para repasse das parcelas referentes ao ICMS*”.

Esta forma de agir, mostra a intenção do legislador em dar vazão a visão ecológica, atrelando a questão financeira e a questão ambiental, onde ações positivas para com a natureza sejam privilegiadas com retorno financeiro, para fomentar aquela ação ou novas ações para a área verde.

Outra questão importante é entender que o mecanismo de retorno do ICMS aos municípios tem como maior fator o valor adicionado fiscal – VAF, que é a diferença entre as vendas e compras de cada empresa dentro do território municipal. O VAF municipal é comparado ao VAF do estado e o retorno ao município é na proporção da participação do VAF municipal no montante estadual. Nessa esteira percebe-se que, em não havendo políticas

---

<sup>135</sup> BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

<sup>136</sup> GOMES; KNOB, 2017.

ambientais dentro da lacuna do Inciso II do parágrafo Único do Art. 158 da CF/88, apenas o critério econômico seria levado em conta para a arrecadação municipal, privilegiando, assim, os municípios que têm alta industrialização e escanteando os que têm áreas de preservação ambiental, que têm políticas públicas compatíveis com o momento atual. A ferramenta do ICMS Ecológico dá um contorno legal para um quarto do retorno do ICMS. Assim, há um fomento econômicos para boas iniciativas para a área ambiental.

Um estudo da USP<sup>137</sup> sobre o tema, cujo pioneirismo foi o Brasil, demonstra um aumento na Áreas de Preservação Ambiental (APAs) criadas pelos municípios. As razões apontadas pelo estudo apontam para a agilidade do processo legal, a redução dos custos. Ainda, demonstram que o governo local consegue adequar as áreas de preservação ambiental com o uso da terra para a agricultura de subsistência à moradia e ainda a retirada de algumas espécies do local, sem comprometer a finalidade. Avaliação essa facilitada pela proximidade das APAs com as autoridades municipais.

O Estudo apontou um aumento a criação APAs, quase 07 vezes maiores do que para outros tipos de reservas e ainda há espaço para melhorias do ICMS-E, sendo esta uma de tantas ferramentas necessárias para combater ou evitar problemas ambientais.

Mesmo que pode levar a uma reflexão de que a denominação ICMS Ecológico estaria incorreta, a forma de repartição constitucional é, sem dúvida, uma oportunidade. Mesmo que para alguns, esse retorno de ICMS, representa poucos recursos, é possível provocar engajamento, é possível dar destaque ao tema. E por sermos adeptos a todos os meios positivos de mudança de cultura, esse sem dúvida é mais uma ação que deve ser valorizada. Há vários Estados com iniciativas louváveis, que começaram no Paraná, como já mencionado anteriormente em 1991. Isso repete-se em vários estados como São Paulo, Mato Grosso do Sul, Rondônia, Amapá, Rio Grande do Sul, desde 1997, Mato Grosso, Tocantins, Acre e Ceará. Isso incrementa políticas públicas ambientais, preservando áreas naturais, criando novas áreas de conservação. É a demonstração mais uma vez de que a inteligência na aplicação de recurso

---

<sup>137</sup> JUNIOR, Gonçalo. ICMS Ambiental incentiva a criação das áreas preservadas, mas com nível de proteção menor. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 29/10/2021. Disponível em: <[https://sustentabilidade.estadao.com.br/noticias/geral,icms-ambiental-incentiva-criacao-de-areas-preservedas-mas-com-nivel-de-protecao-menor,70003883596?utm\\_source=estadao:app&utm\\_medium=noticia:compartilhamento](https://sustentabilidade.estadao.com.br/noticias/geral,icms-ambiental-incentiva-criacao-de-areas-preservedas-mas-com-nivel-de-protecao-menor,70003883596?utm_source=estadao:app&utm_medium=noticia:compartilhamento)>. Acesso em: 29 out. 2021.

público, através de alternativas pouco tradicionais é capaz de trazer benefícios a longo prazo. Mais uma vez é visto pela ótica do investimento e não do gasto público.

Já quando tratamos de taxas, que são uma das espécies de tributos brasileiros e como tal devem seguir os princípios jurídicos, a hierarquia das leis e demais normas inerentes ao tema, mesmo as que têm escopo no tema central desta atividade, o meio ambiente.

As taxas podem ser cobradas por qualquer ente federativo, desde que respeitem sua finalidade a que foram instituídas, lembrando que a cobrança é diretamente relacionada à prestação de serviços públicos e ao poder de polícia dos órgãos governamentais e não podem ser confundidos com imposto, pois elas são pagas diretamente e se referem a uma contraprestação de algum benefício a ser recebido pelo contribuinte.

Felipe Garcia Lisboa Borges,<sup>138</sup> fez uma ampla análise sobre as taxas verdes e nos ensina:

Os tributos pigouvianos consistem, desta forma, em meio de internalização das externalidades. Essa ideia é muito bem refletida nas taxas, espécies tributárias que funcionam sob a ótica do princípio da equivalência, ou seja, a fixação do seu valor está intimamente ligada ao custo do serviço público prestado pelo Estado ao particular ou ao benefício que lhe foi criado em função de uma atuação estatal. O que se busca evitar é que o indivíduo seja beneficiado individualmente às custas dos recursos públicos, pois intencionalmente ou não, a ação do Estado direcionada ao particular causa uma diferenciação entre este e o restante da comunidade, diferença que precisa ser corrigida para a isonomia.

Estamos diante de um instrumento econômico e fiscal, capaz de mover ações na sociedade, diferentemente de aguardar somente sanções penais ou medidas administrativas para promover ou proteger o bem ambiental, as taxas movem os empreendedores e as pessoas físicas através do impulso negativo financeiro, capazes de estimular comportamentos na utilização de recursos naturais, afetando diretamente a intensidade da utilização destes, o que de fato acaba por valorizar o seu uso e ao mesmo tempo, provocar reflexões sobre o mundo econômico competitivo.

As taxas ambientais vêm sendo utilizadas em maior escala no Brasil, pois são instrumentos importantes para os fins de que a área necessita. Essas exações também são muito empregados na Europa para custeio de serviços públicos de licenciamento, fiscalização, limpeza ou recuperação ambiental, o que difere dos Estados Unidos, que abre mão desta via,

---

<sup>138</sup> BORGES, Felipe Garcia Lisboa. **Tributação Ambiental: Um estudo das taxas verdes no Brasil.** Curitiba: Juruá, 2017.

pois preferem uma solução de mercado, a que chamam de “direito de negociar limites de poluição”. Parece estranho, mas é como se for considerado um preço pago pela poluição. Ou seja, a incorporação da externalidade negativa nos custos internos da empresa poluidora. Independente da forma que as taxas são usadas, é importante essa visão global, para entendermos a aplicação de certas taxas no Brasil. Os países desenvolvidos, instituem taxas, para diversos fins ambientais, em especial para controle e emissões atmosféricas, lançamentos de efluentes líquidos, ou ainda para emissões de ruído. Ainda há taxas para o tratamento de esgoto ou de lixo doméstico, aplicadas aos usuários. Com esta prática, é possível escalonar as cobranças de acordo com ações e produtos mais ou menos favoráveis em termos de ofensa ao meio ambiente.

O acima exposto pode ser ainda mais inspirador ao Brasil, para justificar e comunicar a existência de diversas taxas. Se bem observado, o brasileiro ainda é descontente e não entende a real importância, por exemplo, de uma taxa de coleta de lixo ou de tratamento de esgoto. Algo diretamente ligado à sua própria qualidade de vida, de preservação ambiental garantindo assim, uma ação para sua vida e das gerações futura, garantindo um meio ambiente equilibrado.

As taxas são importante instrumento para atividades de comando e controle, pois elas podem ser criadas para exercer o chamado poder de polícia. Assim, pode-se analisar a Lei 10.165/2000, como exemplo deste poder. Nela, foi instituída a TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, pela lei 10.165/2000, sendo que sua cobrança acontece quando há o exercício de atividades potencialmente poluidoras ou a utilização de recursos ambientais. Serve para o IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Renováveis financiar o exercício regular do poder de polícia, controlando e fiscalizando.

Em continuidade a exemplos de taxas ambientais, cita-se a criada pelo Estado de Pernambuco<sup>139</sup>, que consta na lei 10.403/89 que em seu artigo 83 traz:

Art. 83. Fica instituída a Taxa de Preservação Ambiental, destinada a assegurar a manutenção das condições ambientais e ecológicas do Arquipélago de Fernando de Noronha, incidente sobre o trânsito e permanência de pessoas na área sob jurisdição do Distrito Estadual. (Redação alterada pelo art. 1º da Lei nº 11.305, de 28 de dezembro de 1995).

---

<sup>139</sup> PERNAMBUCO. Lei 10.403/89. Institui os tributos no âmbito do Distrito Estadual de Fernando de Noronha, dispõe sobre a sua competência tributária e dá outras providências. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=3311&tipo=TEXTTOATUALIZADO#:~:text=Texto%20Atualizado&text=LEI%20N%C2%BA%2010.403%2C%20DE%2029,GOVERNADOR%20DO%20ESTADO%20DE%20PERNAMBUCO>>. Acesso em: 14 nov. 2021.

§ 1º A taxa de Preservação Ambiental será cobrada a todas as pessoas, não residentes ou domiciliadas no arquipélago, que estejam em visita, de caráter turístico. (Redação alterada pelo art. 1º da Lei nº 11.305, de 28 de dezembro de 1995).

Fernando de Noronha é um distrito de Pernambuco, conhecido pela sua riqueza natural, cobra a taxa por dia que o turista permanece no local e os recursos arrecadados são direcionados, conforme comando legal, para a manutenção das condições gerais de acesso ao arquipélago, para preservar a ecologia local, os ecossistemas e realização de gastos públicos inerentes a obras e benfeitorias exclusivas e especiais para a ilha, desde que mantenha seu status quo.

TFRH – Taxa de Fiscalização dos Recursos Hídricos do Estado do Pará existe desde 2014, e tem por finalidade acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos e pesquisa e exploração dos recursos hídricos e minerais. Criada exatamente dentro dos limites tributários da CF/88 para financiar o uso deste bem tão precioso que é a água, que carece muito ainda de uma clareza comunitária sobre sua importância e raridade, A instituição deste tributo carrega consigo, além das funções tradicionais, a necessidade de educar a sociedade para o uso consciente deste recurso natural, ou seja, uma finalidade aderente a taxa. Um bom exemplo vindo daquele Estado.

As taxas verdes são também um estímulo da manter o meio ambiente ecologicamente equilibrado e podem ser um meio de incentivo, dando a elas progressividade conforme a negatividade das ações econômicas ou colocá-las no sentido inverso quando as ações forem positivas.

## **5 PROTEÇÃO AMBIENTAL E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

Uma das questões mais comentadas nos dias atuais, em termos econômicos no Brasil é a alta carga tributária. Pesa e penaliza o setor produtivo. Porém, como dito, o tributo é alicerce da democracia e da necessária presença do Estado, que deve ser no tamanho ideal para fiscalizar e intervir na conduta social. Há técnica de apuração tributária equilibrada presente no sistema tributário Brasil. Ela, que com alguma adequação, pode ser aliada ao interesse ambiental. A Constituição Federal de 1988 revigora uma metodologia para apresentar o valor devido sobre determinados produtos: a não-cumulatividade.

Necessário afirmar que este princípio é seletivo. Somente alguns tributos e algumas opções tributárias é que podem aderir ou usar seus métodos. Por isso, torna-se ainda mais desafiador construir caminhos para a área ambiental. Certo é que as maiores empresas, portanto, as que mais arrecadam e também as que mais têm potencial de interferência no meio ambiente é que estão obrigadas a aderir a esta modalidade de apuração tributária.

Nasceu com o intuito de ser o resultado das margens brutas aplicadas no processo produtivo, utilizando-se de uma técnica complexa de débitos e créditos, mas que privilegia os de menor margem de lucratividade bruta e pesando mais sobre as atividades que tem alcançado maior objetivo econômico, mas também pode ser um caminho de incentivo ao contribuinte para que tenha redução da exação quando esse investir em atividades que sejam benéficas à coletividade. Fácil, portanto, de se observar que um bem coletivo, como é o meio ambiente, é merecedor desta redução tributária.

Mesmo aparentando uma forma justa de tributação, existem muitas questões subjetivas de interpretação que devem ser aprofundadas. As questões, os termos postos pela legislação dão margem a várias interpretações, o que abre margem para muitas discussões judiciais. Um exemplo disso é a legislação do COFINS que diz ser possível o crédito sobre os insumos utilizados na indústria. Fica a questão. O que é insumo? Cada administrador, fiscal, profissional da área jurídica tem interpretações diferente. Cada qual de acordo com seus interesses. Discussões judiciais aplicadas têm trazido mais luz ao conceito de insumo, ampliando a favor dos contribuintes o conceito de insumos.

Sobre o conceito de não-cumulatividade, Hugo de Brito Machado,<sup>140</sup> escreveu:

Os significados da expressão não-cumulatividade são diversos. Um deles seria o de que sobre o mesmo fato não poderiam incidir vários tributos. Outro seria o de que um tributo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores. É com este segundo significado que a expressão tem sido geralmente empregada em nosso sistema tributário. A este propósito já escrevemos: Entende-se por não-cumulatividade a qualidade do imposto o princípio segundo o qual em cada operação o contribuinte deduz do valor do imposto correspondente à saída dos produtos o valor que incidiu na operação anterior, de sorte que reste tributado somente o valor acrescido. Em outras palavras, do valor do imposto que incide na saída dos produtos deduz-se o valor do imposto que incidiu nas operações anteriores sobre os respectivos insumos.

Nos tópicos a seguir, apresenta-se o que é não-cumulatividade e sua origem, buscando demonstrar onde pode ser aplicada, com vantagens e desvantagem desta regra tributária. Sem dúvida uma matéria que merece atenção e análise. Pode ser muito vantajoso para uma empresa optar por esta forma de tributação e ter vantagens econômicas e financeiras. Porém se a aplicação das regras da não-cumulatividade não for conduzida de acordo, pode acarretar prejuízos. Ver-se-á juridicamente a segurança do princípio. Essa técnica também pode ser estendida para a proteção ambiental, reforçando créditos tributários a favor dos contribuintes calculados sobre insumos, investimentos ou qualquer outro gasto vinculado a proteção ambiental, sejam eles para impedir, reduzir ou eliminar externalidades ambientais negativas do processo produtivo e operacional.

## 5.1 PRINCÍPIO OU TÉCNICA DE APURAÇÃO DE TRIBUTOS

Chegar ao valor do imposto que utiliza a não-cumulatividade é um desafio, pois há de se interpretar formas e conceitos de cálculos que, muitas vezes, na legislação não são claros. Quando se fala em interpretação, no Direito, fala-se em diferenças de opinião, pelo menos até que haja ampla discussões nos tribunais e tenhamos uma pacificação sobre o tema. Ocorrem as divergências de conceitos, pois as informações que uma pessoa tem sobre determinada matéria ou assunto é diferente do conceito de outra. Vai depender muito da formação, do grau de envolvimento que o analista tem com o assunto em discussão. Realmente vários fatores contribuem para que se chegue a uma opinião final, a um conceito definitivo sobre determinada

---

<sup>140</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O Princípio da Não-Cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 68.

matéria. Portanto, observa-se que a dificuldade é presente e começa antes mesma dos casos práticos. Ela começa na interpretação dos termos legais.

Os doutrinadores também divergem a respeito de não-cumulatividade, alguns comentam que não passa de uma técnica que apuração, como é o caso de Fábio Periandro<sup>141</sup>, que a defende como técnica, comentando que esta forma estabelecida na Constituição “*ao lado dos princípios*”, estabelece normas específicas para alguns impostos de forma particularizada. Diz que é por meio de uma técnica que ocorre a compensação de tributos em uma operação subsequente com tributos que ocorreram em operações anteriores, onde *evitam do que esse tributo incida na prática mais de uma vez na mesma cadeia produtivo*”.

Se observados apenas pelo resultado produzido, analisando apenas o cálculo é possível chegar à ideia de que a não-cumulatividade é uma técnica, uma forma de calcular o valor, para chegar ao montante a ser recolhido, por período de apuração. Hugo de Brito Machado<sup>142</sup>, entende que pode ser princípio e também pode ser técnica.

De forma mais profunda, o doutrinador mencionado, observa a não-cumulatividade como possível de ser caracterizada tanto como técnica como princípio, demonstrando que cada posição está correta. Vai depender da aplicação prática e o que ela fundamenta. Se for indicações de forma genérica é um princípio, se indicar como fazer será uma técnica. O autor<sup>143</sup> continua a esclarecer:

É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.” Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.” Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não cumulatividade, não se estabelece exhaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo.” Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva o princípio.

Fixa-se assim a diferença entre técnica e princípio. O princípio é genérico, norteia todo o processo de criação à extinção do tributo. É abstrato no conceito. Já a técnica é a maneira

---

<sup>141</sup> PERIANDRO, *op. cit.*, p. 128, 2005.

<sup>142</sup> MACHADO, *op. cit.*, p. 70, 2006.

<sup>143</sup> *Ibidem*, 2006.

particularizada, é a realização final do tributo é a valoração da apuração, é a situação em concreto.

Continua o Professor Hugo de Brito Machado<sup>144</sup> a sua diferenciação comparando processo e procedimento, considerando ser a mesma situação de princípio e técnica, onde processo e princípio, pode-se dizer ser que são as regras e atos que tendem a um fim, enquanto que procedimento e técnica é o modo pelo qual se exteriorizam os princípios.

Para apurar ainda mais as diferenças entre técnica e princípio, observa-se que a técnica é a aplicação prática e o princípio é um conjunto de ideias que determinam à linha de pensamento. Para Marilene Talarico Martins Rodrigues<sup>145</sup> “A não - cumulatividade pode ser vista como um princípio por estar enunciado na Constituição, que limita o poder de tributar, e também como uma técnica, que é o modo pelo qual se realiza a não-cumulatividade.” Neste caso, leva-se em conta a capacidade maior do Texto Magno, em ditar princípios ao Direito, especialmente ao Direito Tributário. Entende-se que o que está escrito na Constituição é princípio e o que está nas normas legais inferiores é a técnica, pois ali está a técnica de apuração do valor das obrigações tributária, devido em cada fase do processo de incidência do tributo mediante compensação com o montante cobrado do mesmo tributo nas etapas anteriores.

A não-cumulatividade, segundo Yoshiaki Ichihara,<sup>146</sup> aparece como um verdadeiro princípio constitucional, e a sua agressão importa numa inconstitucionalidade máxima, que nem o legislador ou agente público pode restringir o alcance ou o conteúdo desta diretriz. Nesse caso, o doutrinador leva em consideração a força constitucional de ser o início condutor, de ser uma forma de se chegar ao montante devido de um tributo.

A não cumulatividade é uma forma justa de apuração tributária, embora a sua complexidade, o que não elimina a construção das compensações pagas em etapas anteriores da cadeia produtiva, ou seja, do valor devido sobre as receitas de uma empresa, são compensados valores gastos para a obtenção dessas receitas. E, justamente nesse ponto, é que entram uma análise mais profunda sobre os gastos de uma empresa para preservar, mitigar ou recompor questões ambientais. Os gastos realizados pela empresa que preserva e tem políticas

---

<sup>144</sup> MACHADO, p.70, 2006.

<sup>145</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Princípio da não-cumulatividade (aspectos polêmicos)**. IN: MARTINS, *op. cit.* p. 266, 2004.

<sup>146</sup> YCHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da Não-Cumulatividade**. IN: MARTINS, *op. cit.*, p. 301, 2004.

ambientais para tratar as externalidades negativas do processo produtivo podem entrar no rol e conceito de insumos. Isso seria uma forma de incentivar a aplicação dos recursos financeiros na área. E para potencializar essa técnica, pode-se criar créditos presumidos, ou créditos prêmios a serem calculados sobre investimentos em equipamentos, técnicas, projetos, serviços ou qualquer outro gasto que reduza ou elimine a geração de externalidades negativas.

É fundamental entender de forma profunda a não-cumulatividade para sedimentar e conquistar adeptos para a aplicação desta ferramenta tributária, podendo ser um instrumento para um convívio possível entre o interesse econômico e a preservação ambiental.

## 5.2 ORIGENS, FUNDAMENTOS, APLICAÇÃO E OBJETIVOS

No Brasil, como em parte das nações do mundo, do antigo imposto sobre vendas brutas passou ao imposto sobre vendas líquidas, também chamado de imposto sobre valor adicional ou agregado. Desafiado a eliminar pontos inconvenientes, que aumentam a tributação, por serem cumulativos, onde em cada etapa da cadeia econômica são agregados custos e mais um valor a título de tributo, ou seja, da fábrica ao consumidor, independente de quantidade de etapas, haverá em cada uma delas uma inserção de mais um valor a título de tributo. Isso é denominado de imposto cumulativo, que provocava uma injusta repercussão nos preços, mais acentuada do que o imposto recolhido pela não cumulatividade.

Antes da implantação da não-cumulatividade, por exemplo, no ICMS, tinham-se os seguintes efeitos, conforme Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi relatam:<sup>147</sup>

- a) cada circulação do produto de uma empresa a outra (do fabricante ou comerciante A>b>c) até o consumidor final era submetida ao tributo, desencadeando-se uma injusta repercussão nos preços;
- b) a base de cálculo para o imposto era o preço bruto total, incluindo custos de comercialização ou industrialização, tributos incidentes e lucro – não importando que o valor do imposto estivesse destacado em separado na nota de aquisição da matéria-prima ou não. Assim, o valor total de matéria-prima, já tributado na fase anterior, era outra vez incluído na base de cálculo da fase posterior, porque ele era parte concreta dessa próxima fase seguinte;
- c) o fenômeno se passava de forma idêntica tanto nos impostos incidentes sobre a industrialização como naqueles que oneram a circulação, sendo que o montante do preço total acumulado da mercadoria crescia a medida que aumentava o número das fases no caminho da produção e distribuição;

---

<sup>147</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **ICMS – Não-cumulatividades e Temas Afins**. IN: MARTINS, *op. cit.*, p. 106, 2004.

d) esse efeito cumulativo feria também a neutralidade da concorrência, multiplicando-se as tentativas de concentração de indústrias ou de supressão do comércio atacadista ou varejista, com o objetivo de se unificarem várias fases em uma mesma empresa;

Acima, foram citados alguns argumentos que conduziram a produção ao sistema da não-cumulatividade, que tinha como intenção eliminar o imposto sobre o imposto, dando ao tributo condição de incidir somente sobre valores que se somariam à cada etapa do processo entre a indústria e o consumidor final, compensando-se o que na etapa anterior já havia sofrido o efeito tributário.

Continuam os doutrinadores<sup>148</sup> informando que a França foi o primeiro país industrializado a reconhecer as desvantagens de um imposto cumulativo, incidente sobre todas as fases de produção industrial e de circulação. Durante sua história econômica, desde a década de trinta introduzem mudanças e ao longo dos anos foram aperfeiçoando-se, tanto que até hoje está em vigor naquele país o modelo da não-cumulatividade. A nova forma de apuração tributária chama atenção dos países europeus que começam a implantar esta sistemática para seus tributos. O Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade com a Reforma Constitucional 18, de 1965.

Para firmar a história do princípio, novamente Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Abreu Machado Derzi<sup>149</sup>, relatam um pouco da história do princípio:

A Comunidade Econômica Européia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros. A Alemanha o introduz a partir de 1968. A Dinamarca, pela lei de marco de 1967. A Inglaterra, em 1º de abril de 1973. A Irlanda, em 1972. Luxemburgo e a Bélgica, em 1969. A partir do final dos anos sessenta, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Equador, Argentina), tendo sido recentemente introduzido no Paraguai em 1992. para futura harmonização no Mercosul (v. Manuel de Juano, Tributários en el Mercosur, informe presentado en el Seminario ILDAT, Itália, 29 junio – 06 julio 1992).

Um princípio que tem agradado nações pelo mundo, tem conquistado toda a Comunidade Econômica Europeia e mais países na América Latina deve no mínimo, merecer a consideração de ser um princípio capaz de se manter na unificação de economia tão forte e de fazer papéis muito além de arrecadação, indo ao controle extrafiscal até a ser uma técnica ambientalmente forte.

---

<sup>148</sup> MARTINS, *op. cit.* p. 106, 2004.

<sup>149</sup> *Ibidem*, p. 107, 2004.

Quanto ao Brasil, continuam os Autores<sup>150</sup>, o Imposto de Consumo, atual IPI foi o primeiro tributo a adotar a não-cumulatividade, no ano de 1956, pela de lei infraconstitucional, de nº 297/56 e, posteriormente, através da lei 4.502/64. Mas, na época, só se aplicava a esse tributo, pois a Constituição de 1946, não previa o princípio em questão. Em 01 de dezembro de 1965, houve a Emenda Constitucional 18 que o incorporou à Carta Magna e o estendeu inclusive ao ICMS. Situação que foi mantido pelas Constituições que a sucederam, ou seja, nas Constituições de 1967, 1969 e na Constituição em vigor, de 1988.

Salienta-se a segurança das normas constitucionais que determinam o uso da não-cumulatividade. A Constituição Federal confirma a presença do princípio da não-cumulatividade. No artigo 153 da CF/88 é possível verificar que a não cumulatividade deve ser aplicada para o IPI. Já o art. 155 da Carta Magna estabelece que o ICMS mantém essa regra.

Depois de vários anos de aplicação da não cumulatividade nos impostos de IPI e ICMS, adveio a Emenda Constitucional 42, de 19/12/2003, fundamentando no artigo 195 que a não-cumulatividade passou a atingir também as contribuições sociais do PIS e da Cofins.

O artigo 195 da Carta Magna determina, expressamente, que a lei determina a não-cumulatividade para o PIS e o Cofins. As apurações destes dois impostos seguem a legislação específica, ou seja, as leis de nº 10.634/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente.

Apurar débitos e créditos, baseados em legislação pouco clara, que depende de regulamentação administrativa, como atos declaratórios e instrução normativas, cujas edições tende a restringir o direito ao crédito do contribuinte, tem colocando as empresas em dificuldades de fazer a valer o efetivo objetivo do princípio. Considerando a presente reflexão de estender a não cumulatividade para as questões ambientais, há de ser considerado como um desafio, podendo-se entender como limitadores e por isso merece fortes ações para eliminar inseguranças, porém isso não pode ser impeditivo para a busca de novos procedimentos para o bem do meio ambiente.

O objetivo da não cumulatividade é evitar o tributo “em cascata”. Um alvo importante, para uma cadeia econômica equilibra. Uma tarefa nobre para ajustar-se aos desafios da atividade econômica, principalmente aquelas que são constituídas por várias fases até que a

---

<sup>150</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **ICMS – Não-cumulatividades e Temas Afins**. IN: MARTINS, *op. cit.* p. 107, 2004.

cadeia produtiva seja concluída. Afirma José Eduardo Soares de Mello e Luiz Francisco Lippo:<sup>151</sup>

A não-cumulatividade é, pois, uma consequência subsidiária da atividade mercantil ou de prestação de serviços, que deverá ser realizada de maneira vinculada, posto necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la frontalmente. Ou, por outros caminhos, se juridicamente o princípio constitui um Sumário inescusável para o contribuinte, a sua submissão a ele obriga-o a proceder tal e qual a sua descrição.

A ideia econômica do imposto calculado sob o princípio da não-cumulatividade é que em cada etapa do processo produtivo haja incidência do imposto somente sobre o valor agregado naquela etapa, e não sobre o valor do produto até aquela etapa.

Imagina-se um produto que já chega com um valor na etapa 1, quando passa pela etapa 2, em virtude dos processos nela inseridos, passa a ter um valor maior. É justamente nesse ponto que pretende atuar a não-comutatividade, evitar a tributação sobre o valor total no final da etapa 2, pretendendo que somente seja tributado sobre o valor que foi agregado nesta etapa 2, excluindo da tributação o valor que já veio tributado na etapa 1.

E, nesse momento, é possível incrementar incentivos ambientais, incluindo direitos aos contribuintes de descontar créditos, na etapa que estiver inserido, sobre todos os valores investidos para atividades específicas a qualificar o meio ambiente, para valores que evitem, reduzam ou tratem as externalidades negativas, sendo que aqueles créditos tributários ambientais podem ser reais – sobre valores investidos - como também créditos presumidos – sobre valores projetados de custos ambientais evitados.

Como contraponto, contrário à vantagem da não-cumulatividade, Hugo de Brito Machado<sup>152</sup> expõe que os objetivos da não cumulatividade são a de simplificar a legislação e a redução do ônus tributário para a atividade econômica, porém isso não é atingido, “ *muito pelo contrário, na verdade com ela tem ocorrido notório aumento da complexidade da legislação, e considerável aumento do ônus do imposto, como será demonstrado adiante, ao cuidarmos dos defeitos da não-cumulatividade*”.

A forma abstrata como é produzida a legislação, e não poderia ser diferente, faz com que no momento de pôr em prática, apareçam diferenças e algumas situações que se tornam

---

<sup>151</sup> De MELO, José Eduardo Soares. **A não-cumulatividade Tributária**. 2º ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 124.

<sup>152</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Virtudes e Defeitos da Não-Cumulatividade**. IN: MARTINS, *op. cit.*, p. 88, 2004.

flagrantemente piores que os modelos anteriores, porém há movimentos legislativos possíveis para agilizar a correção.

A dificuldade na prática é que não há um monitoramento constante sobre os efeitos de uma lei que está em vigor sobre os atos da sociedade. Carece, o Poder Legislativo e Executivo, de atos de monitoria que demonstrem o que realmente tem causado danos a setores específicos da economia e a sociedade. Isso gera conflitos e reivindicações, mas que não podem apagar vantagens da não-cumulatividade. Nesse sentido Fátima Fernandes Rodrigues de Souza<sup>153</sup>, defende:

A sistemática plurifásica não-cumulativa segue sendo, a nosso ver, a modalidade mais adequada para tributos que tem como pressuposto de fato ciclos econômicos compostos pelo encadeamento de operações ou negócios jurídicos, como é o caso do IPI e do ICMS. A comparação com as demais técnicas de tributação e, principalmente, os exames da experiência européia nos conduzem a essa conclusão, pela generalidade e neutralidade que esse modelo de tributação é capaz de oferecer.

Nota-se que as desvantagens que o método não cumulativo de subtração (imposto sobre imposto) adotado apresenta não são consequências da própria sistemática, mas decorrem dos desvios a que é constantemente submetida, em nossos País, pelos titulares da competência impositiva.

A especialização das empresas em determinado processo de produção tem levado à criação de empresas diferenciadas, uma para cada tipo de etapa. Pelo princípio em questão é possível contemplar toda essa especialização sem comprometer o avanço tecnológico, social e ambiental. Atividades que avançam e adquirem qualidade nos processos produtivos, qualidade esta estendida as atividades ambientais para preservar, manter e qualificar a relação meio ambiente e atividade econômica. Se há novos elementos, novos sujeitos em uma cadeia produtiva, há também novos fatores fundamentais na condução e que garantem a qualidade socioambiental e isso deve ser incorporado como parte do processo da atividade econômica.

E a experiência de outros países, que demonstram exemplos positivos na adoção do princípio, conforme a doutrinadora,<sup>154</sup> muito embora lá fora há elementos que favorecem a boa prática, como a cultura é possível indicar, segundo ela, que um imposto geral sobre o consumo, plurifásico e sobre o valor agregado, “*tenha se revelado o instrumento mais adequado para promover a integração econômica, mediante a harmonização da tributação entre países em diferentes estágios de desenvolvimento*”. A não cumulatividade revelou-se, lá fora, eficiente e

---

<sup>153</sup> DE SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues, **A não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. IN: MARTINS, *op. cit.*, p. 250.

<sup>154</sup> *Ibidem*, p. 251.

vantajosa pois trabalha exatamente sobre o valor agregado, respeitando as etapas da cadeia econômica e seus elementos formadores, por isso há de se incluírem os gastos verdes como elemento de uma etapa.

As experiências de outras nações devem ser valorizadas e consideradas na realidade brasileira. Inclusive, nações que historicamente mantinham cobrança de tributos cumulativos. Foi a forma de integração tributária entre os povos europeus. Logo, isso deve ser levado em consideração, pois configurou-se uma forma de derrubar barreiras para criação do bloco econômico e pode ser mais uma forma de derrubar barreiras sobre conceito de consumo ou de insumo.

### 5.3 CUSTO E COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O custo tributário consiste na representação monetária do montante do tributo no custo total e final de um produto. Então, qual a carga tributária ideal? Sem dúvida esse é o tema que chama a atenção dos operadores do Direito Tributário, assim como de contadores, administradores e gestores, ou seja, quem tem por objetivo reduzir a carga tributária, para tornar a empresa competitiva economicamente e ecologicamente. Assim, esse princípio pode trazer benefícios tributários para os que nele se enquadrem.

O peso tributário final de um produto pode torná-lo inviável economicamente e isso não é e nem poderia ser o objetivo de um tributo. Estaria ferindo o princípio da vedação ao confisco. O conhecimento específico e aprofundado da Legislação Tributária é fundamental, para ricas discussões de temas que possam a vir reduzir o custo tributário de qualquer produto. Hugo de Brito Machado,<sup>155</sup> ensina que a existência da não cumulatividade tem por objetivo que o ônus do imposto seja calculado em cada operação, de forma cumulativa, impedindo assim que no produto ou serviço final haja uma carga indevida do custo tributário. Assim, criou-se o direito de aproveitar os créditos de impostos, em forma de compensação sobre gastos anteriores, impedindo a acumulação de duas ou mais incidências.

A não-cumulatividade pode ser considerada como uma apuração tributária que desonera a produção, onde o tributo pago em etapas anteriores será compensado com o devido na etapa corrente, ou seja, aquele produto que tiver maior concentração de seus custos no processo

---

<sup>155</sup> MACHADO, *op. cit.*, p. 347, 2004.

produtivo será beneficiado, pois traz consigo toda a compensação dos tributos pagos anteriormente.

Mas o que é compensar? No dicionário compensar significa contrabalançar, estabelecer equilíbrio entre; suprir a falta de; substituir; indenizar. Ricardo Lobo Torres<sup>156</sup> explica que do ponto de vista econômico, haverá imposto sobre o valor acrescido em cada operação.

Compensação é categoria jurídica de hierarquia constitucional. É Direito Constitucional reservado ao contribuinte do ICMS, por exemplo; é o direito público subjetivo de nível constitucional, oponível ao Estado pelo contribuinte do imposto estadual e distrital. O próprio Texto Constitucional que outorgou ao Estado o poder de exigir o ICMS deu ao contribuinte o direito de abatimento. A explicação é para o ICMS, mas, aplica-se por analogia para o IPI, PIS e Cofins. O autor<sup>157</sup> continua a explicar sobre compensação:

Não se trata, aí, rigorosamente, no sentido técnico-jurídico, de compensação tributária, pois os créditos não são líquidos e certos, cuida-se de uma operação que, no dizer de Berliri apenas descritivamente é uma compensação de créditos e débitos. A Constituição Federal decreta esse mecanismo ao distribuir o imposto que será não-cumulativo, compensando o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (art. 155, & 2º, I). O importante, no princípio da não-cumulatividade, é evitar a incidência em cascata ou a pluriincidência, já que o tributo, embora preponderantemente plurifásico, incide uma única vez.

O que conta para o direito tributário é que o tributo incide sobre o valor total de cada operação. Posteriormente, para garantir a não-cumulatividade do tributo, atua o mecanismo da compensação financeira, pelo qual se abate do débito, o valor resultante da aplicação da apuração dos créditos, conforme critérios legais, que variam por alíquota, origem e uso interno da empresa. Finaliza Ricardo Lobo Lopes<sup>158</sup>, comentando que o crédito é básico, quando se apura o valor apurado na etapa anterior da cadeia produtiva, o que é diferente de crédito incentivo, como o crédito presumido que é um incentivo criado pelo Ente Estatal para apoiar/incentivar determinado produto.

A utilização do termo crédito ficou evidente na atual Carta Magna, pois nenhuma Constituição anterior, leis infraconstitucionais do IPI ou as leis estaduais do ICMS, nem mesmo

---

<sup>156</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado**. IN: MARTINS, *op. cit.*, p. 144, 2004.

<sup>157</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **O Princípio da Não-Cumulatividade e o IVA no Direito Comparado**. IN: MARTINS, *op. cit.*, p. 145, 2004

<sup>158</sup> MARTINS, *op. cit.* p. 145, 2004.

o Código Tributário Nacional fez menção a esse termo. Mas, a Constituição Federal de 1988 levou o termo crédito ao Texto, nos artigos 155, parágrafo 1º, II e parágrafo 2º, II a e b e no inciso XII, f, quando determina a manutenção ou não dos créditos em caso de saídas isentas

Já o CTN – Código Tributário Nacional, no artigo 156 II, insere a compensação como uma das formas possíveis para extinção do crédito tributário, parcial ou totalmente, o que deixa evidente a possibilidade e o uso da compensação, sendo inteiramente legal e eficaz. O termo compensação utilizado no CTN é utilizado para expressar a extinção de uma obrigação tributária do sujeito passivo para com o sujeito ativo, através da utilização de créditos tributários processados pelo Ente tributante. Cita-se como exemplo para esses créditos tributários citados no CTN o pagamento a maior, saldo negativos de tributos ou créditos adquiridos de terceiros. Crédito, portanto, é o valor que é oriundo das operações anteriores e que já passaram pelos controles do fisco.

O termo compensação utilizado na sistemática da não cumulatividade ocorre ainda na fase de apuração do valor devido, ou seja, internamente nos cálculos do contribuinte e este mesmo faz a compensação interna e só irá recolher o valor que apurar entre o débito do tributo sobre suas receitas, descontando o crédito dos tributos sobre os insumos e operações internas que antecederam a etapa produtiva atual. Portanto, o crédito do imposto “pago” pelo fornecedor será o valor a ser compensado pelo contribuinte que está transacionando economicamente bens e serviços, o que demonstra que o termo compensação, para efeito de direito tributário, não se refere a uma substituição, nem mesmo indenização ou uma supressão de algo que falte.

Assinala-se ainda que o termo compensação utilizado pelo princípio da não cumulatividade difere da compensação expressa na Lei Federal 9.985/2000 que instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza, o que regulamentou o inciso III do parágrafo 1º do Art. 225 da CF/88,<sup>159</sup> já que este colocou ao poder público a atribuição para assegurar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, através de definição de espaços territoriais protegidos.

O Art. 36 da Lei 9.985/2000 foi objeto de ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3.378/2004)<sup>160</sup> por tratar de compensação imposta aos empreendimentos de significativo

---

<sup>159</sup> BRASIL. **Constituição Federal 1988**. Capítulo VI – Do Meio Ambiente, art. 225. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2021.

<sup>160</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 3.378/D. Rel. Ministro Carlo Brito, DOU 09.04.2009.

impacto ambiental, que deveriam ser obrigados a apoiar a implantação e manutenção de Unidades de conservação ambiental, cuja existência é de altos custos financeiros, mesmo que não haja dano ambiental específico.

A decisão final acerca da constitucionalidade do artigo tramitou no STF e traz importantes definições:

3. O artigo 36 da Lei 9.985/2000 densifica o princípio usuário-pagador, este a significar um mecanismo de assunção partilhada da responsabilidade social pelos custos ambientais derivados da atividade econômica. 4. Inexistente desrespeito ao postulado da razoabilidade. Compensação ambiental que se revela como instrumento adequado à defesa e preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações, não havendo outro meio eficaz para atingir essa finalidade constitucional. Medida amplamente compensada pelos benefícios que sempre resultam de um meio ambiente ecologicamente garantido em sua higidez.

A compensação trazida no artigo é a forma de compartilhar o custo ambiental com o usuário. A ele é transferido o custo pelo dano ou possível dano causado ao meio ambiente, trazendo inclusive que a forma estabelecida é eficaz para o objetivo constitucional de se manter o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Para registrar, o que ficou estabelecido pela decisão do Órgão Máximo, como inconstitucional foi somente o percentual a ser cobrado de cada empreendimento, pois a decisão deixou claro que “O valor da compensação-compartilhamento é de ser fixado proporcionalmente ao impacto ambiental, após estudo em que se assegurem o contraditório e a ampla defesa. Prescindibilidade da fixação de percentual sobre os custos do empreendimento”<sup>161</sup>. Ou seja, para cálculo do valor a ser custeado pelo empreendimento é preciso fundamento e debate. E para isso, já houve normas editadas pelo Ministério do Meio Ambiente, porém o percentual mínimo ainda é tema de discussões, inclusive para empreendimentos existentes anteriores a promulgação da lei, e que provocam discussões se são ou não responsáveis por custear as atividades ambientais, promovendo a compensação. Assim a definição do percentual ou o destino dos recursos arrecadados tem provocado dúvidas e discussões, inclusive se há afronta ao Inciso VI do Art. 170 da Carta Magna, que estaria comprometendo a correspondência e a proporcionalidade entre a compensação e o impacto ao meio ambiente que o empreendimento causa.

Portanto, não se discute mais a constitucionalidade do art. 36 da lei 9.930/2000, que criou a obrigação de compensação por parte do empreendedor, quando este implantar

---

<sup>161</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 3.378/D. Rel. Ministro Carlo Brito, DOU 09.04.2009.

empreendimentos de alto impacto ambiental, com ações de apoio a implantação e manutenção de unidades de conservação. Percebe-se nesta lei que a compensação tem o intuito de que haja a necessidade de uma ação equivalente ao dano que determinado empreendimento causar. Já, o cerne deste trabalho trabalha o termo de compensação tributária como uma forma de reduzir o tributo, com o valor pago em etapa anterior, como demonstrado em outras partes para o presente estudo.

Depois das reflexões sobre a não cumulatividade, do que é compensação tributária, antes de seguir, é importante uma análise da cumulatividade tributária, e verificar que é um peso na econômica. Torna o efeito cascata presente na produção e, como consequência, nos produtos. O que não se espera de um sistema tributário e esta forma afastaria qualquer possibilidade de incentivo aos gastos vinculados ao meio ambiente, por meio de medidas tributárias.

A busca de formas de reduzir o impacto dos tributos na economia tem sido objeto de muitos estudos jurídicos, assim como o equilíbrio da necessidade de recursos pelo Estado com a capacidade do contribuinte. Essa é a análise da relação primária entre sujeito ativo e sujeito passivo de uma obrigação tributária. Também há o interesse de que o tributo não seja instrumento que interrompa o crescimento e que não seja um peso para o desenvolvimento sustentável. Por isso, afirma-se a necessidade de um tributo ser razoável e proporcional à capacidade de um contribuinte e ambientalmente motivador de ações positivas e ativas que beneficiem o meio ambiente. A cumulatividade pode impedir a justiça tributária pois quanto mais etapas ou ciclos econômicos existirem entre a primeira etapa de um produto, até que chegue ao consumidor final, mais será o peso tributário, maior será a dificuldade de cumprir um dos objetivos de um tributo, que é ser razoável e proporcional à capacidade dos contribuintes.

#### 5.4 LIMITES CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A não-cumulatividade é orientada pela Constituição Federal e pelas legislações ordinárias específicas de cada tributo que adora este princípio. O PIS, o COFINS, o ICMS e o IPI, têm suas Leis submetidas aos limites constitucionais. Nas considerações de Jose Eduardo

Soares de Melo,<sup>162</sup> mostra-se presente que o princípio norteador desta reflexão mantém harmonia com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, sem esquecer que o princípio destaque tem elo com os princípios constitucionais gerais, sendo que se não houver a observação destes, haverá afronta aos alicerces do Direito Brasileiro.

A expressão não-cumulatividade tem naturais implicações de cunho financeiro, sendo necessárias considerações econômicas e políticas. Nada está isolado, necessitando manter a aplicação uniforme, e dar tratamentos iguais aos iguais e desiguais aos desiguais. Jose Eduardo Soares de Melo,<sup>163</sup> explica que *“deverá impor aos agentes do ciclo produção/comercialização/prestação de serviços uma única regra de comportamento, para que seja uniforme a carga tributária incorporada ao preço dos produtos. Não será possível que algumas pessoas sejam mais beneficiadas do que outras no transcorrer do ciclo operacional”*.

Toda norma jurídica criada, exige do seu legislador, o cumprimento dos dispositivos da Constituição. Por isso, não há como a legislação específica do tributo eliminar a aplicação em todas as etapas da cadeia produtiva do princípio da não-cumulatividade. A legislação deve ter a intenção de manter todos os agentes de uma cadeia produtiva tratados de forma igualitária e dar-lhes o peso tributário de acordo com suas forças, incluindo aí os processos e atividades que visam proteger os direitos difusos, entre os quais o meio ambiente equilibrado.

Também, há se de salientar que o princípio do não confisco tem ligação direta com a não-cumulatividade. Seria afronta a esse princípio se a legislação proibisse algum tipo de crédito compensatório de tributo pago em etapa anterior. Estaria o fisco confiscando valores que equilibram a equação tributária da não-cumulatividade e nesse aspecto é possível enquadrar os investimentos na área ambiental como base para créditos internos e assim evitar o confisco do direito do contribuinte que preserva um dos direitos difusos mais apreciáveis atualmente que é o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Esse princípio, em termos de praticidade e apuração, apresenta vícios e virtudes que podem ser explorados. Os defensores da não cumulatividade destacam como virtudes desse princípio alguns fatores importantes que são analisados e comprovam a importância do sistema.

---

<sup>162</sup> DE MELO, José Eduardo Soares. **O Princípio da Não-Cumulatividade Tributária**. Limites Constitucionais Face a Legislação Ordinária. IN: MARTINS, *op. cit.*, p. 199, 2004.

<sup>163</sup> DE MELO. IN: MARTINS, *op. cit.* p. 199, 2004.

Uma virtude apontada é a neutralidade. Independentemente do número de operações que tenha sofrido determinado produto, independente de quantas empresas ele passa, haverá sempre a compensação de todo o tributo pago até a etapa anterior. Ou seja, não há imposto sobre imposto, desonerando o consumidor final.

O incremento à produção é outra virtude. O imposto não-cumulativo estimula a produção, porque reduz a carga tributária, pelo menos para as empresas ou atividades que trabalham com margens brutas menores, com valor adicionado menor, criando um incentivo indireto para as empresas ter resultado positivo na escala da produção. De fato, esta quantidade a mais, além dos resultados econômicos ditos, tem grande importância social, na geração de emprego e renda.

Ainda, sobre as virtudes, cita-se a transparência, entendida como a possibilidade de se conhecer o ônus do tributo independentemente do número de operações pelas quais passa a mercadoria, sendo apenas um outro modo de expressar a neutralidade. O contribuinte, consumidor, observa e sabe qual o imposto embutido no preço que está pagando de um determinado produto.

Já entre os defeitos ou inconveniências da não-cumulatividade, apontados por Hugo de Bruto Machado<sup>164</sup> em suas obras, destaca-se o peso dos tributos que adotam o princípio, quando estes produtos tem mais incremento, seja por força do custo de produção dos insumos, seja pela necessidade de mão de obra qualificada, seja pelas margens operadas no mercado. Assim também há inconveniências quando há produtos ligados a agricultura, já que esta não tem créditos ou em montante diminuto sobre seus insumos, o que lhe impões também cargas tributárias maiores.

A não-cumulatividade pode prejudicar aquelas atividades que agregam muito valor de mão de obra e que têm seu maior processo dentro da sua empresa. Por isso, haverá pouca compensação de créditos, por eles não existirem e, principalmente, pelo fato de que a mão-de-obra aplicada na produção ou qualquer outra parte do processo produtivo não dá direito a créditos. E continua o doutrinador ensinando em termos gerais que a atividade pode estimular a intermediação de negócios, as pejetizações para cada etapa da produção, gerando especulações e por consequência, podendo estimular aumentos de preços.

---

<sup>164</sup> DE MELO. IN: MARTINS, *op. cit.* p. 199, 2004.

Se houver mais etapas de intermediação pode dar efeito contrário ao da especialização. A ideia aqui é que não seja estimulada a criação de etapas, através de terceiros – outras empresas – somente para que haja créditos tributários e se “esqueça” de manter-se a especialização de uma atividade, voltando olhares apenas para o aspecto tributário e criando a ineficiência produtiva.

Outro ponto contra a não-cumulatividade são as alíquotas elevadas. Na prática é usual, para que o efeito da arrecadação não seja de todo prejudicado. O custo tributário pode ser elevado, caso a legislação específica restrinja o direito a créditos. Pode-se citar os transportes, como exemplo. A legislação do COFINS estabelece uma alíquota de 7,60% para o cálculo do débito e do crédito. Como se viu anteriormente, o débito é originário das saídas e o crédito da entrada dos insumos. Porém, questiona-se na prática qual o conceito de insumo, o que gera dúvidas. E mais, a autoridade administrativa tem restringindo demasiadamente o direito ao crédito pela restrita aceitação de produtos como insumo o que configura uma afronta às necessidades de custos para desenvolver a atividade, como dito no setor de transporte, há de se considerar pedágio, alimentação de trabalhadores na estrada, rastreamento via satélite e tantos outros como insumos e seus montantes geradores de crédito.

O sistema se torna, com a compensação, utilizando-se o débito e o crédito, um tanto complexo e com maior dificuldade de controle. Assim, como outro defeito, aponta-se o ensejo à fraude, cuja visão seria a possibilidade de aproveitamento de créditos indevidos e que por ser complexo, não daria condições ao fisco de controlar as fraudes. Levaria vantagem quem mais preparado está e melhor “esconder” as formas de cálculo dos valores compensados. Seria a forma de criar créditos para reduzir os impostos devidos. Créditos criados e não oriundos de operações lícitas. É difícil controlar todos os créditos e garantir que o uso é somente o devido. Cabe à autoridade administrativa competente o conhecimento para evitar isso. Aliás, nos dias atuais, tecnologia e invocação são marcas constantes nas atividades do fisco, o que reduz drasticamente o defeito exposto nesse momento.

Destacam-se dois itens que são considerados defeitos da não cumulatividade. Um deles é o conflito, ou seja, como a não cumulatividade envolve muitos pontos subjetivos, haverá sempre distorção e diferenças de entendimento entre o contribuinte e o fisco. Aumentam os atritos na relação fisco-contribuinte e o controle burocrático. O Outro defeito é o elevado custo burocrático para quem recebe ou pago o tributo. A Fazenda tem de despender custos para

fiscalizar e controlar todos os meios de fuga dos impostos. O Contribuinte deve estudar profundamente a legislação, manter-se atualizado e ter boas assessorias para constantes apoios, mas, que merecem investimentos específicos.

A complexidade pode aparecer, para alguns operadores, como uma dificuldade. Pelas normas e técnicas necessárias para a apuração. Porém, não se pode confundir algo complexo com incoerente ou injusto. Sabe-se que as normas são muitas e por isso entende-se que existem normas complexas que merecem todo o cuidado e melhor entendimento para a melhor aplicação.

Os argumentos são fortes tanto para atribuir virtudes como defeitos ao princípio da não-cumulatividade. Porém os defeitos são todos eles sobre situações de erros ou ilegalidades, que realmente devem ser combatidas, de forma peculiar, com instrumentos próprios. Ou seja, evitar um princípio que privilegia a produção e que onera de acordo com o valor agregado, parece justo nas visões econômica e social, sem falar em termos de globalização e estrutura de integração. Os países da Comunidade Econômica Europeia adotaram o princípio da não-cumulatividade como meio de integração tributária, o que força a reflexão que existe um equilíbrio fiscal e jurídico nas relações por ele contempladas.

A importância da não-cumulatividade tributária é nítida. As discussões acerca da variabilidade de sua apuração, seja nos créditos, seja na forma de compensação existe desde a sua aplicação no direito tributário brasileiro, ainda sob a luz das Constituições anteriores e por isso há espaços para dar mais amplitude a sua interpretação. Assim a ampliação das bases geradoras de crédito tributários que abatem o valor do débito na operação são importantes e necessárias. A Atualização do conceito de insumos e ampliação dele colocam o princípio da não cumulatividade na atualidade.

## 5.5 GASTOS COM ITENS DE CONSUMO E INSUMOS – A ESSENCIALIDADE DA NATUREZA

Para que o contribuinte saiba o valor efetivo para ser recolhimento de um imposto é preciso apurar corretamente o valor do débito, que é efetuado sobre as receitas, e o valor do crédito, que é apurado sobre compras, insumos e entradas.

Primeiramente, a apuração correta do débito é cercada de interpretações diversas, que acabam sendo uniformizadas após grandes discussões teóricas, técnicas e jurídicas. O começo de tudo se dá no conceito de receita, faturamento e saídas.

Antes de seguir indica-se novamente os tributos que estão sujeitos a não cumulatividade: ICMS, IPI, PIS e Cofins, portanto, a apuração do débito depende da correta interpretação dos conceitos.

Para fins de ICMS o que importa são as saídas e seus destino. O principal ponto para apurar o débito é que haja a circulação da mercadoria e a transferência de propriedade desta. Quanto ao destino, as alíquotas variam, podendo zerar quando for à exportação. De maneira geral, estes são os critérios para haver os débitos do ICMS. Porém esta é apenas a primeira para chegar ao valor efetivo do recolhimento.

Para fins de IPI o valor do débito deste tributo é sobre as vendas efetuadas a contribuintes situados no país e isentas são as vendas à exportação, evidenciando-se que este tributo é seletivo, ou seja, tem maior ou menor carga tributária de acordo com o interesse e incentivo governamental, pois esse encargo tem potencial de regulação de mercado.

Já o débito do PIS e o Cofins têm trazido maior discussão uma vez que o conceito de receita e faturamento tem criado embates conceituais intensos, que chegaram aos tribunais. A incidência do PIS/COFINS sobre *“a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida”* como é trazido no art. 2º da Lei 9.718/1998 é que estabelece os débitos dos tributos. Esse conceito mostrou-se demasiadamente largo o que levou a discussão jurídica. O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional essa definição e também estabeleceu em 2017 que não faz parte do faturamento o ICMS sobre as vendas. Essa aliás, foi uma longa discussão judicial e que representou um grande impacto financeiro aos cofres públicos, definida como a tese do século, pois representou uma impactante vitória aos contribuintes e por consequência uma redução de arrecadação aos cofres públicos.

O Recurso Extraordinário com repercussão geral, RE nº 574.706/PR, determinou a regra *“para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS”*. Ficando claro a partir desta interpretação a restrição do chamado tributo sobre tributo. Portanto, o ICMS não pode fazer parte da definição de faturamento, pois aquele é transferido integralmente aos Estados, não auferindo aumento de patrimônio ao contribuinte, sendo esse mero repassador dos recursos ao estado.

Embora o débito dos quatro tributos relatados anteriormente seja merecedor de análises, os conceitos estão mais claros e podem ter discussões pontuais mais aprofundadas. Cabe ainda salientar que, em relação aos débitos, caberiam reduções tributárias sobre produtos vinculados à proteção ambiental ou produtos que valorizem a matéria-prima e os chamados serviços ambientais, como já percebido por Alexandre Altmann, antes referido.

As controvérsias na não cumulatividade circularam na sua grande maioria da questão da apuração do crédito, ou seja, do valor a ser abatido do débito apurado sobre as receitas é preciso uma reflexão mais profunda sobre a origem desses créditos e a interpretação mais afinada entre a legislação, as normas inferiores de apuração, o desejo de quem calcula e outros fatores que sempre permeiam o montante do crédito a ser utilizado.

As partes têm interesses distintos na apuração dos créditos. Os órgãos fiscalizadores através de seus operadores, digam-se fiscais, auditores ou funções assemelhadas buscam e orientam restritivamente o uso dos créditos. Já os departamentos fiscais, pelos seus operadores, ou por consultores, advogados e contadores aparecem noutra ponta, alargando as possibilidades de crédito.

Basta analisar os ditos acima que já se percebe um conflito de interesses e contradições fatalmente surgem nas interpretações.

Para entender a razão da existência destes pontos antagônicos é fundamental a reflexão dos pontos anteriormente trazidos sobre a não cumulatividade, sobre princípio e técnica de apuração de tributos, a sua origem e fundamentos para sua aplicação, que surgiu justamente para eliminar o imposto sobre imposto, tendo essa o principal fator de implantação, fortalecendo a ideia de que o tributo que utilizar essa forma de apurar o valor devido estará sempre compensando o que foi recolhido aos cofres públicos em etapas econômicas anteriores, mensurando assim o custo tributário de acordo com as margens de resultado.

O IPI, o ICMS, o PIS e o COFINS são os tributos centrais deste estudo, pois são o que receberam permissão constitucional para, assim, serem apurados. São eles que terão direito a apuração de créditos sobre os gastos efetuados para a produção naquele momento da cadeia produtiva. Em outras palavras são os tributos que poderão apurar o crédito sobre suas entradas, suas compras.

Uma empresa para produzir e vender seu produto necessariamente vai comprar matérias primas, energia elétrica, terá gastos com bens imobilizados, manutenção, combustíveis, comunicação, mão de obra entre tantos outros.

Para fins de ICMS e para a compensação do ICMS, os regulamentos deste tributo geralmente trazem que é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, dentro das normas aplicáveis e regulamentares.

No tocante ao ICMS já se observa controvérsia. Enquanto que no art. 155, inciso II, parágrafo 2º da Constituição Federal está estabelecido o direito da compensação do que for devido em cada operação (ou etapa) anterior em montante igual ao valor cobrado naquela etapa, o Regulamento de ICMS do RS, por exemplo traz em seu art. 31, inciso I, letra “b” que os créditos relativos à mercadoria destinada para uso e consumo só poderão gerar créditos às empresas compradoras a partir de 01/01/2033. Um flagrante confronto com a constitucionalidade.

Aparece, assim, espaço para discussões, interpretações, tolhimento de direito a crédito para compensação. Torna-se claro, no entendimento do fisco, que os gastos, seja em insumos, seja em bens destinados as tarefas ambientais, mesmo que ao circularem pela economia, mesmo que aconteça o fato gerador, criando assim a obrigação para os contribuintes que vendem o produto de contribuir para com o ICMS, não geram direito a crédito de ICMS, para efeitos de compensação. Uma realidade que afronta ao princípio da não cumulatividade.

Mas, mais que uma afronta, uma desmotivação para os investimentos em ações e equipamentos ambientais, até porque um dos fatores que mais motivam os empreendedores são os impactos financeiros que aqueles investimentos provocam. E recuperar tributariamente parte dos valores investidos na redução do desembolso financeiro a título de tributos agrada e motiva.

A Carta Magna brasileira, em seu texto original, fundamenta a ordem econômica na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo entre vários princípios elencados no seu art. 170, o que destacamos é o inciso VI, sendo este a defesa do meio ambiente, o que por si só já demonstra uma vinculação entre o estímulo a econômica com desenvolvimento sustentável, o que seria motivo de total incentivo aos investimentos verdes, inclusive na via

tributária, através da não cumulatividade, contemplando-a, por meio da autorização de créditos para compensação na apuração dos tributos.

Observando a Emenda Constitucional 42/2003 percebe-se uma crescente e significativa potencialização para as atividades que impactam positivamente o meio ambiente, deixando evidente a necessidade de tratamento diferenciado a quem produz ou presta serviços com esmero e sensibilidade ambiental.

Ao negar o direito a apuração e aproveitamento de créditos sobre insumos, máquinas, equipamentos ou outra forma de preservar, recuperar ou ampliar a consciência sobre o mundo natural é ir contra o prenúncio constitucional e ferir o princípio, também constitucional da não cumulatividade.

Já, ao falar das controvérsias sobre os créditos para apurar o PIS e o COFINS, passam pela interpretação do conceito de insumos. Aliás, uma ampla discussão invadiu as atividades da área tributária, seja de forma administrativa, seja no mundo jurídico.

Difícil é por limites no conceito de insumos para uma empresa. Há uma certeza de que insumo terá conceito diferente de acordo com o tipo de empresa, a atividade que ela exerce, a realidade inserida, os sujeitos envolvidos, a importância que cada gasto tem na composição do custo de um produto.

Quando é informado que o crédito de um tributo acontece sobre os gastos efetivos na operação anterior, há muito mais que uma industrialização, que comercialização ou prestação de serviços naquela etapa, há inúmeras outras que contribuem para que a operação do momento esteja sendo praticada de forma plena e completa, para que seja concretizada. E em todas elas a quantidade de insumos é grande e podem ser denominados de diversas formas, como custo, despesa e investimento.

Sobre composição de custos de um produto, há de se ter sensibilidade para todos os insumos que compõem os produtos finais, a fim de abranger inclusive os gastos ambientais, conforme o impacto ambiental produzido. Estes necessariamente devem incorporar o custo com a internalização dos custos das externalidades. Essa ação demonstra claramente que os gastos com as externalidades são insumos, porém, mesmo que assim não entenda o fisco, ele representante do Estado, que necessariamente deve ser o guardião principal e incentivador de ações positivas ambientais. É mais uma vez garantir a presença do princípio do protetor-

recebedor, que, de forma direta, terá brindado seus investimentos verdes com créditos tributários, apurados pela não cumulatividade.

Insumos é o conjunto dos fatores empregados pelo empreendedor para que se obtenha o produto final, nele estão inseridas as matérias-primas, a energia, o trabalho, a amortização de capitais investidos e tantos outros. Portanto, para o gasto ambiental ser incorporado como insumo, basta a redução da visão arrecadatória imediatista do Estado, para se tornar uma política pública de meio ambiente.

Feita essa ligação entre os gastos ambientais com insumos, volta-se a discussão do conceito de insumos, cuja legislação não cumulativa ficou a cargo da lei infraconstitucional, como trazido neste julgado:<sup>165</sup>

[...] percebe-se que, ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, o regime não-cumulativo das contribuições ora discutidas foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que sujeitar-se-ão a tal sistemática.

Houveram discussões, desde a publicação das leis que permitiam a apuração do PIS e COFINS, com direito a compensação do valor pago em etapas anteriores. No primeiro momento estava mais forte a corrente que julgada que insumo seria nos mesmos parâmetros que a legislação do IPI trazia, ou seja, somente bens e serviços que fossem aplicados ou consumidos diretamente na produção, comercialização ou na prestação de um produto ou serviço.

Em um segundo momento, houve uma abertura ampla do conceito de insumo, considerando tudo o que é gasto dedutível para fins de apuração do IRPJ, ou seja, aquilo que de alguma forma seja gasto que reduza o resultado de um contribuinte. Algo extremamente amplo, o que facilitava e muito dar o direito de crédito para compensação, para o contribuinte que aplicasse recursos em ações verdes, que se observado miopemente, seria um facilitador e tanto, porém os reflexos disso eram por demais negativos ao Estado.

Já, em um terceiro e atual momento, o conceito de insumo, com entendimento intermediário, onde se pode considerar insumos os bens e serviços essenciais aos processos produtivos ou necessários para a prestação de serviços. Sobre o conceito essencial entende-se

---

<sup>165</sup> BRASIL. JUSTIÇA FEDERAL. 4ª Vara Federal de Caxias do Sul. Sentença de Embargos à Execução Fiscal nº 5014314-32.2020.4.04.7107.

como aquele gasto sem o qual a atividade produtiva se torna inviável ou no mínimo prejudicada consideravelmente.

Com todo o exposto, dispondo sobre a construção da tutela jurídica ambiental, do vínculo da natureza e a econômica, sobre a compatibilidade entre desenvolvimento e proteção ambiental há como afirmar seguramente que os gastos vinculados à natureza são essenciais, pois já afirmado alhures, a natureza é essência e qualquer atividade é um subsistema daquela, e o tributo é um componente do subsistema, portanto os gastos são ambientais sim essenciais e a sua ausência pode tornar inviável a atividade produtiva, se não no momento, a curto, médio ou longo prazo a ausência dos elementos naturais acabam com a atividade econômica, provando mais uma vez que a natureza é o limite da economia. Portanto, basta trazer este conceito para entender que investir nas ações da área é possível gerar créditos compensatórios de PIS e COFINS.

Porém esse conceito de essencialidade, com os detalhes da necessidade de serem insumos inevitáveis ao processo produtivo ou ainda que sua falta prejudica substancialmente o mesmo processo produtivo, só foi possível após grandes discussões nos tribunais. Foi o ministro relator do STJ Napoleão Nunes Maia Filho, quem pacificou o entendimento em fevereiro de 2018, na 1ª Seção do STJ julgou, sob o rito dos recursos repetitivos, o Recurso Especial 1.221.170<sup>166</sup>, o chamado Caso Anhambi, assim houve uma pacificou do entendimento daquela corte, trazendo a tese intermediária para o uso corriqueiro em todo o país.

Essa interpretação fundamentou-se nas seguintes premissas:

- Necessidade de respeitar o comando estabelecido no artigo 3º, II, das leis 10.637/02 e 10.833/03 que estabelece que o que dá direito a crédito são os bens e serviços adquiridos, além dos custos e despesas incorridos.
- O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

---

\* Ementa tributário. Pis e cofins. Contribuições sociais. Não-cumulatividade. Creditamento. Conceito de insumos. Definição administrativa pelas instruções normativas 247/2002 e 404/2004, da srf, que traduz propósito restritivo e desvirtuador do seu alcance legal. Descabimento. Definição do conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Recurso especial da contribuinte parcialmente conhecido, e, nesta extensão, parcialmente provido, sob o rito do art. 543-c do cpc/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

<sup>166</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. REsp 1.221.170.

- A “essencialidade” ou “relevância” se verifica a partir do “teste de subtração”, ou seja, é possível fazer um teste e comprovar que a retirada daquele insumo obstará a atividade, isto é, impossibilitaria a prestação do serviço ou da produção ou, ao menos, ocasionaria substancial perda de qualidade do produto ou serviço.

A partir do momento em que o contribuinte, voluntariamente, ou de forma compulsória investir em preservação, nas suas mais variáveis facetas, esses investimentos devem ser considerados insumos, pois nada mais essencial e relevante do que o bem natural, por tudo aquilo que já foi dito, a natureza sendo o grande sistema da vida e as atividades econômicas sendo um dos subsistemas desta. A preservação do sistema é essencial, é relevante, pois sem ele não há nenhum subsistema que se mantém.

O crédito tributário sobre os insumos verdes não foram debatidos na decisão de 2018 no STJ, não são acolhidos nas posições administrativas da Receita Federal do Brasil, através de suas Instruções Normativas, Atos Declaratórios ou Soluções de Consultas que divulga normas do direito a créditos sobre insumos, mas cabe a todos envolvidos com o estudo sobre o meio ambiente, das mais diversas forças encorajar o debate, pois as ações ambientais precisam ser financiadas, e aqui nesta seara há uma grande oportunidade.

Até porque a decisão do STJ não trouxe limitações de crédito a insumos somente consumidos no processo produtivo ou na prestação de serviços em si, mas trouxe a possibilidade de creditamento de gastos posteriores a esses processos, como por exemplos gastos de fretes para entregas dos produtos acabados, isso colabora com um trecho do acórdão REsp 1.221.170: *“para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”* o que leva a crer no aproveitamento de créditos sobre qualquer dispêndio para manutenção, preservação, recuperação ou mesmo conscientização ambiental.

A aplicação ampla do princípio também traz presente a limitação constitucional do poder de tributar, pois representa uma forma de ajuste jurídico e econômico, visando a mais correta incidência tributária sobre determinado produto final. Ao aplicar a não cumulatividade ainda é possível ver presente ordenamentos constitucionais, como o da livre concorrência e da ordem econômica, reduzindo a participação do tributo na formação do preço de venda de um produto.

Atender a finalidade da não-cumulatividade, que é a desoneração do consumidor final, será atingida quando dado o direito ao crédito de tributos sobre os gastos ambientais. É

claramente um instrumento econômico para as políticas ambientais e a tese de restrições sobre tais gastos é criar distância da justiça tributária e como consequência secundária desperdiçando a motivação e estímulo a proteção ambiental.

## 5.6 CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS ADICIONAIS SOBRE GASTOS AMBIENTAIS

Se a forma de apuração é híbrida, dela pode-se extrair incentivos diretos e indiretos para a proteção ambiental. Há de se destacar a possibilidade, desta forma de apurar um tributo, o gerenciamento do poder público sobre a geração de créditos, com intuito extra fiscal. A possibilidade de autorização de créditos adicionais, sejam sobre determinados gastos ou mesmo autorização sobre créditos presumidos. Explica-se ambos.

Créditos tributários sobre gastos especiais, configuram-se na ampliação da base de cálculo sobre o qual o contribuinte vai aplicar as alíquotas do tributo. Se as leis do PIS e do COFINS, por exemplos, autorizam o crédito tributário sobre gastos considerados como insumos, poderia esta mesma lei ampliar a base de valor para gastos utilizados na eliminação de externalidades negativas ou ainda sobre valores aplicados em educação ambiental ou participação da empresa em atividades socioambientais, sem a necessidade de se infiltrar nas discussões se é ou não é insumo, se é ou não é essencial. Uma legislação sensível a temas ambientais pode trazer elementos vinculados a preservação que facilitem e tragam segurança na apuração de créditos.

A segurança tributária é um dos itens que mais preocupam os agentes econômicos privados, pois representam uma parcela considerável dos custos de um produto ou serviço. Quando há dúvidas sobre a possibilidade de geração de créditos para a efetivação do princípio da não cumulatividade, nada melhor que ter um texto legal explícito para abarcar a possibilidade de créditos tributários, presumidos ou reais. Assim, há uma clara necessidade de uma produção jurídica a respeito, que autorize literalmente a geração desses créditos e fazer valer o princípio do provedor-recebido, com segurança tributária e em consonância com as contemporâneas leis federais 14.119/2021 e 14.260/2021, por exemplo.

Créditos tributários presumidos são a possibilidade de gerar valores diferenciados e como o próprio nome traduz, presumindo-os sobre determinados gastos, que comprovadamente atingem os objetivos de proteção coletiva, a serem compensados, ou seja, são créditos

adicionais gerados sobre gastos ou mesmo sobre resultados atingidos, desde que sejam vinculados às ações ambientais.

Sobre créditos presumidos, para maior entendimento, busca-se exemplo já existentes e que podem servir de inspiração. Quando uma empresa que apura tributação do ICMS sobre suas saídas, através da não-cumulatividade e compra de insumos de origem animal diretamente de pessoa física, produtor rural, (este não tem incidência de ICMS sobre suas saídas) terá direito a um crédito presumido sobre o valor da negociação com aquela pessoa física, ou seja, mantém o equilíbrio na cadeia produtiva e o incentivo a negociação com o setor primitivo conduzido por pessoas naturais

Assim, a reflexão neste momento é criar norma jurídica que permita créditos presumidos sobre gastos que tenham incentivo a temática positiva ambiental, como por exemplo, a contratação de educadores ambientais ou mesmo campanhas de conscientização ambiental, poderiam existir autorização para créditos sobre estes gastos.

Esses créditos presumidos podem acontecer tanto para o PIS, COFINS E IPI. Dependeriam de um movimento da União para tornar a ideia prática, ou seja, uma conscientização que envolva Deputados Federais, Senadores da República, Ministros do Governo Federal e do Chefe do Executivo Nacional.

A exclusividade, no entanto, não é somente federal, o ICMS também pode adotar créditos presumidos sobre gastos ambientais, até porque já utiliza em sua normatização essa figura, basta ampliá-la para os dispêndios ambientais e neste caso um envolvimento com Deputados Estaduais, Secretários dos Governos Estaduais e Governadores.

O fato é que, independentemente do tributo envolvido ou do Ente Federado, a sociedade civil organizada, pode e deve ser ativa na construção deste conceito, que demonstra capacidade extrafiscal do tributo, mas que também vai ampliar a forma de atuação do Estado, que depende de uma visão ampla e com viés de investimento negativo, ou seja, abrir mão de arrecadação - já que créditos presumidos ou real reduzem a arrecadação - para que os meios de produção façam seu papel junto ao meio ambiente e a sociedade envolvida “gastando recursos verdes” para preservar ou recuperar o que no futuro seria papel do Estado, o que demandaria recursos de arrecadação de tributos.

A maturidade do Estado, do Contribuinte e da Sociedade são fundamentais para entender o processo. Abre-se mão de arrecadar, incentiva-se o contribuinte a investir no meio

ambiente e a necessidade de recursos para tratar um problema não é mais essencial, pois o problema foi evitado e com um ganho imensurável, o meio ambiente original foi preservado. É sair dos instrumentos de comando e controle do Estado, onde este, alicerçado em normas jurídicas determina padrões de normas de uso, fiscaliza, pune, enfim deveria estar presente em tempo integral na condução de políticas ambientais, o que se sabe é quase impossível.

Evidencia-se a maturidade deste princípio para colaborar com os princípios da declaração de Estocolmo, como também para o desenvolvimento sustentável. Aqui uma ação na prática para que o tributo contribua para a tutela jurídica ambiental, onde é possível conciliar e termos resultados altamente positivos e práticos para o princípio do protetor-recebedor e da não-cumulatividade, onde a natureza será a grande beneficiada, através da eficiente do uso dos recursos.

Em mãos da sociedade brasileira, uma Constituição que incentiva a livre iniciativa e o trabalho humano, como fundamento da ordem econômica, que prevê tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental produzido. A Lei Máxima brasileira também estabelece que é direito de todos termos um meio ambiente ecologicamente equilibrado, cabendo a todos o dever de defendê-lo e preservá-lo. Iniciativas legislativas e executivas estão criando, mesmo que timidamente, novas formas de colocar em prática os ditames constitucionais.

Fica evidente que a área tributária é um cenário fértil para cumprir a ordem constitucional através do princípio da não-cumulatividade, gerando ferramentas capazes de fortalecer os pilares ambientais, explicitando e concretizando o princípio do protetor-recebedor, com iniciativas integradas, integradoras e coletivas onde o mundo natural é o centro.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Se o tributo é o que financia o Estado e este é quem fiscaliza, também é quem cria alternativas para preservar o meio ambiente. Porém, o Estado não consegue estar em toda a parte, o tempo todo. Seja, porque Ele é constituído por representantes da população, o que já demonstra que não há um membro Estatal para cada indivíduo para fiscalizá-lo, mas sim para representá-los; seja porque, sua movimentação é burocrática, lenta, e, algumas vezes, ineficiente, ou ainda por outros motivos por demais conhecidos na vida brasileira que são os desvios de conduta. O Estado não é presença constante no dia a dia de toda a população. Por isso, mecanismos inteligentes, de envolvimento, de engajamento e de retribuição podem ser um caminho interessante a percorrer, e o tributo ambiental é apontado como um desses mecanismos, por ser um instrumento econômico, baseado no princípio do direito ambiental do PPP – Princípio do poluidor pagador e do Princípio do Protetor recebedor.

Trata-se de dar um ressignificado a conceitos obsoletos de atuação, tanto do indivíduo quando do estado, quando das atividades de produção, de sustento das necessidades básicas ambientais. Mesmo que a visão seja considerada otimista, há condições de se ter uma ação positiva, proativa e principalmente à frente do dano ambiental.

Sabe-se, claramente, que o tributo é carregado de conceitos históricos negativos, de preconceções que tentam demonizá-lo, o que precisam ser vencidos, isso porque o tributo é a tradução da ordem social na prática. E, se o Tributo Ambiental carregar características, há pouco mencionadas, terá dificuldades a mais de ser implementada, carregado de desconfiança e descrença. Aliás, nada de novo para o que é novo. Toda mudança gera percepções e sentimentos negativos que precisam ser superados, em qualquer área. O ser humano tende a ser estático quando não provocado, quando não exigido. Saber que esse é um entrave é importante para não parar e sim para superar.

Ao tratar de tributo ambiental, é preciso aprofundar conceitos de princípios constitucionais, princípios ambientais e princípios tributários para reduzir as amarras negativas do tributo e demonstrar que o ambiental é sim capaz de trazer novas formas ao desejado crescimento sustentável, onde o tributo terá sua função extrafiscal destacada, e sua criação respeitará a Constituição, não ferindo a isonomia e a capacidade contributiva do contribuinte e aos sujeitos passivos não levará efeitos retroativos. Também, deve ser construído com amplo

debate público, sendo traduzido em lei, respeitando o princípio da anterioridade e os limites do poder de tributar estabelecidos pela Carta Magna. Também, é preciso verificá-lo para não ferir outro princípio da vedação do confisco, o que estaria inviabilizando o contribuinte ambientalmente inserido.

O tributo é um dos elementos que podem romper uma história de atividades que estavam dissociadas. A preservação ambiental e o interesse econômico. Ambos passaram por tempos distanciados, como se não houvesse relação entre ambos. Ainda há uma cultura enraizada de que não há compatibilidade entre ambos, o que se ousa discordar, aliás a própria Constituição Federal aponta que a ordem econômica tem na defesa do meio ambiente um dos seus princípios importantes.

A natureza é a limitante do processo econômico, isso porque os recursos naturais são escassos e finitos e, portanto, devem merecer ações de valorização, incluindo a econômica como um ramo da ecologia, o que demonstra uma nova visão. Necessário é compreender que as atividades econômicas entraram em um novo estágio, e precisam acima de tudo, estar em sintonia com os bens naturais, em uma visão holística dos acontecimentos, do mundo onde se está inserido, visando o desenvolvimento sustentável.

O engajamento da sociedade para com o tema ambiental, tem adeptos com graus de envolvimento diferentes. E, só por isso, percebe-se a necessidade de termos posições ou atitudes diferentes, de acordo com a percepção que cada membro tiver do tema ambiental. Afasta-se assim o tratamento igual aos desiguais, usando-se ferramentas diferenciadas, como as tributárias. Contribuintes positivos, aqueles engajados, preocupados e ativos na construção da cidadania, na preservação constante e evolutiva do meio ambiente, merecem tratamentos positivos e encorajadores e assim serem a concretude do princípio ambiental do protetor-recebedor. Ao contrário, aqueles que pouco se preocupam com externalidades negativas serão pressionados por atividades de comando e controle estatal, com demonstração de força do estado, podendo ser inclusive em termos financeiros por meio da exação.

Portanto, há dois polos antagônicos presentes, os que preservam e os que não preservam. Para ambos o Estado pode estar presente em suas vidas, com mais ou menos intensidade. Essa presença pode ser pelo viés do tributo ambiental. Embora comum para todos os contribuintes, a dosimetria da carga tributária pode ser instrumento para induzir ações ambientais positivas capazes de construir um cenário motivacional, de valorização das ações que adicionam e

antecipam qualidade ao meio ambiente. Já, ações ambientais negativas, as que criam ou potencializam externalidades danosas seriam contempladas com uma exação maior, capaz de prover recursos ao estado para que desenvolva ações de comando e controle, com a presença firme e ainda com maior potencialidade de preservação e recuperação do eventual dano ambiental.

Consegue-se, assim, trazer o princípio da Isonomia Tributária à baila, em detrimento do princípio da capacidade contributiva, com clareza de que o tributo ambiental que reduzirá o peso financeiro para o contribuinte positivo, porém isso não afetará o Estado, reduzindo sua capacidade de ação, pois este de fato precisará intervir menos na recuperação ambiental, esta já realizada pelo contribuinte. E isso traz uma verdade ainda maior, o meio ambiente não estará degradado, ou seja, o objetivo do Estado é atingido apenas com uma ação tributária inteligente. Na verdade, é possível afirmar que, com a *green taxes*, é atingido o objetivo da humanidade de estar com o meio ambiente preservado, mantido em seu estágio mais perfeito, o natural.

O princípio do protetor-recebedor apresenta-se na prática elementos flexíveis como medidas de apoio financeiro que se concretizam, por exemplo, através do PSA – Pagamento de Serviços ambientais, um mecanismo inteligente e moderno capaz de remunerar, por exemplos produtores rurais, agricultores por serviços que geram benefícios a toda a sociedade, seja pela preservação de vegetação nativa, conservação da biodiversidade ou restauração de florestas, entre outros.

Também pode haver a expressão do princípio com os depósitos-reembolsos, criação de mercados ou tributos ambientais, todos inseridos no contexto dos chamados mecanismos econômicos, uma forma de envolvimento de todas para a manutenção, preservação e reconstrução do meio ambiente, construída ao longo do tempo, por várias discussões e tentativas que acontecem pelo mundo, capitaneadas pela ONU e suas conferencias internacionais.

Novos comportamentos são praticados quando há incentivos. Não é diferente no meio tributário. Há inúmeros exemplos, no Brasil e no mundo, para quantificar o sucesso do método. Relembrem-se as leis de incentivos a políticas favoráveis ao idoso, ao esporte, a criança e ao adolescente, à inovação tecnológica entre outras. Quando se analisam com cuidado os resultados obtidos por essas políticas de incentivo, percebe-se uma mudança positiva nessas áreas. Construções que mudam a realidade do grupo social envolvido. Essa construção social

nestas áreas certamente é oportunidade para olhar, aplicar e ampliar incentivos fiscais verdes, como os que já existem. O IPTU verde, já aplicado em várias cidades brasileira, que reduz o custo tributário, através do incentivo de manutenção de áreas verdes nos terrenos urbano é um bom exemplo. Há ainda o ITR que é reduzido quando há áreas de preservação ambiental nas áreas rurais. Espera-se que as produções legislativas do ano, como o ProRecicle e a que instituiu a PNPSA – Política Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais tenham aderência e sucesso em seus objetivos, como as leis de incentivo mencionadas neste estudo.

Os exemplos expostos do IPTU, do ITR e ICMS, mostram-se eficiente, produzem resultados que pouco são divulgados, pela forma tímidas que os incentivos fiscais verdes são conduzidos. Talvez, pelo próprio receio do Estado em perder arrecadação, há pouca divulgação sobre o tema e também pouco espaço nos meios de comunicação.

Há alternativa de espelhar-se nas leis de incentivo existentes como as Leis de Proteção e Incentivo ao Idoso, ao Esporte, à Cultura ou da Criança, onde entidades sem fins lucrativos apresentam projetos de realização de atividades focadas e reais para as ditas áreas. Projetos com fundamento, bem estruturados, com credibilidade e aprovados por órgãos estatais fiscalizadores, são autorizados a captar recursos junto a iniciativa privada. Obtendo sucesso na captação, o projeto deve ser fielmente cumprido sob pena de severos danos aos proponentes e seus responsáveis legais. Em contra partida a iniciativa privada apoiadora, reduzirá os valores devidos ao Estado a título tributário.

Sendo o meio ambiente uma área social sensível é obvio que necessita de recursos e bons projetos, que podem ser elaborados por entidades sérias, sem fins lucrativos e com foco único no meio ambiente. Bons projetos e entidades que podem, a exemplo das outras áreas captar recursos junto a iniciativa privada, para aplicar na preservação ambiental. Basta espelhar-se em exemplos que deram certo.

Outro incentivo fiscal possível e inovador é buscar inspiração na Lei do Bem, a lei que incentiva a inovação tecnológica do próprio contribuinte, onde ele reduz seu próprio tributo quando comprova que está inovando seu parque tecnológico, para trazer a inovação verde incentivada ao próprio contribuinte, onde este poderia reduzir tributos quando comprovar a inovação tecnológica verde. Instigante tema, capaz de provocar a necessária evolução no debate. Mas, mais uma vez, é possível demonstrar a força de um incentivo.

Incentivar é dar a opção a outrem que faça o que se quer fazer, ou que é necessário fazer. Portanto, se existe uma política pública clara sobre o meio ambiente e também esteja presente o dispositivo constitucional para termos um meio ambiente equilibrado, lançar mão de incentivos fiscais verdes é simpático, necessário e urgente.

Outro ponto importante é lembrar que o tributo ambiental pode carregar fortemente a função extrafiscal. Nesse caso, quando o Estado precisa de uma intervenção firme, que altere o comportamento da sociedade, é possível valer-se desta ferramenta social para implementação, reforço de uma política pública voltada ao meio ambiente, isso transforma o tributo em um instrumento de condutas e atividade sociais. Portanto, abandona-se o que mais se percebe no tributo, sua função arrecadatória.

O Estado tem a função de conduzir políticas públicas que são demandadas pela sociedade. Com o tributo ambiental, explorado com viés extrafiscal não impedirá o desenvolvimento de atividades econômicas, a não ser que alguma atividade comprometa o ambiente ecologicamente equilibrado. Outro ponto é estar incentivando as atividades que respeitam, as que convivem de forma harmoniosa com a natureza.

Observa-se que o Estado fiscalizador, uma posição mais moderna para as funções deste ente, é muito mais eficiente do que o Estado executor. E nesse contexto é natural observar a necessidade de excluir os caminhos tortuosos que percorre o recurso originário do tributo até a aplicação nas áreas ambientais. Fiscalizando, cria-se uma menor necessidade de recursos, o que abre oportunidade para termos o duplo dividendo com o tributo verde, ou seja, levará maior ou menor participação do estado na vida contribuinte, na medida em que este faça o seu papel como membro ativo na preservação, passando, assim, esse tributo a ter função extrafiscal. Esse efeito de controle traz o envolvimento de todos, poluidores ou não poluidores, sendo necessária a presença do Estado de acordo com o grau de comprometimento do contribuinte.

O tributo ambiental, base deste trabalho, tem se demonstrado um bom instrumento econômico. Usado com sucesso em várias partes do mundo, tem, também, sido utilizado no Brasil. Sua função fiscal e extrafiscal tem muito espaço ainda para debates e implantação mais efetiva. A forma de aplicá-lo também merece mais estudos e o foco nas páginas anteriores foi demonstrar que o princípio da não-cumulatividade tem espaço para aderir e ser enquadrado como um elemento do tributo ambiental.

Instituído no Brasil em 1956 e hoje adotado pelo IPI, ICMS, PIS, COFINS, ISS e a CIDE, a não-cumulatividade trouxe uma forma, se não a melhor, mas uma opção de se eliminar o efeito inconveniente da cumulatividade nos tributos brasileiros. Esse princípio, na sua essência, consegue tributar os valores agregados em cada etapa da cadeia produtiva, através de um sistema de compensação de valores pagos em etapas anteriores. Embora, aparentemente, seja burocrático na forma de apuração, a não-cumulatividade, é a forma que elimina o efeito cascata.

Existe as dificuldades de interpretação da legislação, das diferenças de visões entre contribuintes e fisco, porém o princípio da não-cumulatividade, é o caminho para a tributação justa. Os problemas enfrentados por essa sistemática são os mesmos que das demais, decorrentes de desvios de conduta, interpretações indevidas, “esperteza” do contribuinte, “fúria arrecadatória” do fisco. Porém, essa forma de apuração trouxe à tona, uma possibilidade de reduzir a participação tributária no custo total de um produto, através da recuperação dos créditos existentes nas compras e gastos com bens e despesas, calculando o débito do imposto sobre as vendas. A apuração do saldo é feita pela compensação do crédito com o débito. Tem-se nesta forma a possibilidade de geração de créditos em todos os gastos gerados, de insumos, em etapas anteriores do processo produtivo.

A adaptação legislativa é necessária, permitindo que investimentos, gastos e custos praticados pelo contribuinte que se ousou chamar de positivo ambiental, aquele que impede, reduz ou elimina as externalidades negativas, ou mesmo aquele que tem externalidade positivas possa obter créditos tributários sobre aqueles valores investidos que farão a diferença ao bem natural. Essa geração de créditos será capaz de reduzir o tributo a pagar ao contribuinte positivo. É possibilitar créditos além da visão comum e permitir créditos sejam apurados ou presumidos para potencializar os investimentos ambientais. É estar em consonância Emenda Constitucional 42/2003 que potencializou as atividades que impactam positivamente o meio ambiente, deixando evidente a necessidade de tratamento diferenciado a quem produz ou presta serviços com esmero e sensibilidade ambiental.

Mesmo que o Estado tenha recursos menores, ingressando em suas contas, pois a possibilidade de créditos adicionais representará uma exação menor. Porém, antes de ser uma preocupação pela redução da receita pública, situa-nos diante de uma grande oportunidade, desde que a visão holística esteja presente. Isso porque haverá sim menor montante arrecadado,

mas em contra partida, haverá menor despesa pública para políticas de preservação e recuperação do meio ambiente, simplesmente porque esta ação foi feita pelo contribuinte, ou seja, a presença do Estado é dispensada para a prática, ficando a mesma na função de Estado regulador.

Tem-se, a partir destes dois elementos, menor receita pública e menor despesa pública, da mais alta valia: 1) a eficiência indireta do recurso público, pois mesmo não ingressando nos cofres públicos os valores serão investidos para o bem comum e será efetuado pelo contribuinte, ou seja, na origem, sem precisar ter todos os processos de arrecadação, processamento, trâmites legais, burocracias, lapsos temporais e custo da máquina pública, sendo ainda carregado do poder do contribuinte em negociar com fornecedores diversos, com a liberdade de pontos e contrapontos, fugindo das amarras da lei das licitações que o recurso público estaria sujeito. 2) o contribuinte positivo fará a ação preventiva, terá oportunidade de evitar o dano ambiental, ou ainda de forma rápida minimizará os riscos, promoverá a recuperação imediata, mas acima de tudo, faz-se presente a oportunidade de evitar o dano ao bem natural, preservando o estágio original, maior objetivo de qualquer política pública ambiental.

Portanto, é instigante a oportunidade a aplicação da não-cumulatividade verde. Se a apuração por esta sistemática já é considerada a mais justa nos processos produtivos, basta uma motivação adicional básica para também ser o mais justo para o desenvolvimento sócio ambiental, ou pelo menos uma ação com efeitos relevantes. Resta criar oportunidade de efetivas mudanças legislativas e como se sabe, estas acontecem, mediante a movimentação social, desde que estruturada, organizada e como dito, com uma profunda e necessária visão holística.

O tributo ambiental e suas facetas, seja o princípio da não-cumulatividade, a função extrafiscal ou o incentivo fiscal, ainda é algo a ser amplamente desbravado, que precisa de profundas reflexões, que vai confrontar com diversos princípios e que terá necessidade de adaptações. Mas é um caminho possível a ser percorrido e pode trazer grandes avanços para a área, simplesmente porque um dos seus pilares é reconhecer quem preserva. Motivar o contribuinte para ações prévias e não deixar para o Estado ações de recuperação. É justo, motivador, envolvente e proativo.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA FRANCE-PRESSE. Noruega é o 1º país do mundo a superar 50,00% de carros elétricos vendidos. **Universo OnLine**. Disponível em: <<https://www.uol.com.br/carros/noticias/afp/2021/01/05/noruega-e-o-1-pais-do-mundo-a-superar-50-de-carros-eletricos-vendidos.htm>>. Acesso em: 10 jun. 2021.

ALTMANN, Alexandre. **Pagamento por Serviços Ambientais: Aspectos Jurídicos para sua Aplicação no Brasil**, 2010. Disponível em: <[http://www.planetaverde.org/arquivos/biblioteca/arquivo\\_20131031141425\\_2097.pdf](http://www.planetaverde.org/arquivos/biblioteca/arquivo_20131031141425_2097.pdf)>. Acesso em: 30 set. 2021.

AMBIENTE BRASIL **Histórico da COPs**. Disponível em: <[https://ambientes.ambientebrasil.com.br/mudancas\\_climaticas/evolucao\\_do\\_debates/historico\\_das\\_cops.html](https://ambientes.ambientebrasil.com.br/mudancas_climaticas/evolucao_do_debates/historico_das_cops.html)>. Acesso em: 15 nov. 2021.

ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de; VIEIRA, João Telmo. Normas reguladoras da expansão urbana na ótica da complexidade ambiental: em busca da concretização de um ambiente ecologicamente equilibrado. In: REIS, Jorge Renato dos; LEAL, Rogério Gesta (Orgs.). **Direitos Sociais e Políticas Públicas: desafios contemporâneos**. 1ª ed. Santa Cruz do Sul, RS: EDUNISC, 2007. p. 2164.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 97.

BARBOSA, Rui. **Oração dos Moços**. 5. Ed. Rio de Janeiro: Edições Casa do Rui Barbosa, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 77.

BENJAMIN, Antônio Herman De Vasconcelos. O Meio Ambiente Na Constituição Federal De 1988. **Revista da FAE**, 2001. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/79061956.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2021.

BENTO GONÇALVES. **Código Tributário Municipal do Município de Bento Gonçalves**. Lei Complementar 183 de 27 jul. 2013.

BODANSKI, Daniel; BRUNNÉE, Jutta; RAJAMANI, Lavanya. **International Climate Change Law**. Oxford: Out, 2017. p. 35-70.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa. **Tributação Ambiental: Um estudo das taxas verdes no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2017.

BRAINLY. Logo Kyoto 1997. **Brainly**. Disponível em: <<https://brainly.com.br/tarefa/37710746>>. Acesso em: 13 nov. 2021.

BRASIL. Justiça Federal. 4ª Vara Federal de Caxias do Sul. Sentença de Embargos à Execução Fiscal nº 5014314-32.2020.4.04.7107.

BRASIL. Câmara Dos Deputados. PL 2900/2011. 02 dez. 2011. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=node01mystk5u1gm2239qf30my0tap16592897.node0?codteor=949328&filename=PL+2900/2011](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01mystk5u1gm2239qf30my0tap16592897.node0?codteor=949328&filename=PL+2900/2011)>. Acesso em: 28 jan. 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional – CTN**. Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 14 nov. 2021.

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil de 1988**. Brasília (DF). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 01 dez. 2020.

BRASIL. Governo Federal. **A Organização das Nações Unidas (ONU)**. Disponível em: <<https://www.gov.br/mdh/pt-br/navegue-por-temas/politicas-para-mulheres/arquivo/assuntos/acoes-internacionais/Articulacao/articulacao-internacional/onu-1/ONU%20-%20atualizado.pdf>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

BRASIL. **Lei da Inovação**. Lei 10.973/2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/L10.973compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.973compilado.htm)>. Acesso em: 01 maio 2021.

BRASIL. **Lei do Audiovisual**. Lei 8.685/1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8685compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8685compilado.htm)>. Acesso em: 01 maio 2021.

BRASIL. **Lei de Incentivo ao Idoso**. Lei 12.213/2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/l12213.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12213.htm)>. Acesso em: 01 maio 2021.

BRASIL. **Lei de Incentivo a Cultura**. Lei 8.313/1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8313compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8313compilada.htm)>. Acesso em: 01 maio 2021.

BRASIL. **Lei de Incentivo ao Esporte**. Lei 11.438/2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/lei/L11438compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/L11438compilado.htm)>. Acesso em: 01 maio 2021.

BRASIL. **Lei de Apoio ao Tratamento Oncológico**. Lei 12.715/2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm)>. Acesso em: 01 maio 2021.

BRASIL. **Lei de Apoio à Pessoas com Deficiência**. Lei 12.715/2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm)>. Acesso em: 01 maio 2021.

BRASIL. **Lei de Apoio à Reciclagem**. Lei 14.260/2021. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2021/Lei/L14260.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14260.htm). Acesso em: 08 dezembro 2021.

BRASIL. **Lei da Responsabilidade Fiscal**. Lei 101/2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 01 maio 2000.

BRASIL. **Lei de Incentivo a Inovação**. Lei 10.973/2004. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.973.htm). Acesso em: 01 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Tribunal Pleno. ADI 3.378/D. Rel. Ministro Carlo Brito, DOU 09.04.2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª turma, Resp 182287/PR, rel. Min. Castro Meira, DJU 30.08.2004. p. 232, 2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Res 1.221.170.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma, REsp 572649/SC, rel. Min. Castro Meira, DJU 16.11.2004. p. 244.

BRUNO, Flavio Marcelo Rodrigues; MATOS, Raimundo Giovanni França. O Acordo de Paris Na Perspectiva da Independência Energética de Washington. **Revista Brasileira de Direito Internacional**. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitointernacional/article/view/4206>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

CALGARO, Cleide; PEREIRA, Agostinho Oli Koppe; BRASIL, Deilton Ribeiro (Orgs.) **Constitucionalismo e Meio Ambiente, tomo 6: direitos fundamentais** [recurso eletrônico]. Porto Alegre, (RS): Editora Fi, 2021. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/511075284/Constitucionalismo-Meio-Ambiente>>. Acesso em: 14 nov. 2021.

CARSON, Rache. **Primavera Silenciosa**. 2. Ed. São Paulo, SP: Melhoramentos, 2010.

CENTRO DE ESTUDO INTEGRADO SOBRE MEIO AMBIENTE E MUDANÇAS CLIMÁTICAS. Centro clima. **Confira o resultado da COP-21**. Disponível em: <http://www.centroclima.coppe.ufrj.br/index.php/br/destaque/noticias/2-o-resultado-da-cop-21>>. Acesso em: 13 nov. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 198.

CONFERENCIA DAS NAÇÕES UNIDAS SOBRE O MEIO AMBIENTE HUMAN, 1972. Estocolmo, Suécia. Declaração de Estocolmo.

CORTELLA, Mario Sérgio. **Porque Fazemos o Que Fazemos**. 1. Ed. São Paulo: 2016.

CECHIN, Andrei. **A Natureza como limite da economia**: a Contribuição de Nicholas Georgescu-Roegen. São Paulo: Senac Editora/Edusp, 2010.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 46.

DE MELO, José Eduardo Soares; LIPPO, Luis Francisco. **A Não-Cumulatividade Tributária**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

DERANI, Cristiani. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 21.

DIMITROV, R. S. The Paris agreement on climate change: Behind closed doors. *Global Environmental Politics*, 2016. IN: CORAZZA, Rosana Icassatti; SOUZA, Maria Cristina Oliveira. Do Protocolo de Kyoto ao Acordo de Paris: uma análise das mudanças no regime climático global a partir do estudo da evolução de perfis de emissões de gases de efeito estufa. **Revista Desenvolvimento e meio ambiente**. v. 42. (2017). Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/index/search/search?query=Corazza&searchJournal=&authors=&title=&abstract=&galleyFullText=&suppFiles=&dateFromMonth=&dateFromDay=&dateFromYear=&dateToMonth=&dateToDay=&dateToYear=&dateToHour=23&dateToMinute=59&dateToSecond=59&discipline=&subject=&type=&coverage=&indexTerms=>>. Acesso em: 31 jul. 2020.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Brasileiro**. Direito das Coisas. 38. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

FIORILO, Celso Antônio Pacheco, FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 155.

FUNDO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA A INFÂNCIA – UNICEF. **Objetivos do desenvolvimento sustentável**. Disponível em: <<https://www.unicef.org/brazil/objetivos-de-desenvolvimento-sustentavel>>. Acesso em: 13 nov. 2021.

GERAÇÃO COOPERAÇÃO. **Cooperativismo na RIO +20**. Disponível em: <<https://geracaocooperacao.com.br/cooperativismo-na-rio20/>>. Acesso em: 13 nov. 2021.

GARCIA, Maria da Glória F.P.D. **O lugar do direito na protecção do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2007. 536 p.

GOMES, Daniela; KNOB, Natália Gomes. **Tributação Ambiental**: a contribuição dos tributos para a tutela do meio ambiente. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 32.

INSTITUTO ECO BRASIL. Rio 92. **EcoBrasil**. Disponível em: <<http://www.ecobrasil.eco.br/3-secao-geral/categoria-projetos/948-rio-92-catalogo-de-turismo-especializado-abav-embratur-expeditours>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

J. STUART MILL. **Principles of Political Economy** (Tit. orig. Principles of Political Economy, with some of their applications to social philosophy, 1848).

JUNIOR, Gonçalo. ICMS Ambiental incentiva a criação das áreas preservadas, mas com nível de proteção menor. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 29/10/2021. Disponível em: <[https://sustentabilidade.estadao.com.br/noticias/geral,icms-ambiental-incentiva-criacao-de-areas-preservadas-mas-com-nivel-de-protecao-menor,70003883596?utm\\_source=estadao:app&utm\\_medium=noticia:compartilhamento](https://sustentabilidade.estadao.com.br/noticias/geral,icms-ambiental-incentiva-criacao-de-areas-preservadas-mas-com-nivel-de-protecao-menor,70003883596?utm_source=estadao:app&utm_medium=noticia:compartilhamento)>. Acesso em: 29 out. 2021.

KRASNER, Stephen D. **Causas estruturais e consequências dos regimes internacionais: regimes como variáveis intervenientes**. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/rsocp/v20n42/08.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 57.

MAIS RETORNO. **Externalidade Negativa**, 2019. Mais retorno. Disponível em: <<https://maisretorno.com/blog/termos/e/externalidade-negativa>>. Acesso em: 01 dez. 2020.

MONTEIRO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: Reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

NALDO. **Triple Bottom Line (Linha de Base Tripla) – Conheça o conceito**. Instituto Repensar. Disponível em: <<https://www.repensar.org.br/triple-bottom-line-linha-de-base-tripla-conheca-o-conceito/>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

NERY, P. F. Como Nossos Impostos Afetam o Meio Ambiente? Política Tributária e Sustentabilidade. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, dezembro/2014 (**Boletim do Legislativo nº 18, de 2014**). Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletinslegislativos/bol18>>. Acesso em: 14 nov. 2021.

O ECO. O que é Desenvolvimento Sustentável, 2014. **O Eco**. Disponível em: <<https://www.oeco.org.br/dicionario-ambiental/28588-o-que-e-desenvolvimento-sustentavel/>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

ORGANIZAÇÕES DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. **Convenção Quadro sobre Mudança do Clima**. Conferência das Partes. 21ª sessão. Acordo de Paris. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/wpcontent/uploads/2016/04/Acordo-de-Paris.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2021.

ORGANIZAÇÕES DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. **Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/acao/meio-ambiente>>. Acesso em: 31 jul. 2020.

OST, François. **A Natureza à Margem da Lei**. Lisboa (Portugal): Instituto Piaget, 1997.

PALAIÁ, Nelson. **Noções Essenciais de Direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 18.

PENSAMENTO VERDE. Clube de Roma e o relatório “Os limites do Crescimento” (1972). **Pensamento Verde**. Disponível em: <<https://www.pensamentoverde.com.br/sustentabilidade/clube-roma-relatorio-limites-crescimento-1972/>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

PERIANDRO, Fábio. **Direito Tributário para Concursos Públicos**. São Paulo: Método, 2005. p. 46.

PERNAMBUCO. Lei 10.403/89. Institui os tributos no âmbito do Distrito Estadual de Fernando de Noronha, dispõe sobre a sua competência tributária e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?id=3311&tipo=TEXTTOATUALIZADO#:~:text=Texto%20Atualizado&text=LEI%20N%C2%BA%2010.403%2C%20DE%2029,GOVERNADOR%20DO%20ESTADO%20DE%20PERNAMBUCO>>. Acesso em: 14 nov. 2021.

PIGOU, A. **The Economics of Welfare**. Londres: Macmillan, 1920.

PILATTI, José Isaac. **Propriedade e Função Social na Pós-Modernidade**. São Paulo: Lumen Juris, 2013. p. 73.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

RACHED, Danielle Hanna. Interfaces entre o Regime Internacional de Mudanças Climáticas e a Saúde Global. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, 2016. Disponível em: <[https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S010264452016000200231&script=sci\\_arttext&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S010264452016000200231&script=sci_arttext&tlng=pt)>. Acesso em: 30 jul. 2020.

RECH, Adir Ubaldo; RECH Adivandro. **Cidade Sustentável: Direito Urbanístico e Ambiental – Instrumentos de Planejamento**. 1. ed. Caxias do Sul (RS): EDUCS, 2006.

RECH, Adir Ubaldo; GULLO, Maria Carolina; SCUR, Luciana. **Plano Diretor Inteligente: pressuposto para cidades inteligentes**. Caxias do Sul, RS: EducS, 2019. p. 7.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito Tributário Ambiental e isonomia fiscal: extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade**. 1. Ed. Curitiba: Juruá, 2015.

SÃO LEOPOLDO. **Código Municipal de Meio Ambiente do Município de São Leopoldo (RS)**. Lei Municipal n.º 6.463/2007.

SAIBA QUAIS são os 9 critérios que definem uma cidade inteligente. **Portal G1**. Disponível em: <<https://g1.globo.com/especial-publicitario/em-movimento/noticia/2018/09/10/saiba-quaais-sao-os-9-criterios-que-definem-uma-cidade-inteligente.ghtml>>. Acesso em: 31 jan. 2020.

SARLET, Ingo; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Ambiental: Introdução, Fundamentos e Teoria Geral**. São Paulo: Saraiva, p. 74-76.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 1094.

SILVEIRA, Clovis Eduardo Malinverni da. **Risco Ecológico Abusivo: A tutela do patrimônio ambiental nos Processos Coletivos em face do risco socialmente intolerável**. 1. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 2014.

SOUZA, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de. **Políticas Públicas na tributação ambiental: Instrumentos para o desenvolvimento da sociedade**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

SKODVIN, T.; ANDRESEN, S. **The Climate Regime: Achievements and Challenges**. The word ocean in globalisation. Leide, Boston: 2011. p. 170-71.

THE UNITED NATIONS FRAMEWORK CONVENTION ON CLIMATE CHANGE – UNFCCC. Organizações das Nações Unidas. **Convenção Quadro sobre Mudança do Clima**. Conferência das Partes. 21ª sessão. Acordo de Paris. 2015. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/cop21/>>. Acesso em: 31 jul. 2021.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos Fiscais no direito Ambiental**. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

WIKIPÉDIA. A enciclopédia livre. **Wikipédia**. Disponível em: <<https://pt.wikipedia.org/wiki/Compliance>>. Acesso em: 01 ago. 2020.

WIKIPEDIA. Gases do Efeito Estufa. **Wikipedia**. Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Gases\\_do\\_efeito\\_estufa](https://pt.wikipedia.org/wiki/Gases_do_efeito_estufa)>. Acesso em: 31 jul. 2020.