

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

SAULO MARTINS MESQUITA

**A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS COMO POLÍTICA DE PROTEÇÃO
AMBIENTAL**

CURITIBA

2016

SAULO MARTINS MESQUITA

**A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS COMO POLÍTICA DE PROTEÇÃO
AMBIENTAL**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Direito Ambiental, no Curso de Pós-Graduação em Direito Ambiental, Setor de Ciências Agrárias, da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Profa. Dra. Ana Maria Jara Botton Faria, PhD.

CURITIBA

2016

TERMO DE APROVAÇÃO

SAULO MARTINS MESQUITA

A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS COMO POLÍTICA DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Monografia apresentada como requisito parcial à para obtenção do grau de Especialista no Curso de Pós-Graduação em Direito Ambiental, Setor de Ciências Agrárias, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Profa. Dra. Ana Maria Jara Botton Faria, PhD.
Departamento de Economia Rural e Extensão, UFPR

Curitiba, de de 2016.

O presente trabalho é dedicado à minha querida mãe, *in memoriam*, que sempre me incentivou a buscar os meus sonhos. Ao meu querido pai pelo exemplo de caráter e admiração e a minha amada esposa por ser aquela que enfrenta ao meu lado, diariamente, os desafios da vida.

RESUMO

O presente trabalho aborda, sistematicamente, a possibilidade de criação de incentivos fiscais como ferramenta de implementação de políticas públicas ambientais voltadas ao incentivo da conservação ambiental. Primeiramente, sem a pretensão de analisar legalidade ou constitucionalidade de alguns projetos lei em votação sobre o tema, verifica-se a adesão popular a tais projetos, por meio de pesquisa na qual a população em geral é instada a votar sim ou não ao projeto, donde se observa uma verdadeira mudança de comportamento da população em relação à conservação do meio ambiente. Posteriormente, são abordados os aspectos Constitucionais e legais que autorizam a implementação de incentivos fiscais que têm por consequência da redução da tributação para aqueles que, na persecução de suas atividades empresariais, utilizem métodos tendentes à mitigação das externalidades causadas pela atividade desempenhada. Dessa forma, verifica-se se há a autorização Constitucional e legal para a medida, observados os princípios constitucionais tanto relacionadas ao meio ambiente, quanto à tributação, especialmente os relacionados com a extrafiscalidade tributária. Verifica-se, ainda, se há interferência na livre concorrência quando da concessão desses incentivos, para, ao final, verificar casos históricos da utilização de criação de incentivos fiscais ambientais no Brasil e concluir que a concessão de incentivos fiscais ambientais é um mecanismo válido do ponto de vista constitucional e legal e que é uma ferramenta capaz de estimular à adoção de práticas e modelos de produção tendentes à conservação ambiental.

Palavra-chave: Proteção ambiental. Extrafiscalidade tributária. Incentivo Fiscal.

ABSTRACT

The present work systematically addresses the possibility of creating tax incentives as a tool to implement environmental public policies aimed at encouraging environmental conservation. Firstly, without the pretension of analyzing the legality or constitutionality of some draft laws in a vote on the subject, there is a popular adhesion to such projects, through research in which the general population is asked to vote yes or no to the project, Where there is a real change of behavior of the population in relation to the conservation of the environment. Subsequently, the Constitutional and legal aspects that authorize the implementation of tax incentives that have the consequence of the reduction of taxation for those who, in pursuit of their business activities, use methods tending to mitigate the externalities caused by the activity performed are discussed. Thus, there is a constitutional and legal authorization for the measure, observing the constitutional principles related to the environment as well as to taxation, especially those related to tax extrafiscality. It is also verified if there is interference in free competition when granting such incentives, in order to verify historical cases of the use of environmental tax incentives in Brazil and conclude that the concession of environmental tax incentives is a A mechanism that is valid from the constitutional and legal point of view and which is a tool capable of stimulating the adoption of practices and production models aimed at environmental conservation.

Keywords: Environmental protection. Stimulative tax function. Tax-induced incentive.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	- Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADI/MC	- Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	- Artigo
BC	- Base de cálculo
CF	- Constituição Federal
CF/88	- Constituição Federal de 1988
CTN	- Código Tributário Nacional
IBAMA	- Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e Recursos Naturais Renováveis
ICMS	- Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	- Imposto sobre Veículos Automotores
IR	- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ITR	- Imposto Territorial Rural
LC	- Lei Complementar
ONU	- Organização das Nações Unidas
PEC	- Proposta de Emenda Constitucional
PLC	- Projeto de Lei da Câmara
PLP	- Projeto de Lei Complementar
PLS	- Projeto de Lei do Senado
v.g.	- <i>verbi gratia</i>

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	OBJETIVOS	11
2.1	GERAL	11
2.2	ESPECÍFICOS	11
3	MATERIAL E MÉTODOS	12
4	RESULTADO E DISCUSSÕES	13
4.1	O DIREITO CONSTITUCIONAL AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO	13
4.2	DEFINIÇÃO DE TRIBUTO	15
4.3	A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA	18
4.4	O QUE SÃO INCENTIVOS FISCAIS	20
4.5	OS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS E A LIVRE CONCORRÊNCIA.....	28
4.6	A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA E A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AO MEIO AMBIENTE	31
4.7	OS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS HISTORICAMENTE CONCEDIDOS NO BRASIL.....	34
4.8	ADESÃO POPULAR AOS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS.....	38
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
	REFERÊNCIAS	42
	ANEXO I – GRÁFICOS DE PESQUISA	46

1 INTRODUÇÃO

O Brasil, em que pese possuir uma das mais ricas e completas legislações ambientais do mundo, encontra diversas dificuldades em implementar, de maneira prática e eficiente, mecanismos de proteção ambiental.

As dificuldades enfrentadas vão desde limitações geográficas, dada a extensão continental do seu território, àquelas socioculturais por ser um país ainda jovem e em pleno desenvolvimento, incluindo-se as orçamentárias, agravadas pela corrupção que ainda assola o desenvolvimento econômico.

Na economia, os avanços têm sido experimentados em significativa velocidade nos últimos 50 anos. No entanto, o atual modelo econômico ainda se mostra verdadeiramente distante de um modelo pautado pelo equilíbrio entre desenvolvimento e preservação.

Esse modelo de produção baseado na eficiência econômica, incentivado pelos governos na ânsia de arrecadar, ainda prefere avaliar o mercado de maneira quantitativa em detrimento de uma análise qualitativa, o que confronta diretamente com as necessárias práticas conservacionistas.

Ou seja, os agentes do mercado produtivo, em sua natural busca pelo lucro, deixam de implementar comportamentos e práticas de conservação ambiental e acabam encontrando respaldo do Estado, que diferentemente do que se observa hodiernamente, tem o dever de implementar políticas públicas de incentivo à conservação ambiental, conforme preceitua o artigo 225 da nossa Constituição Federal.

O poder público tem o dever de incentivar a conservação por meio da criação de mecanismos não só de fiscalização, mas, principalmente, de educação ambiental em todos os níveis.

Em um modelo onde a principal fonte arrecadadora do Estado é a tributação, a capacidade que os tributos têm de incentivar ou desestimular certas condutas sociais, dado que alguns desses tributos possuem um caráter não predominantemente arrecadatário, ou seja, extrafiscal, pode consubstanciar eficiente ferramenta de indução de comportamentos sociais

Assim, o que se propõe com o presente estudo é a verificação dos limites constitucionais e legais para a concessão de incentivos fiscais ambientais como ferramenta viável para o estímulo a adoção de práticas e modelos de produção tendentes à conservação ambiental, além da sua utilização histórica no Brasil.

O objetivo da concessão de incentivos fiscais ambientais é, portanto, uma alteração comportamental da classe empresária para que busque, cada vez mais, práticas que equilibrem a natural necessidade de obter lucro com a necessária preservação do meio ambiente.

Dessa forma, em um primeiro momento, será verificada a atual adesão da população ao modelo proposto, levando-se em consideração o nível de aprovação da população acerca das medidas de concessão de benefícios em tramitação no Congresso Nacional. Isso porque, no momento em que a opinião popular passa a interferir no faturamento das companhias, o empresariado é pressionado a olhar para os anseios dos consumidores.

Em seguida, serão analisados os aspectos Constitucionais da preservação ambiental, elevada ao patamar Constitucional por meio da previsão do citado art. 225.

Passar-se-á então a definir o que é tributo e a analisar os aspectos necessários às diversas formas de classificação tributária e o essencial princípio da extrafiscalidade tributária.

Consequentemente, verificar-se-á a interação entre a aludida extrafiscalidade tributária e a implementação de políticas públicas ambientais. Além da interferência ou não interferência da concessão de incentivos fiscais ambientais na livre concorrência também preservada pela Constituição Federal.

Por fim, serão abordados casos históricos de criação de incentivos fiscais ambientais no Brasil, mesmo antes da previsão do citado artigo 225 da Constituição Federal de 1988.

2 OBJETIVOS

2.1 GERAL

Verificar os parâmetros constitucionais e legais para concessão de incentivos fiscais ambientais, bem como a sua utilização histórica no Brasil como uma ferramenta de estímulo à adoção de novos meios e técnicas de produção pela classe empresarial na conservação do meio ambiente.

2.2 ESPECÍFICOS

- A. Analisar a previsão constitucional de proteção ao meio ambiente e analisar o que são incentivos fiscais além dos princípios que norteiam a concessão de incentivos fiscais ambientais;
- B. Verificar as definições de tributo e extrafiscalidade tributária, além da sua adequação para a concessão de incentivos fiscais ambientais, a relação entre a concessão de incentivos fiscais ambientais e a livre concorrência prevista na Constituição Federal.
- C. Verificar incentivos fiscais ambientais concedidos no Direito Brasileiro e a adesão popular aos projetos legislativos que concedem incentivos fiscais ambientais.

3 MATERIAL E MÉTODOS

A metodologia escolhida para elaboração deste estudo se baseia em uma pesquisa bibliográfica, que “(...) é desenvolvida através de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” (GIL, 2006, p.42), e em uma pesquisa social, definida como o “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico” de forma que “objetivo fundamental da pesquisa é descobrir resposta para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos” (GIL, 2006, p.42).

Tal pesquisa tem natureza exploratória, eis que tem “como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.” (GIL, 2006, p.42).

A pesquisa, sem a pretensão de abordar o cabimento de alguns projetos de lei em votação sobre o tema, visa medir a atual adesão da população acerca da concessão de incentivos fiscais para empresas que empreguem métodos ou equipamentos que reduzam a degradação ambiental. Ou seja, o escopo da pesquisa é tão somente o de verificar o grau de aprovação popular a medidas que, em prol da preservação ambiental, reduzam a tributação de determinados setores ou atividades.

Visando maior fidedignidade e celeridade na coleta de dados, foi utilizado o sítio “votenaweb.com.br” para obter os dados de votação popular acerca de projetos de lei e/ou propostas de emendas constitucionais que tratam do tema abordado no estudo.

O dispositivo, disponibilizado por meio de sítio eletrônico, permite a população em geral a possibilidade de votar sim ou não para projetos de lei em tramitação no Senado Federal ou na Câmara dos Deputados.

Dessa forma, ainda que não seja possível verificar se os participantes da pesquisa detenham ou não conhecimentos específicos sobre o tema, é possível observar o grau de aprovação dos aludidos projetos.

Destaca-se, novamente, que a pesquisa realizada não teve por escopo analisar a as especificidades dos diversos tipos de incentivos fiscais propostos pelos parlamentares, mas tão somente verificar a adesão da população ao tema.

4 RESULTADO E DISCUSSÕES

4.1 O DIREITO CONSTITUCIONAL AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

O direito à um meio ambiente ecologicamente equilibrado foi, historicamente, elevado ao patamar de direito constitucional fundamental em uma das legislações “mais completas e avançadas no mundo” em matéria ambiental (OLIVEIRA FILHO, 2009, p.63).

O caput do art. 225 da Constituição Federal de 1988, preceitua que:

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

O disposto no citado art. 225 da Constituição Federal, revela a “norma princípio ou norma matriz, substancialmente reveladora do direito de todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado” (SILVA, 2011, p.54).

Mais do que a norma matriz do direito ambiental, a previsão constitucional revela evidente relação de interdependência entre o direito fundamental à vida e o direito, igualmente fundamental, a um ambiente ecologicamente equilibrado. O primeiro não existe sem o segundo, que, por seu turno, é consequência do primeiro.

Nesse sentido Gomes:

O ambiente não se protege por si só, mas também não é um mero instrumento do bem-estar do homem. O ambiente deve ser preservado porque é condição de existência dos seres humanos, os quais, por sua vez, são dele parte integrante. (GOMES, 2005, p.19)

O direito à vida não é só um dos direitos fundamentais previstos no art. 5º da nossa Constituição Federal de 1988 – não por acaso apelidada de Constituição Cidadã – como preceitua verdadeira premissa para a existência dos demais direitos e liberdades previstos na Constituição.

É dizer, a vida é requisito de validade da existência de todos os demais direitos constitucionalmente previstos. Se não há vida, não há de haver outros direitos.

Tamanha é a essencialidade do direito à vida, que o próprio texto constitucional o enumera como o primeiro dos cinco direitos fundamentais básicos elencados em seu art. 5º:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a **inviolabilidade do direito à vida**, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...] (BRASIL, 1988) (destaque nosso)

Não obstante, o atual modelo econômico de desenvolvimento ainda causa bastante degradação ambiental e poluição, o que se revela uma ameaça constante à manutenção de um ambiente ecologicamente equilibrado e, conseqüentemente, à própria vida.

No entanto, é necessário que se criem mecanismos que pretendam encontrar o equilíbrio entre desenvolvimento e proteção ambiental, vez que não há desenvolvimento sem os recursos do meio ambiente. Nesse sentido o professor Édis Milaré pontua que:

[...] compatibilizar meio ambiente e desenvolvimento significa considerar os problemas ambientais dentro de um processo contínuo de planejamento, atendendo-se adequadamente às exigências de ambos e observando-se as suas inter-relações particulares a cada contexto sociocultural, político, econômico e ecológico, dentro de uma dimensão tempo/espaço [...]. (MILARÉ, 2001, p.42)

Dessa forma, principalmente a partir da elevação da proteção ao meio ambiente ao patamar constitucional com a inclusão da previsão do citado art. 225 da Constituição Federal de 1988, tem havido uma mudança de conscientização em relação às interações do homem com o meio ambiente. O que antes poderia se chamar de economicocentrismo, passa a dar espaço ao antropocentrismo, conforme se observa do Princípio 1 da Declaração do Rio de 1992: “Os seres humanos constituem o centro das preocupações relacionadas com o desenvolvimento sustentável. Têm direito a uma vida saudável e produtiva em harmonia com o meio ambiente” (ONU, 1992).

A própria Constituição Federal demonstra o caráter antropocêntrico do direito ambiental ao tutelar o ambiente como “um bem abstrato de valor intrínseco – pois seu

valor não está diretamente ligado a ninguém isoladamente –, sendo necessário, contudo, para que se possa atingir a própria qualidade de vida humana” (LEITE, 2007, p. 141).

Tendo em vista essa mudança de paradigma de desenvolvimento e a interdependência entre a necessidade de proteção do meio ambiente e a manutenção da vida, o desenvolvimento sustentável passou a nortear a busca por um novo modelo econômico de desenvolvimento.

O Relatório de Brundtland, apresentado pela então Primeira-Ministra da Noruega à Assembleia Geral da ONU de 1987, o definiu como o “desenvolvimento que atende às necessidades do presente, sem comprometer a capacidade de as futuras gerações atenderem às próprias necessidades” (BRUNDTLAND, 1991).

Dessa forma, o cenário ecológico passa a ser considerado como de verdadeira relevância dentro do planejamento empresarial, eis que é cada vez maior a exigência do consumidor pelo desenvolvimento sustentável e por práticas de efetiva responsabilidade socioambiental.

É nesse contexto de proteção ambiental trazido pelo texto constitucional de 1988 como dever de todos, inclusive do Estado, que reside a autorização e o dever de implementação de políticas públicas que estimulem esforços de todos, pessoas, empresas e Estado, para a promoção do desenvolvimento sustentável.

4.2 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

É na tributação que o Estado encontra a sua principal fonte de receita. O tributo é, portanto, essencial à existência e à manutenção de uma sociedade organizada, eis que o Estado depende dos recursos provenientes da arrecadação tributária para a persecução de suas atividades básicas.

Segundo Ataliba (2014, p. 29) afirma que “os políticos (homens que dirigem o Estado), precisando atender às necessidades financeiras do poder público, usam o direito como instrumento do desígnio de abastecer o estado de dinheiro”.

Leandro Paulsen destaca que:

Na Constituição Federal brasileira, os tributos figuram como meios para a obtenção de recursos por parte dos entes públicos. Ademais, como na quase totalidade dos Estados modernos, a tributação predomina como fonte de receita, de modo que se pode falar num Estado Fiscal ou num Estado Tributário, assim compreendido “o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”. (PAULSEN, 2014, p.22)

Ao tempo que a lei nos atribui a propriedade, seja em forma de bens ou de riquezas, a lei igualmente atribui ao Estado parcela da nossa riqueza – o tributo – para compor a receita pública.

Para Luciano Amaro:

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. (AMARO, 2014, p.19)

Os tributos são, portanto, parte da receita pública – receita derivada –, arrecadada com o objetivo de financiar a despesa pública. Derivada, pois não é originada do patrimônio público, mas da arrecadação proveniente de parcela da riqueza gerada pela população – contribuintes.

A Lei nº 5.172/66, o Código Tributário Nacional, traz em seu artigo 3º o conceito de tributo:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Temos então que o tributo é uma obrigação jurídica, necessariamente decorrente de lei, que atribui ao Estado ou a quem ele delegar (sujeito ativo) o direito de exigir daqueles que a lei assim o determinar (sujeito passivo), parcela de sua riqueza, em caráter pecuniário, desde que tal obrigação não constitua sanção de ato ilícito.

Desse conceito pode-se extrair alguns aspectos que merecem atenção para o presente estudo.

Primeiramente, verifica-se que o legislador buscou de pronto caracterizar o tributo por sua compulsoriedade, além de distingui-lo das multas e penalidades ao retirar-lhe o caráter sancionatório.

Outro aspecto relevante é o caráter abrangente do conceito trazido pelo citado artigo 3º. Ou seja, de acordo com o CTN, tudo aquilo que sendo prestação pecuniária, compulsória, e que não constitua multa ou penalidade poderia ser tributo.

Para Aliomar Baleeiro:

A Constituição de 1988, como não poderia deixar de ser, não conceitua tributo. Entretanto, leva em consideração, implicitamente, ao disciplinar o sistema tributário, certo conceito de tributo, que, sem dúvida, se aproxima muito mais daquele amplamente disciplinado no art. 3º do CTN, e que prevaleceu na doutrina, do que aquele mais restrito, que limitava a ideia de tributo a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Afastou assim as dúvidas que a jurisprudência dos tribunais superiores tinha lançado sobre o tema, consagrando o caráter tributário dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais em geral. (BALEIRO, 2001, p.63)

No entanto o aludido conceito não resolve a essencial diferenciação de tributo e preço público.

Tributo não se confunde com preço público, eis que esses são prestações não compulsórias, pagas por aqueles que utilizam determinados serviços públicos, de forma que o produto da arrecadação dos preços públicos, diferentemente dos tributos, constitui receita originária do Estado.

Luciano Amaro destaca que:

[...] o preço é obrigação *contratual*. O preço é, pois, obrigação assumida voluntariamente, ao contrário da taxa de serviço, que é imposta pela lei a todas as pessoas que se encontrem na situação de usuários (efetivos ou potenciais) de determinado serviço estatal. (AMARO, 2014, p.44)

Dessa forma, quais seriam as espécies tributárias previstas no nosso ordenamento?

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, Moreira Alves, quando do julgamento do Recurso Extraordinário - RE 146.733-9/SP, adotou a teoria quinquipartite para

definir que são as figuras tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais (BRASIL, 1992).

No entanto, é essencial saber distinguir as espécies tributárias, vez que o legislador nem sempre nomeia determinado tributo de acordo com suas características especiais, como se verificará adiante.

Essa confusão na nomenclatura dada aos tributos pode, por vezes, decorrer de mera incapacidade de compreensão das espécies tributárias ou, em outros casos, por clara intenção de burlar as exigências formais e materiais para a instituição de tributos.

Em que pese não haver uma classificação própria na Constituição Federal, a diferenciação pode ser verificada de acordo com determinadas características dos tributos.

Para Alberto Xavier:

[a Constituição não teria procedido] a uma classificação, mas a uma tipologia de tributos, definindo uns por características atinentes à estrutura (impostos, taxas), outros por características ligadas à função (contribuições), outros por traços referentes simultaneamente a um ou outros dos citados aspectos (contribuição de melhoria) e outros ainda por aspectos de regime jurídico alheios quer à estrutura, que à função, como é o caso dos empréstimos compulsórios. (XAVIER, 1991, p.26)

Resolvida a classificação, deve-se observar que os tributos têm essencialmente um caráter fiscal, ou seja, arrecadatório de receita para o Estado.

Contudo, simultaneamente, para alguns tributos o que predomina é a sua função extrafiscal, quando é vontade do legislador utilizar o tributo para estimular ou dissuadir determinados comportamentos e condutas e é aí que reside a sua conexão com as necessárias políticas públicas de proteção do meio ambiente.

4.3 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

Muitas das vezes, os tributos não são utilizados como mero instrumento arrecadatório, mas sim como norteadores de comportamentos sociais, eis que buscam oferecer ferramentas ao Estado para estimular práticas de bem estar social, reduzindo as externalidades causadas por determinado comportamento negativo, ou, por outro lado, estimulando comportamentos positivos.

Paulo de Barros Carvalho afirma que:

vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários dá-se o nome de 'extrafiscalidade' (CARVALHO, 2002, p.229).

São três aspectos essenciais que devem ser observados na utilização de um tributo extrafiscal. (i) A competência administrativa para a busca do fim pretendido, ou seja, a competência estatal para a política pública desejada, a (ii) competência tributária, para evitar que um ente federado invada a esfera de competência do outro, gravando receita que não lhe é de direito e, por fim, (iii) a eficácia potencial para estimular ou dissuadir comportamentos (CARVALHO, 2002).

É o que se observa quando o Supremo Tribunal Federal se manifesta a favor da validade de incentivos fiscais concedidos a empresas que contratam empregados maiores de 40 anos, para estimular a aludida conduta (ADI 1.276, Rel. Min. Ellen Gracie), ou desconto de IPVA para condutores que não tenham cometido infrações de trânsito (ADI/MC 2.031, Rel. Min. Marco Aurélio).

É princípio unificador do Estado Democrático de Direito o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, de forma que o Estado tem o dever de implementar políticas públicas que visem a persecução dos direitos e garantias fundamentais. Dentre eles o direito fundamental e coletivo, ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, seja para essa, seja para as futuras gerações.

Para Costa (2014, p. 50), "o conteúdo potencial da extrafiscalidade é extremamente amplo, porquanto a Constituição da República contempla um número muito grande de valores e objetivos que subordina o Estado Brasileiro", donde se destacam aqueles valores e subordinações previstas no art. 225 da Constituição Federal, que impõe tanto ao poder público quanto à sociedade o dever de preservar o meio ambiente.

Dessa forma, um instrumento pelo qual o poder público pode se utilizar para a realização de parcela das suas subordinações é o da criação de políticas públicas e,

como visto, a extrafiscalidade tributária é um veículo absolutamente adequado para a implementação dessas políticas.

4.4 O QUE SÃO INCENTIVOS FISCAIS

Como visto, a extrafiscalidade tributária é que autoriza o Estado a utilizar-se da tributação como mecanismo de indução ou supressão de determinados comportamentos sociais. É o caso, por exemplo, das alíquotas diferenciadas de ICMS para bebidas e cigarros, majoradas com o intuito de estimular a redução no consumo de substâncias prejudiciais à saúde.

Diferentemente da majoração de alíquotas, os incentivos fiscais, por seu turno, são os instrumentos concretizadores da extrafiscalidade tributária no que concerne ao caráter indutor de comportamentos sociais por meio da redução da carga tributária.

Ou seja, os incentivos fiscais são espécie de benefício tributário que deriva exatamente desse caráter extrafiscal de determinadas espécies tributárias e devem, necessariamente, ser criados por lei formal, cujo objetivo é impulsionar ou atrair os particulares para o exercício das atividades reputadas como prioritárias pelo Estado por meio da redução da sua carga tributária (ATALIBA, 1991).

No mesmo sentido, Roque Antônio Carraza pontua que:

Não devemos confundir os incentivos fiscais (também chamados benefícios fiscais ou estímulos fiscais) com as isenções tributárias. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los. Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos). Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de imunidade (v.g., imunidade de ICMS às exportações de produtos industrializados), quer de isenções tributárias (p.ex. isenção de IPI sobre as vendas de óculos). Frisamos que, exceção feita aos casos de imunidade (previstos na própria Constituição), os incentivos fiscais que se traduzem em mitigações ou supressões da carga tributária só são válidos se, observados os limites constitucionais, surgirem do exercício ou do não-exercício da competência tributária da pessoa política que os concede. (CARRAZA, 2001, p.703)

Verifica-se, portanto, que os incentivos fiscais são uma ferramenta cuja função é proporcionar tratamento tributário diferenciado, mais benéfico, mediante a redução ou supressão de determinado tributo, a um específico grupo de contribuintes que, por sua vez, se adequa aos requisitos da leis previstos na específica norma instituidora do benefício almejado.

Como bem esclarece Élcio Fiori Henriques:

[...] o “benefício” auferido pelos contribuintes abrangidos por um benefício fiscal é exatamente a diminuição, parcial ou total, do valor do tributo a ser pago. Essa redução, em caráter excepcional, da tributação sobre determinado fato tem como resultado a manutenção da propriedade de determinados valores pelo particular, os quais, sem tal norma, a princípio, seriam pagos ao erário. (HENRIQUES, 2010, p.28)

Noutro giro, para que o Estado deixe de arrecadar com determinado tributo, tal redução na arrecadação deve, obrigatoriamente, estar atrelada a um fundamento de validade, que, por seu turno, deve sempre estar alicerçado na noção de retributividade, haja vista o interesse público nessa ausência ou diminuição de arrecadação em prol de outros benefícios de interesse social, como, por exemplo, o desenvolvimento econômico de determinada região, o estímulo ao emprego formal, ou mesmo a proteção ao meio ambiente.

Nesse sentido, Marcos Vinhas Catão leciona que:

É dentro de tal onerosidade ou de retributividade que encontraremos o substrato de validade do incentivo fiscal. É, por dizer, o seu “Fundamento” que deverá estar sempre difundido, expressa ou implicitamente na norma veiculadora do incentivo, e estar sempre associado aos valores insculpidos no texto constitucional.

[...]

Com todas as ressalvas possíveis, que permitam a fácil identificação dos motivos, razões e efetividade ao interesse geral, ao se optar pela concessão de incentivos fiscais legítimos, a diretriz política pretende que determinada atividade ou segmento social seja incentivado mediante a eliminação ou a redução do(s) tributo(s) aí incidente(s) [...] (CATÃO, 2004, p.31)

Cumpra observar ainda que a renúncia de receita decorrente da concessão de incentivo fiscal, deve, na forma da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), estar acompanhada da estimativa de impacto financeiro e orçamentário:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

[...]

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

[...]

§ 3.º O disposto neste artigo não se aplica:

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

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. (BRASIL, 2000)

Dessa forma, também na Lei pode-se verificar o caráter retributivo dos incentivos fiscais. Ou seja, diminui-se a arrecadação com um determinado tributo para incentivar um comportamento social que deverá, em última análise, acarretar na diminuição dos gastos públicos com as externalidades negativas que se pretende reduzir com a concessão do benefício fiscal.

É dizer, com a concessão de incentivos fiscais ambientais, por exemplo, para veículos elétricos que não realizem a queima de combustíveis fósseis, ao mesmo tempo que o Estado deixa de arrecadar determinado tributo, em contrapartida, ganha com a diminuição de partículas poluentes em suspensão no ar das cidades, que causam doenças respiratórias e, por consequência, fazem com que a população demande os hospitais da região, resultando em gastos públicos com os necessários tratamentos hospitalares.

Ademais, destaca-se que os incentivos fiscais não se confundem com privilégios fiscais historicamente concedidos discricionariamente e à revelia dos princípios constitucionais norteadores da ordem tributária, especialmente o da isonomia.

Sobre o tema, Catão pontua que:

[...] os “Incentivos Fiscais” são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico. Trata-se de uma suspensão parcial ou

total, mas sempre provisória, do poder que lhe é inerente, a fim de conformar determinadas situações, diferindo a tributação para o momento em que a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa.

Diferem de outras formas de desoneração, tais como as veras imunidades (liberdade religiosa, política etc.) não pelo emprego terminológico ou pela tipificação do veículo desonerativo, em razão de seu fundamento (estímulo econômico pela intervenção estatal), que há, todavia, de estar sempre atrelado aos princípios constitucionais, sob pena de se constituir em privilégio ilegítimo. (CATÁO, 2004, p.31)

Não se confundindo com privilégios fiscais, os incentivos fiscais manifestam-se no ordenamento jurídico de diversas formas, sendo as mais comuns, que serão aqui brevemente abordadas, a isenção, a redução da base de cálculo, o crédito presumido, a redução de alíquota a zero, remissão, anistia, o diferimento, dentre outros.

A isenção é uma forma de incentivo fiscal por meio da qual o ente tributante afasta da hipótese de incidência de determinado tributo, específico grupo de pessoas ou objetos com o objetivo de induzir determinados comportamentos sociais, sem causar distorções ou violações à isonomia, como será abordado adiante.

José Souto Maior Borges esclarece com precisão o conceito de isenção tributária:

A isenção, regra de direito excepcional frente ao princípio da generalidade da obrigação tributária, há de ser concedida por motivos ponderáveis de ordem econômico-social, razões extrafiscais relevantes, ou importará em violação daquele princípio. Deve, por isso, beneficiar a toda a classe de indústria que esteja em igualdade de condições e não somente a um contribuinte isolado. (BORGES, 2001, p.75)

Cumpra-se asseverar que isenção tributária também não se confunde com imunidade ou não incidência. Nesse sentido, o professor Hugo de Brito Machado é didático ao afirmar que:

- a) Isenção é exceção feita pela lei à regra jurídica de tributação.
- b) Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se configura a sua hipótese de incidência. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara inoccorrência da hipótese de incidência da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária.
- c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição, que impede a incidência de lei ordinária de tributação (MACHADO, 2011, p. 547).

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho destaca que a isenção atua sobre um ou dois elementos da regra matriz de incidência tributária, reduzindo, parcialmente a sua abrangência, mas sem tirar o conteúdo da norma:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. (CARVALHO, 2010, p. 290).

Outra forma comum de incentivo fiscal é a redução da base de cálculo do tributo, que, assim como a isenção, influencia um dos elementos quantitativos da norma matriz de incidência tributária.

Nesse caso, a lei autoriza que, nas situações especiais nela previstas, o contribuinte calcule o tributo sobre uma base inferior àquela que seria normalmente utilizada. Outra forma de incentivo fiscal comumente elaborada é a técnica do crédito presumido.

Para Kyoshi Harada:

[o crédito presumido consubstancia] valor estimativo, fixado pelo Poder Público a favor do contribuinte de imposto de natureza não cumulativa em função dos insumos, combinação dos fatores de produção (matérias-primas, materiais secundários consumidos no processo de industrialização, energia consumida etc.) que entram na produção de certos bens ou serviços. (HARADA, 2002, p. 63).

Ou seja, por meio do crédito presumido um valor de crédito fictício é lançado na escrita fiscal para reduzir ou anular a exação que seria devida caso o crédito não existisse. Os créditos presumidos então configuram instrumento de redução de custos para proporcionar determinado comportamento empresarial pretendido pelo Estado.

Já a redução da alíquota à zero é instrumento muito utilizado quando há certa urgência no fomento a determinado comportamento social, comumente atribuído, mas não se limitando ao IPI em âmbito federal e ao ICMS em âmbito estadual.

Tal instrumento é bastante criticado pela doutrina haja vista que a desoneração total por meio da redução de alíquota, na prática, equivaleria a isenção ou a imunidade.

Nesse sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho defende que as desonerações de alíquota devem ser sempre parciais e nunca totais, limitadas às situações que o legislador pretende apenas reduzir o *quantum debeatur* e não o extinguir:

Tecnicamente, as reduções de bases de cálculo e de alíquotas nos mandamentos normativos deveriam ser sempre parciais, porquanto as exonerações totais já são atendidas através das fórmulas isentantes e imunizantes. A atuação do legislador sobre o dever tributário, minimizando-o por razões extrafiscais, deveria cingir-se àquelas hipóteses em que, não querendo dar exoneração integral, preferisse apenas reduzir o quantum debeatur. Haveria o dever tributário, a obrigação tributária, todavia o quantum a pagar seria menor. Com efeito, não faz sentido dizer que da ocorrência do fato y (hipótese de incidência) deve ser a prestação (consequência jurídica imputada ao suposto), mas, ao determiná-la, dizer que é nenhuma, porque não há base de cálculo ou não há alíquota (alíquota zero). (COÊLHO, 2007, p. 213).

Dessa forma, parte da doutrina equipara a redução da alíquota a zero à própria isenção tributária, já tratada nas linhas acima. No entanto, ainda que institutos equivalentes, uma vez que ambos influenciam um dos critérios da regra matriz de incidência tributária, para situações que demandem estímulo temporário e emergencial, a redução à alíquota zero é mais adequada do que isentar um determinado grupo de pessoas ou objetos para voltar a tributá-lo quando findada a urgência.

A remissão, prevista no artigo 172 do Código Tributário Nacional, configura uma hipótese de extinção de obrigação tributária já existente. Talvez por isso seja bastante incomum.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho:

[a remissão] é ato unilateral do Estado-legislador, por motivos elevados e não por simples favor, o que seria contrário aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. A remissão tributária é, portanto, literalmente, dispensa de pagamento de tributo devido. (COÊLHO, 2007, p. 828).

Outra forma de benefício fiscal comumente concedida são as anistias. A anistia também envolve uma obrigação tributária já existente, no entanto, diferencia-se da remissão, pois na anistia, há somente o perdão das penalidades decorrentes da obrigação tributária.

Para o professor Roque Antônio Carraza:

[a anistia] perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário. Incide sobre a infração tributária, desconstituindo sua antijuridicidade. Por evidente, aparta-se do tributo, que não compreende sanção de ato ilícito. (CARRAZA, 2006, p. 830).

Cumprido destacar ainda, que a concessão de incentivos fiscais encontra diversos limites constitucional e legalmente previstos, com maior destaque para a legalidade, isonomia, capacidade contributiva e livre concorrência, que dada sua importância será tratada em capítulo próprio.

Quanto à necessidade de observação do princípio da legalidade na concessão de incentivos fiscais, cumpre observar que o princípio veio insculpido como garantia fundamental no art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude da lei.

Especificamente em relação aos incentivos fiscais, o parágrafo 6º do artigo 150 da Carta Maior, determina:

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

[...]

6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (BRASIL, 1988).

No que concerne à legislação infraconstitucional, o Código Tributário Nacional em seu artigo 97 determina as matérias tributárias que necessariamente serão objeto de lei formal, dentre elas a majoração ou redução de tributos, bem como a fixação de alíquotas, base de cálculo, hipóteses de exclusão, entre outros.

Prevê o Código Tributário Nacional que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (BRASIL, 1966).

Há de se observar ainda o limite referente à competência, de forma que um benefício fiscal só pode ser concedido pelo ente tributante que detém a competência constitucional para instituição do determinado tributo. Para Marcos Catão:

[...] desde já, assentamos que os incentivos fiscais, não obstante a necessidade de atendimento aos requisitos formais e principiológicos para a sua concessão, se estruturam a partir de norma expedida pelo próprio ente político competente à instituição do tributo que lhe foi outorgado na atribuição de competências. (CATÃO, 2004, p.11)

Em matéria tributária, o princípio da isonomia vem insculpido no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, segundo o qual:

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

[...]

II Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, título ou direitos. (BRASIL, 1988)

Ocorre que nenhum princípio constitucional é absoluto sendo que em matéria tributária, a própria Constituição prevê diversas situações em que o mandamento da isonomia tributária pode ser relativizado. É o caso, por exemplo, da capacidade contributiva, que será tratada adiante, prevista em seu art. 145, § 1º, da essencialidade (arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º, X, a e art. 156, § 3º, II), do tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte (art. 170, IX), e também, conforme redação expressa do inciso VI do citado artigo 150, “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.(BRASIL, 1988)

Ocorre que tal discriminação, ainda que prevista no próprio texto Constitucional não pode ser realizada de forma aleatória e discricionária, sob pena de inconstitucionalidade. Nesse sentido o professor Celso Antônio Bandeira de Mello, em sua obra intitulada O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade previu que:

Para que um discrimen legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos:

- a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correção lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, in concreto, o vínculo de correção supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público. (MELLO, 2003, p. 41)

No âmbito tributário, verifica-se, portanto, que para que o tratamento diferenciado não viole a isonomia, ele só pode existir quando o Estado pretende estimular condutas com amparo no próprio texto constitucional. Razão pela qual, desde que cumpridos os demais requisitos, em razão da previsão do citado inciso IX do artigo 170 da Constituição Federal, a concessão de incentivos fiscais em matéria ambiental não encontra óbice no princípio da isonomia.

4.5 OS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS E A LIVRE CONCORRÊNCIA

A livre concorrência, prevista no inciso IV do art. 170 da Constituição Federal, pressupõe a ideia de isonomia, igualdade e busca a preservação da liberdade e do equilíbrio concorrencial, que, como visto linhas acima, não constituem, e nem podem constituir, princípio absoluto.

Nesse sentido, Rodrigo Maito da Silveira, destaca que:

O princípio da livre concorrência, ao seu turno, constitui baliza (mas não fundamento) para a ordem econômica. A livre concorrência também leva à ideia de liberdade, a qual, contudo, encontra limites nos demais princípios que

regem a ordem econômica, tais como a soberania nacional, a propriedade privada, a defesa do consumidor e do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de pequeno porte. (SILVEIRA, 2011, p. 111)

Cumpra, no entanto, diferenciar a livre concorrência da livre iniciativa. Uma se relaciona com as possibilidades de exercício da atividade econômica pelo particular com garantia de sua liberdade econômica e outra refere-se às condições de exploração dessa atividade em um mercado competitivo. Segundo Ana Maria Nusdeo:

O princípio da livre iniciativa é fundamento da República e da Ordem Econômica no contexto constitucional brasileiro. Relaciona-se ao princípio da livre concorrência, mas não é a ele equivalente. O princípio da livre iniciativa tem a ver com a manutenção das possibilidades reais de acesso e exercício de atividade econômica pelos indivíduos, como garantia de sua liberdade econômica. O princípio da livre concorrência refere-se às possibilidades desses agentes de disputarem as preferências do consumidor no mercado e às medidas de salvaguarda a um tipo de mercado que assim o permita. (NUSDEO, 2002, p.234)

Em um Estado Democrático de Direito arrecadador como o nosso, um dos principais limites ao exercício da livre concorrência reside exatamente no poder do Estado de interferir na ordem econômica, seja por meio da tributação, em prol da arrecadação de recursos para suprir os gastos com as necessidades públicas, seja pela modulação desta para incentivar ou inibir determinados comportamentos sociais. Daí porque os princípios constitucionais não são absolutos e devem ser interpretados de maneira a se buscar o equilíbrio, tendo como princípio básico a busca pela preservação dos interesses sociais, ainda que pelo afastamento da neutralidade tributária.

Nesse sentido, Diego Bonfim pontua que:

Diversamente, na tributação voltada à concretização de induções comportamentais, o princípio da livre concorrência não se manifesta mediante o dever de neutralidade, mas como um dos princípios jurídicos que serão levados em consideração quando da instituição ou majoração do tributo e, ainda, em eventual revisão judicial. A existência de normas tributárias indutoras, seja pela técnica do agravamento ou de incentivos, pressupõe, pelo menos potencialmente, a discriminação de pessoas, atividades ou bens em função do objetivo almejado, impossibilitando a existência de uma neutralidade tributária. Na expressão de Fernando Zilveti, a indução é a antítese da neutralidade.

[...] Na tributação extrafiscal, o princípio da livre concorrência não será alcançado pela via da neutralidade tributária, já que pressuposto o tratamento tributário desigual (seja por agravamentos ou incentivos), e sim pela admissão de sopesamento do próprio princípio da livre concorrência com os demais princípios constitucionais utilizados na fundamentação da extrafiscalidade. (BONFIM, 2011, p.234)

No caso da concessão de incentivos fiscais ambientais, ao tempo em que a necessidade de proteção ambiental envolve a própria manutenção da vida, direito fundamental previsto no citado art. 5º, inciso IV da Constituição Federal, a concessão de incentivos fiscais aos contribuintes que adotam determinados comportamentos tendentes à preservação do ambiente mostra-se instrumento adequado e necessário, o que não configura um afastamento da neutralidade tributária imotivado.

Daí porque a concessão de incentivos fiscais ambientais, desde que condizente com o cenário econômico e com amparo na proteção constitucional ao meio ambiente, não gera distorções capazes de violar a livre concorrência, tendo em vista ainda que o fim ultimado pela proteção constitucional ao meio ambiente é a própria preservação da vida.

Outrossim, nem mesmo a forte ligação entre a livre concorrência e a ideia de isonomia tratada linhas acima, é capaz de infirmar a possibilidade de concessão de incentivos fiscais como maneira de se buscar a preservação ambiental.

É que, conforme Nelson Nery Júnior (1999, p.42) preconizou, que a ideia de isonomia busca “dar tratamento isonômico às partes significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades”. Ou seja, o tratamento dado aquele contribuinte que adota determinadas práticas de preservação ambiental, não pode ser equiparado ao tratamento dado àquele que polui sem nem mesmo tentar reduzir as externalidades negativas causadas pela sua atividade. É aí que reside a justiça social tão buscada pela nossa Constituição Cidadã.

Por fim, para que não restassem dúvidas sobre o tema, o próprio art. 170 da Constituição Federal, em seu citado inciso VI, trouxe expressamente a possibilidade de tratamento diferenciado na medida do impacto ambiental causado pela atividade do contribuinte.

Esse tratamento diferenciado historicamente tem sido interpretado no sentido de que a instituição de tributos ambientais é uma forma de garantir a livre concorrência,

eis que possibilita a imposição de uma maior tributação para aquelas empresas que mais poluem em contrapartida aquelas que possuem um modelo de produção mais adequado às políticas de preservação ambiental.

No entanto, acreditamos que o tratamento diferenciado não se aplica somente à instituição de tributos, mas também à concessão de incentivos fiscais fazer com que aquelas que poluem menos sofram uma menor tributação.

Verifica-se, portanto, que os mesmos princípios constitucionais que autorizam a instituição de tributos ambientais, garantem a possibilidade de concessão de incentivos aqueles que poluem menos.

Dessa forma, também não se verifica na livre concorrência qualquer óbice à concessão de incentivos fiscais ambientais.

4.6 A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA E A PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AO MEIO AMBIENTE

Do ponto de vista legal e constitucional, a extrafiscalidade tributária se mostra um veículo verdadeiramente eficiente para a implementação de políticas públicas voltadas à proteção ambiental, não só no Brasil.

Exemplificativamente, a Constituição da República Portuguesa, no capítulo que trata da proteção ao meio ambiente, expressamente prevê em seu artigo 66º que:

1. Todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender.
 2. Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, **incumbe ao Estado**, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos:
[...]
- h) **Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida** (PORTUGAL, 2005 – Destaques nossos).

Já a nossa Constituição, em que pese não ser expressa como a portuguesa, traz uma previsão equivalente ao determinar que:

- Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
[...]

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;(BRASIL, 1988 – Destacou-se)

Dessa forma, a combinação da previsão de tratamento diferenciado do aludido inciso VI do art. 170 da nossa Constituição Federal, com o caráter extrafiscal de alguns tributos é a comprovação de que o Direito Ambiental e o Direito Tributário estão intimamente ligados e que a concessão de benefícios fiscais se leva em consideração “o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” não é só um direito da população, mas um verdadeiro dever do Estado.

James Marins destaca que:

Deve-se buscar o maior desenvolvimento possível, desde que, dentro desse prisma, busque-se também a preservação da biodiversidade ou dos ecossistemas naturais, e nesse aspecto ressaltamos a relação de inerência à preservação do ser humano, haja vista que a proteção ambiental que desejamos mantém relação intrínseca entre o equilíbrio ecológico e antropológico. Preservar para o progresso, mas, sobretudo, desejando a preservação ambiental direcionada pelo primado da sobrevivência da humanidade. Nessa esfera, os direitos do homem, o direito da sobrevivência perante um ambiente ecologicamente equilibrado, é pressuposto para alcançar a chamada sustentabilidade sistêmica, da qual, nem o homem, nem o meio ambiente que o cerca, devem se afastar, sob pena de promoção de inevitável polarização entre, de um lado, o progresso ‘a qualquer custo’, e de outro, a proteção ecológica sem considerar as necessidades humanas (‘ecologia profunda’). De uma forma ou de outra, essas polarizações afetam diretamente a perspectiva de sobrevivência do ser humano, e por isso devem ser evitadas em prol do equilíbrio entre a sociedade e o meio ambiente ecologicamente equilibrado. (MARINS, 2010, p. 36)

Cumprase asseverar que a extrafiscalidade tributária relaciona-se também com os princípios ambientais como o do poluidor-pagador, da prevenção e precaução para nortear a concessão de incentivos fiscais ambientais.

De acordo com a Professora Ana Maria de Oliveira Nusdeo:

O poluidor-pagador, embora genericamente associado à responsabilização civil e à reparação de danos já consumados, tem seu significado relacionado também à alocação de custos de prevenção de dano. Nesse sentido, é voltado à afecção dos custos das medidas de prevenção e controle da poluição ao empreendedor e ao estímulo da utilização racional dos recursos ambientais escassos. Está na base do princípio do poluidor-pagador a ideia de que o preço dos bens e serviços que causam poluição deve refletir o custo das medidas mitigadoras. Aí, então, aqueles que usufruem um produto ou serviço devem arcar, por meio da internalização ao preço, com as medidas mitigadoras do seu impacto ambiental. (NUSDEO, 2012, p. 138)

Já o Princípio da Prevenção e da Precaução possuem um caráter eminentemente prévio em relação ao dano ambiental. No entanto, diferenciam-se na medida em que o princípio da prevenção se dá em relação ao perigo concreto, enquanto a precaução é dirigida ao perigo abstrato.

Esses princípios foram consagrados no princípio 15 da Declaração do Rio de 1992:

Princípio 15: Com o fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental. (ONU, 1992)

Em um primeiro momento poderia-se entender que apenas os princípios da prevenção de precaução poderiam amparar a instituição de incentivos fiscais ambientais, haja vista terem maior aplicação em momento anterior ao dano.

No entanto, parte da doutrina observa que o princípio do poluidor-pagador possui duas vertentes, uma impositiva e outra seletiva. Dessa forma, na acepção seletiva do aludido princípio, residiria a possibilidade de concessão de incentivos fiscais ambientais.

Nesse sentido José Marcos Domingues de Oliveira traz acertada conclusão ao afirmar que:

É que, mesclando os sentidos impositivos (fiscal) e seletivo (extrafiscal) do princípio ambiental do poluidor-pagador, a lei tributária tem condições de proceder a um *discrímen* legítimo entre poluidores e não poluidores, de forma a premiar estes últimos, que, satisfazendo o espírito constitucional, orientado para a promoção do equilíbrio ecológico (art. 225 da Constituição), colaboram para a preservação ambiental. (OLIVEIRA, 2007, p.59)

Assim sendo, verifica-se que a utilização de incentivos fiscais como ferramenta de incentivo à preservação ambiental é completamente amparada pela Constituição Federal e pelas legislações infraconstitucionais tanto no que concerne às normas tributárias quanto às normas ambientais. Além de não encontrar óbices nas demais garantias constitucionalmente previstas.

4.7 OS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS HISTORICAMENTE CONCEDIDOS NO BRASIL

No Brasil, antes mesmo do Direito Ambiental ter sido elevado ao patamar constitucional, já existiam mecanismos voltados ao estímulo da preservação ambiental por meio da redução da carga tributária.

Na esfera federal, verifica-se, por exemplo, que a Lei nº 5.106 de 1966, regulamentada pelo Decreto 68.565/1971, que dispunha sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais, possibilitava a dedução de 20% da declaração de rendimentos para pessoas físicas e até 50% para pessoas jurídicas, sobre o valor investido em projeto de reflorestamento aprovado pelo então Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal, hoje Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA.

A aludida Lei nº 5.106/1966 e seu decreto regulamentador previram os requisitos para a obtenção dos benefícios, sempre voltados à preservação ambiental:

Art 2º As pessoas físicas ou jurídicas só terão direito ao abatimento ou desconto de que trata este artigo desde que:

- a) realizem o florestamento ou reflorestamento em terras de que tenham justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil ou de que, de outra forma, tenham o uso, inclusive como locatários ou comodatários;
- b) tenham seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores;
- c) o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas. (BRASIL, 1966)

Posteriormente, com a entrada em vigor da Lei nº 9.393/1996, na forma do seu art. 10, parágrafo primeiro, inciso I, passaram a ser abatidas da área total dos imóveis, para fins de cálculo da área tributável pelo ITR: (i) as áreas de preservação permanente e reserva legal, (ii) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, (iii) as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual e (iv) sob regime de servidão ambiental.

Observa-se, portanto, que a concessão de incentivos fiscais ambientais historicamente tem sido adotada pelo Poder Público como mecanismo de incentivo à preservação e conservação ambiental.

Em relação ao IPI – que juntamente com o ICMS é um dos impostos mais utilizados como instrumento de intervenção estatal por meio da indução ou supressão de comportamentos sociais – em 1993, através do Decreto nº 755, foram estabelecidas alíquotas diferenciadas para a produção de veículos movidos à álcool em detrimento daqueles movidos à gasolina. Nesse ponto, cumpre destacar que ainda que o objetivo principal da redução de alíquota não fosse a preservação ambiental, mas o estímulo à indústria sucroalcooleira, a redução no consumo de combustíveis fósseis acabou por ser consequência do incentivo fiscal.

Em 2002, foi editada a Medida Provisória nº 75, concedendo crédito presumido de IPI às indústrias que adquirissem resíduos plásticos como matéria prima ou produto intermediário.

A exposição de motivos da aludida MP foi expressa ao determinar que o objetivo seria o de “estimular a reciclagem dos desperdícios, resíduos e aparas de plástico, minimizando, com isso, os graves danos que causam ao meio ambiente (...)” (BRASIL, 2002). No entanto, a Medida Provisória fora rejeitada pela Câmara dos Deputados.

Em 2006, a Lei 11.428, incluiu no rol das áreas excluídas da área tributável pelo ITR, aquelas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Mais uma vez, observa-se que a redução da tributação prevista no dispositivo legal é consequência direta da adoção de comportamentos relacionados à conservação ambiental. Ou seja, só tem direito à redução da carga tributária aquele que, na forma da lei, preserve as citadas áreas de interesse ambiental.

Por seu turno, o Decreto 7.619/2011, instituiu a concessão de crédito presumido de IPI para a aquisição de resíduos sólidos de cooperativas de catadores de materiais recicláveis constituídas de no mínimo vinte catadores pessoas físicas. Tal concessão vigorou até 31 de dezembro de 2014.

Em 2012, foi elaborada a Proposta de Emenda Constitucional 01/2012, ainda em tramitação no Senado Federal, cujo objetivo é alterar o art. 150, VI da Constituição

Federal para conferir imunidade de impostos aos produtos elaborados com material reciclado ou reaproveitado.

A justificativa ao texto proposto é bastante esclarecedora ao defender:

A consciência do esgotamento dos recursos naturais para atender à demanda de bens de uso pela humanidade cresce e exige providências urgentes da sociedade e do Estado. Tudo conspira contra o estoque de recursos da natureza: o crescimento da população mundial, o crescimento da renda e das exigências do mundo moderno, a cultura do descartável e do desperdício e muitos outros fatores.

Ao mesmo tempo em que a humanidade retira mais e mais da natureza para satisfazer sua fome imensa de consumo, as tecnologias modernas aceleram a obsolescência dos produtos mediante a frenética inovação técnica que provoca o descarte precoce da versão anterior, embora ainda não esgotada a sua vida útil.

A economia industrial, apoiada em técnicas de propaganda massiva, cria modismos sucessivos e encurta o ciclo dos bens, como requisito para aumento da escala de produção – que terá como efeito a baixa do custo e a ampliação do consumo.

Como resultado desse ciclo vicioso, aparece de um lado o mencionado esgotamento dos recursos naturais; de outro, a geração de toneladas e toneladas de lixo, a exigir, por sua vez, uma política própria. O que fazer com tanto lixo já é problema crítico para muitos países que, em desespero, tentam exportá-lo, na velha solução de sujar o quintal alheio para poupar o próprio.

Acresce que o lixo moderno é basicamente composto de materiais tóxicos ou sintéticos, cuja característica maior é a de não ser biodegradáveis – portanto, de difícil reintegração na natureza. Estimam-se, para alguns desses materiais, vários séculos para a completa degradação.

No Brasil, há cerca de duas décadas, tenta-se reverter ou pelo menos atenuar esse quadro mediante a promoção da reciclagem. A experiência tem revelado que o progresso foi muito lento ou quase inexistente quando se dependeu apenas do apelo altruísta. Todavia, bastante rápido e animador quando o apelo foi econômico, motivo pelo qual se conseguiu montar um mercado unindo a captação, a comercialização e a industrialização dos materiais recicláveis.

Certamente que a consciência ecológica e a cultura da sustentabilidade estão hoje bastante disseminadas, mas isso não é o suficiente para a produção de efeitos práticos na escala e na velocidade desejadas.

O que se propõe nessa PEC é criar um poderoso e confiável (porque fixado na própria Constituição Federal) motivador para desencadear iniciativas que formem um mercado efetivo de reciclagem e de reaproveitamento de materiais.

O decisivo apelo econômico que a imunidade tributária para a reciclagem proporcionará certamente dará impulso para tornar realidade o que a cultura ecológica e ambientalista já preconiza como desejo coletivo. (BRASIL, 2012)

Verifica-se que o texto da aludida PEC é bastante arrojado do ponto de vista orçamentário ao conceder imunidade tributária aos produtos elaborados com material reciclado ou reaproveitado. No entanto, como bem destacado na sua exposição de motivos, existe a urgente necessidade de se criar mecanismos verdadeiramente eficientes para incentivar comportamentos tendentes à conservação ambiental.

Nesse contexto, o Projeto de Lei Complementar – PLP 73/2007, talvez seja o mais importante projeto em tramitação sobre o tema da tributação ambiental. Seu objetivo é propor uma Reformulação Tributária Ecológica para instituir os princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental e oneração das emissões de gases de efeito estufa, por meio da regulamentação do artigo 146-A, da Constituição Federal, e criar a taxação sobre o carbono ("carbon tax"), na forma de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, para a sustentabilidade ambiental e a mitigação do aquecimento global (BRASIL, 2007).

O artigo 2º do aludido PLP 73/2007 prevê que:

Art. 2º. Todo produto, mercadoria e serviços, em cuja produção, uso e consumo, o balanço de emissões de gases de efeito estufa for mais favorável, ou quando causem menor degradação ambiental em razão dos processos produtivos ou dos insumos utilizados, devidamente certificados, comparados aos produtos, mercadorias e serviços concorrentes ou que se lhes possam substituir, farão jus à redução nas alíquotas dos tributos e contribuições sociais e econômicas incidentes no seu processo produtivo de no mínimo 30% (trinta por cento) em relação à carga tributária incidente sobre os produtos, mercadorias e serviços similares ou concorrentes, inclusive o imposto sobre renda e outros tributos e contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita da linha de produtos, mercadorias e serviços comercializados e que se enquadrem na previsão deste artigo, redução esta que será estabelecida em patamares segundo a redução obtida na degradação da qualidade ambiental que sua produção ou prestação proporcione, conforme estabelecido em regulamento (BRASIL, 2007).

Verifica-se que os princípios propostos pelo referido Projeto de Lei, confirmam a “urgência em estabelecer mecanismos legais capazes de induzir a reestruturação do aparato produtivo no menor prazo possível, diante dos iminentes riscos do aquecimento global”.

Existem ainda, em algumas cidades brasileiras, outras iniciativas como o IPTU Verde. Em Curitiba, no Estado do Paraná, por exemplo, O IPTU Verde consiste na concessão de tratamento tributário mais benéfico para os imóveis que possuírem sistema de captação e reuso da água da chuva; sistema de energia solar e/ou eólica; construídos com material sustentável; que utilizem energia passiva; e que possuam telhado e/ou parede verde.

Por fim, observa-se que historicamente os incentivos fiscais têm sido utilizados com sucesso no Brasil para promover práticas ambientalmente orientadas pelos

agentes do processo produtivo. No entanto, em que pese a existência de alguns incentivos, como os acima enumerados, somente com uma modificação estrutural na tributação ambiental, com a concessão de incentivos fiscais ambientais realmente vantajosos como aqueles que criam isenções para produtos fabricados com material reciclado, é que se poderá verificar impactos significativos da concessão desses benefícios na preservação do meio ambiente.

4.8 ADESÃO POPULAR AOS INCENTIVOS FISCAIS AMBIENTAIS

Por meio da pesquisa realizada pôde-se verificar, sem maiores esforços, que os percentuais de votos a favor dos incentivos fiscais que tratam de matéria ambiental são significativamente maiores que aqueles dos votos contrários.

Esses percentuais, que na maior parte dos casos giraram em torno de 90% de aprovação, demonstram a relevância do tema e refletem os anseios e a mudança de paradigma da população em relação a proteção ambiental.

O nível de aprovação é, portanto, consideravelmente elevado, o que demonstra uma maior conscientização do público tanto em relação à proteção ambiental quanto a elevada carga tributária que assola não somente a classe empresarial mas também o consumidor final, que em última análise, acaba sendo o beneficiário do incentivo, seja pela redução do preço final, seja pela conservação do meio ambiente.

Os índices demonstrados nos gráficos que compõem o Anexo I, evidenciam que a grande maioria da população é favorável à concessão de incentivos fiscais a atividades que tenham por objetivo a preservação ambiental podem ser instrumentos efetivos na proteção do meio ambiente.

Ao analisar a votação em relação ao Projeto de Lei da Câmara - PLC 7224/2010 (Gráfico 1), que concede incentivo fiscal de Imposto de Renda para pessoas que implementarem projetos de reflorestamento e preservação do meio ambiente observa-se que até o momento dessa pesquisa, contava com 202 votantes, desse total, 192 votaram sim ao projeto, enquanto apenas 10 votaram não, o que resulta em 95% (noventa e cinco por cento) de aprovação popular.

Já o PLC 2215/2011 (Gráfico 2), que reduz o Imposto de Renda das empresas que exerçam atividade de controle ambiental de resíduos, conta com 85% (oitenta e cinco por cento) de aprovação em um universo de 1.234 votantes.

O Projeto de Lei do Senado - PLS 249/2011 (Gráfico 3), que concede dedução de IR para pessoas naturais e jurídicas que investirem em projetos de florestamento ou reflorestamento em propriedades rurais familiares, em um universo de 6215 participantes, tem 87% (oitenta e sete por cento) de aprovação.

Percentuais que se mantêm elevados no PLC 5978/2009 (Gráfico 4), que institui incentivos fiscais para a renovação da frota de veículos com mais de 10 anos de fabricação, com 63% (sessenta e três por cento) de aprovação e no PLC 4193/2008 (Gráfico 5), que reduz a zero da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI para a fabricação de produtos com material reciclado, com 90% (noventa por cento) de aprovação popular.

Verificada, portanto, a massiva adesão do público ao instrumento de concessão de incentivos fiscais como forma de estímulo à preservação ambiental, verifica-se que a opinião popular acerca das práticas conservacionistas pode contribuir com a mudança de paradigma em relação ao comportamento empresarial e estatal esperado pela população no que concerne a preservação ambiental, o que confirma que a concessão de incentivos fiscais ambientais se configura como uma ferramenta eficiente para incentivar uma mudança comportamental da classe empresarial acerca da proteção ambiental.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou demonstrar que em razão dos meios de produção ainda hoje utilizados em larga escala é notória a utilização da tributação como mecanismo de intervenção estatal com vistas a estimular mudanças nesses meios de produção voltados à preservação do meio ambiente e por consequência da própria vida.

Constatou-se, portanto, que um dos instrumentos que vem sendo utilizado para esse fim com sucesso é o da concessão de incentivos fiscais ambientais, que tem por objetivo estimular a adoção de comportamentos ambientalmente orientados pelos agentes do mercado produtivo.

A partir daí, verificou-se, ainda, que as iniciativas legislativas sobre o tema ainda são tímidas, mesmo contando com significativa aderência da população, como se confirmou pela pesquisa realizada.

A pesquisa refletiu ainda que a elevada carga tributária combinada com os atuais contornos econômicos dificulta a aprovação de normas cujo objetivo seria de instituir novos tributos ambientais, de maneira que a concessão de incentivos fiscais ambientais se mostraria uma ferramenta mais efetiva de conscientização para a importância da preservação do meio ambiente.

Do ponto vista constitucional e legal, verificou-se que a combinação da previsão do artigo 225 da CF/88, que impõe ao Estado e a coletividade o dever de preservar o meio ambiente para a presente e futuras gerações e do inciso VI do artigo 170, que determina que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” com o princípio da extrafiscalidade tributária e dos princípios ambientais do poluidor-pagador, da prevenção e da precaução demonstram que a concessão de incentivos fiscais tributários tem vasto amparo constitucional e legal.

Verificou-se também que a concessão de incentivos fiscais ambientais, igualmente, não ameaça a livre concorrência, uma vez que não fere o equilíbrio

pretendido pela Constituição na medida em que é dado tratamento igual para aqueles em situação igual e desigual aos desiguais na exata medida das suas desigualdades.

Assim sendo, verificou-se que aquele que busca a preservação ambiental não pode ter o mesmo tratamento que aquele que polui. Tal situação é confirmada pela previsão do citado inciso VI do art. 170 da CF/88, que prevê expressamente o tratamento diferenciado para a questão ambiental.

Por fim, observou-se que as iniciativas legislativas historicamente utilizadas no Brasil, e aquelas ainda em tramitação confirmam a “urgência em estabelecer mecanismos legais capazes de induzir a reestruturação do aparato produtivo no menor prazo possível, diante dos iminentes riscos do aquecimento global”, por meio da concessão de incentivos fiscais ambientais.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed. 15ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. **Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 167, jan.-mar. 1991.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 5ª ed., 2012.

BALEEIRO, Aliomar: **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 4ª ed., 1974.

BALEEIRO, Aliomar: **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 11ª ed., 2001.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquotas e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1972.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 13 jun 2016.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional nº 01/2012**. Altera o art. 150, VI, para instituir imunidade de impostos incidentes sobre produtos elaborados com material reciclado ou reaproveitado. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/102610.pdf>> Acesso em: 26 dez 2016.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 73/2007**. Propõe uma Reformulação Tributária Ecológica, a fim de regulamentar o artigo 146-A, da Constituição Federal, instituir os princípios da essencialidade e do diferencial tributário pela sustentabilidade ambiental e oneração das emissões de gases de efeito estufa, e criar a taxaço sobre o carbono (“carbon tax”), na forma de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, para a sustentabilidade ambiental e a mitigação do aquecimento global. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/pr oposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=468684&filename=PLP+73/2007> Acesso em: 26 dez 2016.

BRASIL. Presidência da República. **Medida Provisória nº 75/2002**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/75.htm> Acesso em: 26 dez 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146733-9 – São Paulo. Relator Ministro Moreira Alves. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 29 junho 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=A C&docID=210152>> Acesso em 12 julho 2016.

BRUNDTLAND, Gro Harlem. **Nosso futuro comum: comissão mundial sobre meio ambiente e desenvolvimento**. 2.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 7ª ed., 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método** – 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p.31.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** – 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade fiscal: Lei complementar n. 101/2000 comentada e legislação correlata anotada**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 28.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Não incidência, imunidades e isenções do ICMS**. In: BRITO, Edvaldo Pereira (Coord.). *Doutrinas essenciais de direito tributário*. São Paulo: RT, 2011.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. **Extrafiscalidade Socioambiental**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Academia Brasileira de Direito Tributário. Coord. Evaldo Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais nº 18, ano 90, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 41.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** – 2ª edição rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

MILARÉ, Edis. **Direito do Ambiente**. Editora Revista dos Tribunais, 20ª edição, 2001.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na constituição federal**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

NUSDEO, Ana Maria de Oliveira. **Defesa da concorrência e globalização econômica** (o controle da concentração de empresas). São Paulo: Malheiros, 2002.

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

OLIVEIRA FILHO, Ari Alves de. **Responsabilidade civil em face dos danos ambientais**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS – ONU. Declaração sobre o Meio Ambiente Humano. Estocolmo, 1972.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 14 jun 2016.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 9a ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e concorrência**. São Paulo, Quartier Latin, 2011.

XAVIER, Alberto. **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1991.

ANEXO I – GRÁFICOS DE PESQUISA

Gráfico 1 – PLC 7224/2010



Disponível em: <http://www.votenaweb.com.br/>, acesso em: 14 jun 2016.

Gráfico 2 – PLC 2215/2011



Disponível em: <http://www.votenaweb.com.br/>, acesso em: 14 jun 2016.

Gráfico 3 – PLS 249/2011



Disponível em: <http://www.votenaweb.com.br/>, acesso em: 14 jun 2016.

Gráfico 4 – PLC 5978/2009:




Disponível em: <http://www.votenaweb.com.br/>, acesso em: 14 jun 2016.

Gráfico 5 – PLC 4193/2008:

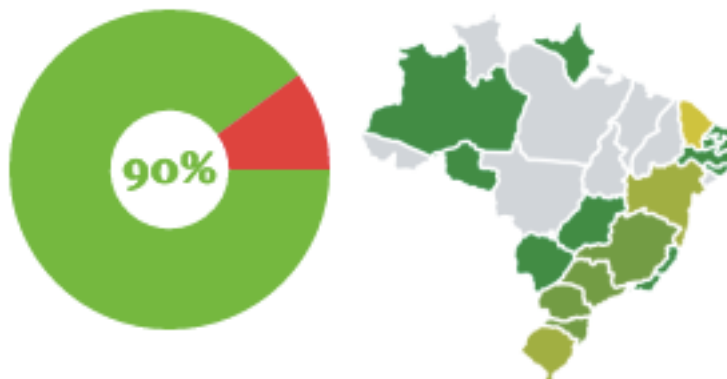
PLC – 4193 / 2008 **Ambiente**

Reduzirá a zero a taxa de imposto sobre produto industrializado (IPI) para produtos fabricados com material reciclado.

 Proposto pelo deputado **Brizola Neto** do PDT

Votar Sim **Votar Não**

Votação: 209 votos, 188 sim, 21 não



Disponível em: <http://www.votenaweb.com.br/>, acesso em: 14 jun 2016.