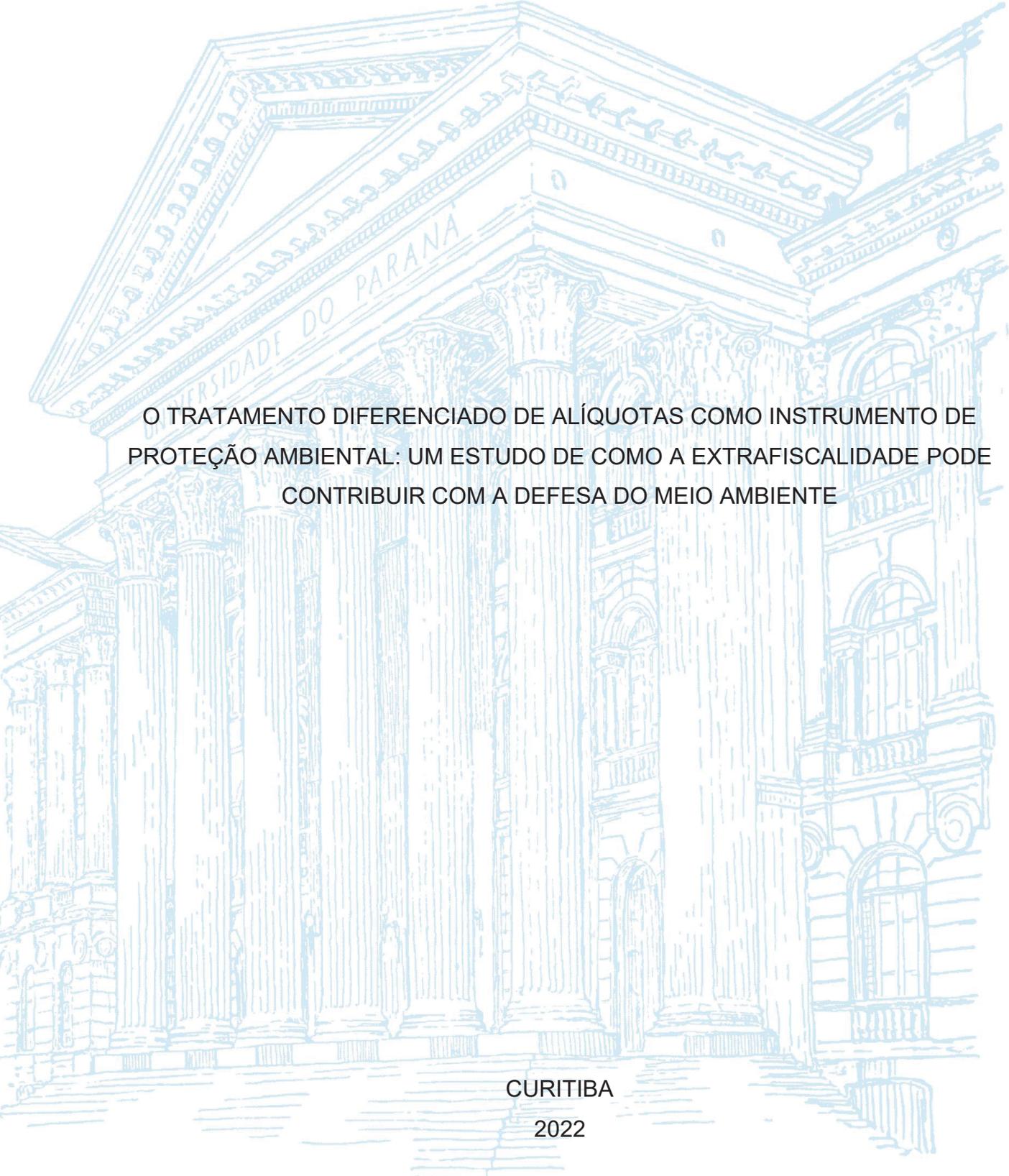


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ERIKA LOUISE FERREIRA BARTACHEVITS



O TRATAMENTO DIFERENCIADO DE ALÍQUOTAS COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL: UM ESTUDO DE COMO A EXTRAFISCALIDADE PODE CONTRIBUIR COM A DEFESA DO MEIO AMBIENTE

CURITIBA

2022

ERIKA LOUISE FERREIRA BARTACHEVITS

O TRATAMENTO DIFERENCIADO DE ALÍQUOTAS COMO INSTRUMENTO DE  
PROTEÇÃO AMBIENTAL: UM ESTUDO DE COMO A EXTRAFISCALIDADE PODE  
CONTRIBUIR COM A DEFESA DO MEIO AMBIENTE

Artigo apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Direito Ambiental do Programa de Educação Continuada em Ciências Agrárias – PECCA da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Maria Jara Botton Faria

CURITIBA  
2022

## RESUMO

Verifica-se da atual realidade que a oferta de bens e serviços, além de condutas mais ecologicamente corretas vem crescendo cada dia mais. Entretanto, em razão do preço elevado dessas medidas que visam uma melhor defesa do meio ambiente, apenas uma minoria pode ter acesso. Por isso, o objetivo do presente trabalho foi estudar se, e como o tratamento diferenciado de alíquotas pode servir de instrumento para a proteção ambiental. Para a discussão, foram utilizados conceitos tributários, além de princípios ambientais tributários que possam ser relevantes para a aplicação das exações com finalidade ambiental. Ao final, concluiu-se que, embora possível pela doutrina e permitido pelo ordenamento jurídico pátrio, a diferenciação de alíquotas não é aplicada de maneira a incentivar condutas ecológicas ou desestimular a degradação ambiental.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Ambiental Tributário, meio ambiente, alíquotas diferenciadas, seletividade.

## **ABSTRACT**

It can be seen from the current reality that the supply of goods and services, in addition to more ecologically correct behaviors, has been growing more and more. However, due to the high price of these measures that aim to better protect the environment, only a minority can have access. Therefore, the objective of the present work was to study if and how the differentiated treatment of rates can serve as an instrument for environmental protection. For the discussion, tax concepts were used, in addition to tax environmental principles that may be relevant to the application of environmental charges. In the end, it was concluded that, although possible by the doctrine and allowed by the national legal system, the differentiation of rates is not applied in a way to encourage ecological conduct or discourage environmental degradation.

**KEY WORDS:** Environmental tax law, environment, different rates, selectivity.

## 1. INTRODUÇÃO

Na realidade atual, a preocupação com a preservação do meio ambiente vem aumentando. Com isso, diferentes medidas que sejam mais ecologicamente corretas vêm recebendo cada vez mais importância. Assim, produtos ambientalmente corretos deveriam ser acessíveis a todos, por beneficiar não só a coletividade, mas também o meio ambiente. Entretanto, referidos produtos tem caráter de luxo, em razão de seus altos preços e a quase inexistência de incentivos por parte do Poder Público, de modo que a grande parte da população seja proibida de adquirir.

Embora a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prescreva em seu artigo 170, inciso VI, que um dos princípios que norteiam a ordem econômica é a defesa do meio ambiente permitindo, inclusive, o tratamento diferenciado de acordo com o impacto ambiental dos produtos e serviços oferecidos (Brasil, 1988), não se verifica, notadamente, a diferença nas alíquotas nas medidas ecológicas (produtos, serviços e condutas). Considerando que os tributos fazem parte do total de custos para a execução de determinada atividade econômica, é possível dizer que, caso tenha a alíquota reduzida poderá culminar em preços menores e, assim incentivar atitudes que valorizem uma relação harmoniosa com a natureza.

Além disso, também não se observa de maneira intensa o tratamento diferenciado, embora permitido pela Carta Magna, com a escolha de alíquotas diferenciadas em impostos que podem trazer benefícios ambientais. Por isso, é necessário que sejam averiguadas a possibilidade, utilizando-se dos preceitos constitucionais, tributários e ambientais, além de analisar quais as possíveis aplicações das exações.

O presente trabalho tem como objetivo estudar se, e de que forma o tratamento diferenciado de alíquotas pode servir de instrumento de proteção ambiental. Para isso, na sequência são abordados preceitos da seara tributária, além de princípios ambientais tributários que possam vir a ser relevantes para a aplicação com caráter ambiental, com correlações de exemplos concretos da aplicação de alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA e do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU que trazem, ou não, a diferenciação de alíquotas como busca de um meio ambiente sadio.

## 2. DOS PRECEITOS TRIBUTÁRIOS E AS FUNÇÕES DOS TRIBUTOS

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 1966, “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). Quer dizer, será considerado tributo quando o contribuinte, sendo ele pessoa física ou jurídica, for obrigado a pagar uma quantia ao Estado, e a referido valor não for caracterizado como multa, nem de relação decorrente de vontade, nem de indenização (ATALIBA, 2001).

Outrossim, está sedimentado no ordenamento jurídico brasileiro que temos cinco diferentes espécies de tributos, são eles: os impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuição de melhoria, sendo os primeiros os únicos considerados não vinculados à uma atividade Estatal específica, conforme o artigo 167, inciso V, da Constituição da República. Isto quer dizer que as receitas dos impostos não podem ter uma destinação específica, devendo englobar a arrecadação estatal de maneira genérica. Por isso, para que o imposto possa ser considerado um tributo ambiental, deve contemplar a proteção do meio ambiente em sua própria estrutura, e não vincular sua destinação (FARIA; FARIA, 2021). Já os demais, ao contrário dos primeiros, possuem destinação certa e, portanto, podem ter como finalidade de suas arrecadações a proteção ambiental.

Ainda quanto à finalidade do tributo, é importante que se faça uma diferenciação entre as classificações, quais sejam: fiscal, extrafiscal e parafiscal. Entretanto, para a seara da proteção ambiental, os que mais interessam são os dois primeiros.

### 2.1 DA FISCALIDADE TRIBUTÁRIA

Primeiramente, necessário apontar que a legislação pátria não prevê expressamente as definições ou critérios para que o intérprete identifique os tributos, conforme suas características, a real finalidade do tributo (CANAZARO, 2015), deixando-se então, como tarefa para a doutrina. Ademais, é possível dizer que se pode identificar a sua verdadeira função do tributo quando do seu contexto de aplicação.

Diz-se a finalidade fiscal quando o tributo tem a mera função arrecadatória para com o Estado. Em outras palavras, o Estado não possui qualquer outra finalidade, a não ser a geração de receita quando da cobrança do tributo (SABBAG, 2018), receitas essas que serão utilizadas para financiar as necessidades orçamentárias da administração direta (PAULSEN, 2020). De maneira geral, praticamente todos os tributos têm essa função.

## 2.2 DA EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA

Os tributos que também possuem natureza extrafiscal são aqueles em que o Estado possui outra finalidade, além da arrecadação, para a cobrança daquela exação, podendo ter caráter político, social ou econômico, mediante o aumento ou redução das alíquotas (COSTA, 2017).

Nas palavras de Canazaro: (2015, e-book), “o tributo assume caráter ou conotação extrafiscal, se for utilizado como instrumento para orientar condutas do cidadão, com vistas à redução das desigualdades, à promoção do desenvolvimento e à manutenção das liberdades”.

Ou seja, na função extrafiscal o Estado visa regular a economia de maneira a estimular ou frear comportamentos dos cidadãos, sejam eles vinculados a qualquer outra área que seja de interesse ao Poder Público, sendo possível, inclusive, a proteção do meio ambiente.

Quanto à proteção ambiental, Paulo Caliendo (2019) aponta que, em razão da expansão progressiva dos direitos fundamentais do contribuinte, que busca uma sociedade livre, justa e solidária, os direitos promocionais passaram a também ser objeto de pesquisa, de modo que trouxe, cada vez mais à tona, o uso de instrumentos regulatórios de extrafiscalidade, tornando a tributação um meio de indução de condutas, premiando umas e onerando outras. Assim, conforme o mesmo autor, por força do artigo 170, inciso VI, da Carta Magna, de 1988, o legislador deve utilizar a tributação como instrumento indutor em defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado, conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Veja-se que, além de possível, como anteriormente mencionado, pelo conceito tributário de extrafiscalidade, a própria Constituição Federal permite que o tributo, mesmo que de maneira indireta, seja utilizado para proteger o meio ambiente.

## 3 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS, AMBIENTAIS E TRIBUTÁRIOS

Princípios são padrões ou valores de conduta previstos abstratamente que devem ser utilizados pela sociedade que, diferentemente das regras, não são previstos em lei e podem ser aplicados de maneira ponderada. Na lição de Leandro Paulsen:

São princípios quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares. [...]. Em face de um princípio, teremos de construir a regra para o caso concreto. Ocorrendo colisão de princípios, trabalha-se de modo a construir uma solução que contemple os diversos valores colidentes, ponderando-os de modo a fazer com que prevaleça, na medida do necessário, aquele que tenha mais peso em face das circunstâncias específicas sob apreciação e cujo afastamento seria menos aceitável perante o sistema como um todo. (PAULSEN, 2020, [E-BOOK]) – (GRIFO NOSSO).

Via de regra, todas as esferas do direito possuem princípios que possibilitam a sua aplicação, e não é diferente no âmbito do direito ambiental tributário. Por isso, se faz necessário averiguar os princípios norteadores da área que se relacionam direta ou indiretamente com a possível extrafiscalidade ambiental.

### 3.1 DO PRINCÍPIO DA PREVENÇÃO

O princípio da prevenção pode ser extraído do artigo 225, parágrafo 1º, inciso V, da CRFB/1988:

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

§ Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:  
[...]

V – controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem riscos para a vida, qualidade de vida e o meio ambiente;  
(BRASIL, 1988).

É possível notar da redação do inciso V, que há o uso do termo “que comportem riscos”. Assim, verifica-se que para ser caracterizado o princípio da prevenção, é necessário que haja um perigo concreto de dano.

De acordo com Souza (2017), no princípio da prevenção o resultado de dano é certo, pois há uma certeza científica quando ao dano ambiental.

Ainda, nas palavras de La Cruz Rodríguez (1998, p. 3):

Princípio da prevenção, orientado a evitar, desde as suas origens, a produção de emissões contaminantes; em linha com o Princípio da Precaução, formulado na Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento e retoricamente mencionado no recente Protocolo de Kyoto. Partindo do convencimento de que a reparação do dano ambiental é muito difícil e cara, quando não é impossível<sup>1</sup>.

Dessa maneira, a prevenção existe para buscar a preservação da natureza, através de uma consciência ambiental que pode culminar na implementação de instrumentos de conservação e proteção dos recursos naturais (MASCARENHAS, 2021). Ou seja, para que o referido princípio seja devidamente aplicado, devem ser sempre priorizadas e incentivadas aquelas atividades que sejam benéficas ao meio ambiente.

### 3.2 DO PRINCÍPIO DA PRECAUÇÃO

A Precaução está prevista no Princípio 15 da Conferência Rio/92:

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 irrelevantes, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental. (NAÇÕES UNIDAS, 1992 – GRIFO NOSSO).<sup>2</sup>

Conforme o disposto da Conferência da Eco-92, apenas há uma ameaça de danos, em que inexistente uma certeza científica de degradação ambiental (NAÇÕES UNIDAS, 1992). Assim, é possível depreender que, diferentemente do que ocorre na prevenção, no princípio da precaução não existe uma real certeza científica do dano ambiental. Por isso, além de dever exigir uma cautela em escolhas de atividades de maneira a priorizar a preservação e proteção do meio ambiente (MASCARENHAS, 2021), deve ser imposta a responsabilização a quem tem interesse no desenvolvimento da atividade degradadora (REICHARDT; SANTOS, 2019).

Assim como na prevenção, também é necessário que sejam incentivadas as atividades que, comprovadamente sejam mais benéficas ao meio ambiente. E para isso,

---

<sup>1</sup> Tradução livre de: 'Princípio de prevención, orientado a evitar, desde sus orígenes, la producción de emisiones contaminantes; en línea al Principio de Precaución, formulado en la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo y retóricamente aludido en la reciente Cumbre de Kioto. Partiendo del convencimiento de que la reparación del daño medioambiental es muy difícil y cara, cuando no imposible'

<sup>2</sup> Tradução livre de 'Principle 15. In order to protect the environment, the precautionary approach shall be widely applied by States according to their capabilities. Where there are threats of serious or irreversible damage, lack of full scientific certainty shall not be used as a reason for postponing cost-effective measures to prevent environmental degradation'.

também é preciso que ocorra um fomento pelo poder público de maneira que tais atividades sejam mais economicamente viáveis.

Nas palavras de Souza:

Como o direito tributário trabalharia em prol do princípio da precaução? Por meio de estímulos positivos, ou seja, sanções positivas, desonerando, por exemplo, produtos que possuem selo ecológico e são confiáveis para a utilização. A soja transgênica produz efeitos que são incertos e causam problemas ao solo em relação aos quais não há certeza ao longo do tempo. Em razão disso, deve ser observado e aplicado o chamado princípio da precaução ambiental. Uma solução seria o estímulo tributário com incentivos tributários, por exemplo desonerando a soja que não passa por tal processo de transformação. [...] papel do direito tributário quanto ao princípio da precaução seria em relação ao implemento de condições para incentivar a não utilização de medidas ambientais que podem vir a ser prejudiciais ao meio ambiente, em uma espécie de sanção positiva (SOUZA, 2017, p. 120-121)

Ou seja, para que os princípios ambientais possam ser aplicados no ordenamento jurídico brasileiro, é necessário que o consumo de bens e serviços ecologicamente corretos sejam fomentados, de maneira que mais pessoas tenham acesso facilitado.

### 3.3 PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Considerando que atualmente vivemos em um mundo majoritariamente capitalista, ou seja, com viés completamente econômico, é natural que se pense que quanto mais moderna e exploratória é determinada região, mais desenvolvida ela será. Em outras palavras, não é porque uma determinada região possui um grande polo industrial, com empresas atuantes em diversos setores, que ela será considerada desenvolvida necessariamente.

Isso porque, para o direito ambiental, desenvolvimento sustentável significa possuir o desenvolvimento humano, físico, econômico, político, cultural e social em harmonia com a proteção ambiental (TRENNEPOHL, 2020).

No caso de uma região hipotética mencionada, para poder ser considerada sustentavelmente desenvolvida, é preciso que não sejam lançados agentes poluidores – físicos ou químicos, na água ou no ar – que sejam prejudiciais além do permitido. Além disso, que a população ali localizada tenha salários dignos e possibilitem desenvolvimento econômico para as famílias.

Ainda, nas palavras de Miranda, Reis, Gaudio e Sielichow (2016, p. 332), “nesse contexto, atualmente, se passa a tratar do Princípio de Desenvolvimento Sustentável como uma necessidade para a preservação da vida humana.” Até porque, se tivermos um meio ambiente doente, com excesso de poluição do ar, em que a terra seja infértil e a água não

seja mais potável, não só a vida humana, mas de todas as espécies de vida estarão prejudicadas.

Assim, é possível afirmar que, sempre que possível, devemos priorizar aquelas opções que estiverem de acordo com a defesa do meio ambiente (MASCARENHAS, 2021). Dessa forma, não apenas auxiliaremos no desenvolvimento econômico, mas também o bem-estar do meio ambiente.

### 3.4 DO PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR E DO USUÁRIO-PAGADOR

O princípio do poluidor-pagador está disposto no inciso VII do artigo 4º da Política Nacional do Meio Ambiente: “Art. 4º A Política Nacional do Meio Ambiente visará: VII – à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.” (Brasil, 1981)

No direito europeu o princípio do poluidor-pagador é conhecido como ‘quem contamina paga’, e é uma das diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, não sendo um princípio somente jurídico, mas também econômico. Isso porque objetiva internalizar economicamente os custos ambientais, quer dizer, que o poluidor pague pela degradação ambiental causada (SOUZA, 2017).

Ao contrário do que se pode vir a pensar, o poluidor-pagador não é uma “licença para poluir”. Muito pelo contrário. A finalidade principal é que se evite a ocorrência do dano ambiental, por medidas que encareçam a ação ou o produto que se pretende e, assim, desestimule a atividade degradadora. (MASCARENHAS, 2021).

Sob outro viés, ainda, se vislumbra que uma mitigação das externalidades negativas causadas pela atividade econômico-poluidora. Nas palavras de FERNANDES e LEITE:

Uma externalidade negativa, ou custo externo, existe quando a atividade de um agente causa perda de bem-estar a outro agente e quando esta perda não é compensada (Pearce e Turner, 1990). Este custo externo não é desembolsado pela unidade produtiva, logo, o custo subestimado faz com que o nível de produção da empresa e, conseqüentemente, da indústria fique acima do nível de produção ótimo.

Em outras palavras, as externalidades negativas são aqueles resultados não desejados e que podem causar prejuízos à sociedade próxima, como por exemplo poluição do ar, das águas e visual. Assim, este princípio vias que o poluidor seja efetivamente

responsabilizado pela atividade desenvolvida, com a “internalização no preço dos produtos todos os custos sociais (externalidades negativas) causados pela produção dos bens” (ABELHA, 2021, [e-book]).

No que tange ao princípio do usuário-pagador, esse se diferencia do primeiro por transferir o ônus da utilização dos recursos naturais a quem realmente se beneficia (MASCARENHAS, 2021). A premissa principal é de que, como há a efetiva utilização de recursos naturais, como a água e solo, no âmbito econômico, é necessário que haja contribuição por essa utilização (MILARÉ, 2015).

Isso se deve ao fato de que recursos naturais, mesmo que estejam dispostos em propriedades particulares, são considerados patrimônio da coletividade. Além disso, por serem recursos que, muitas vezes, são finitos, não é possível utilizá-los de modo ilimitado (MILARÉ, 2015). Ademais, a principal diferença entre o poluidor-pagador para o usuário-pagador é que, ao contrário do primeiro, para esse não é necessário que exista realmente um dano causado ao meio ambiente (ABELHA, 2021, [e-book]).

Desta forma, a ideia é que onerando o “empréstimo” pelo uso dos recursos naturais, se traga mais consciência para o uso racional, de maneira que se tente preservar, ao máximo, a quantidade dos recursos disponíveis.

Também é necessário ressaltar que só serão obrigados a efetuar esse pagamento os usuários que efetivamente fizerem uso do recurso em questão, de maneira a contribuírem com a manutenção do meio ambiente (MILARÉ, 2015). Ou seja, neste caso, para que exista a efetiva cobrança, não basta a iminência do uso do meio ambiente ou o perigo de uso, é preciso que o uso realmente tenha acontecido.

Por conseguinte, é possível afirmar que tanto o poluidor quanto o usuário-pagador podem ser utilizados também na esfera tributária como forma de proteção ambiental. Para isso, o Poder Público pode fazer uso da extrafiscalidade, ao estimular ou tentar evitar, determinados tipos de condutas, que degradem mais ou menos o meio ambiente, através de incentivos, ou majoração de alíquotas.

### 3.5 DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

O princípio da igualdade está previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição da República, e determina a vedação de tratamento desigual para contribuintes que se encontrarem em situação igual. Assim:

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 de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL. 1988).

É dizer, além de proibir o tratamento diferente aos contribuintes que se encontrem em situação semelhante, (CARRAZZA, 2017), também é possível inferir que há a permissão de tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em situação distinta. Em outras palavras, diz respeito à isonomia e à equidade.

Assim, seria possível que os agentes que visassem condutas mais ambientalmente amigáveis tivessem alíquotas reduzidas, promovendo a justiça ambiental, de modo que, talvez, uma maior quantidade de pessoas pudesse ser adepta às condutas ecológicas.

#### **4 A SELETIVIDADE TRIBUTÁRIA AMBIENTAL E O TRATAMENTO DIFERENCIADO DE ALÍQUOTAS**

A seletividade e essencialidade estão previstas de maneira expressa nos artigos 153, parágrafo 3º, inciso I e 155, parágrafo 2º, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB.

Veja-se que, ao se tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados, utilizando-se do termo “será seletivo” a Constituição determina que o caráter seletivo do tributo deve ser obrigatório, não dando espaço à discricionariedade ao legislador. *In verbis*: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; (BRASIL, 1988 -grifo nosso).

Já no Imposto sobre Mercadorias e Serviços, nota-se que há a indicação de “poderá ser”, dando a opção ao legislador poder escolher ou não entre aplicar o referido princípio.

Art. 155. Compete aos estados e ao distrito federal instituir impostos sobre:

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (BRASIL, 1988 - grifo nosso).

Desta forma, a seletividade significa que quanto mais essencial um produto ou serviço for, menor deverá ser o encargo tributário e quanto menos essenciais ou mais supérfluos, mais intensa deverá ser a exação.

Nas palavras de Ricardo Alexandre (2017, p. 665):

O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa.

Além da seletividade expressa, que é a prevista na Constituição Federal, há também a seletividade implícita (SPILBORGHS, 2011), que diz respeito à aplicação de alíquotas diferenciadas conforme a escolha do legislador. Por exemplo, no caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, para o autor, a seletividade é aplicada conforme as variações de alíquotas conforme o uso e a localização do imóvel.

Ainda, referido princípio pode ser aplicado mediante diferentes técnicas: a progressividade de alíquotas, variações de base de cálculo, pela instituição de incentivos fiscais ou ainda pela diferenciação de alíquotas, sendo essa a mais comum (COSTA, 2017).

A diferenciação de alíquotas é a técnica utilizada quando se adota diferentes alíquotas para diversas hipóteses. É dizer, o Estado define, individualmente, para cada produto, serviço ou situação distinta qual a alíquota que deverá ser aplicada (NOVAIS, 2018), a depender do critério selecionado: incentivo a realizar determinadas condutas, facilitar o acesso a determinados produtos ou, no caso da defesa do meio ambiente, desmotivar atividades poluidoras, por exemplo.

No caso do IPI, tributo federal que pode ter alteração de alíquota mediante decreto, em 30 de dezembro de 2021 fora assinado o Decreto nº 10.923, que atualizou as alíquotas do referido imposto através da aprovação da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI. Em referida tabela os produtos são divididos conforme sua classificação e, ao lado, consta o percentual de alíquota e esses valores de alíquota variam conforme a essencialidade de cada produto.

No caso da tributação da água mineral natural, consta como não tributável. Já no caso dos cigarros, a alíquota é de 300% (trezentos por cento) (BRASIL, 2021), por não somente não serem essenciais à sobrevivência humana, como também são prejudiciais à saúde das pessoas e do meio ambiente.

Ao focarmos na tributação paranaense, o Decreto Nº 7.871, de 2017, que regulamenta o ICMS, fixou a alíquota de 16% para a água mineral e 27% para o tabaco nas operações internas destinadas a consumidor final (PARANÁ, 2017).

Ainda, verifica-se que conforme o caso do IPTU, conforme explanado por Spilborghs, seria plenamente possível que a seletividade estivesse vinculada ao uso ecologicamente correto da propriedade. Inclusive, o Município de Curitiba, na Lei nº 9.806/2000 – Código Florestal Municipal, prevê em seu artigo 10, *caput*, que os proprietários ou possuidores de terrenos integrantes do Setor Especial de Áreas Verdes, gozarão de isenção ou redução sobre o valor do terreno, para o cálculo base do IPTU, proporcionalmente à taxa de cobertura florestal do terreno. (CURITIBA, 2000)

#### 4.1 O TRATAMENTO DIFERENCIADO DE ALÍQUOTAS COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

A defesa do meio ambiente é vista como princípio norteador da atividade econômica, conforme estipula o artigo 170, inciso VI, da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB, de 1988. *In verbis*:

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).

No mesmo sentido, o artigo 225, *caput*, da Carta Magna, está previsto que “todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações” (BRASIL, 1988).

Ademais, em seu §1º, inciso V, determina que, para assegurar a efetividade do referido direito, o Poder Público deve “controlar a produção, comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente” (BRASIL, 1988).

Dessa maneira, fica implícito que, pelo fato da defesa do meio ambiente ser fator definitivo na ordem econômica, é possível que haja tratamento diferenciado – inclusive na esfera tributária (CARRAZZA, 2017), pois faz parte da ordem econômica – para aquelas

condutas que causem uma maior degradação ambiental, de maneira a valorizar os ecologicamente corretos. Nas palavras de Édis Milaré (2015, p.173)

De qualquer modo, cabe ressaltar que, nos termos da Constituição, estão desconformes -, e portanto, não podem prevalecer – as atividades decorrentes da iniciativa privada (da pública também) que violem a proteção do meio ambiente. Ou seja, a propriedade privada, base da ordem econômica constitucional, deixa de cumprir sua função social – elementar para sua garantia constitucional – quando se insurge contra o meio ambiente

Do ponto de vista prático e econômico, a consciência ambiental vem trazendo à tona o aumento da produção de produtos ecologicamente mais corretos ou sustentáveis, desde produtos mais sofisticados como veículos elétricos e sistema de coleta de água de chuva, até produtos de uso recorrente que evitam descarte de lixo como canudos, copos, talheres e absorventes – de pano - reutilizáveis, coletores menstruais, ou até mesmo plástico de origem vegetal, além da produção de alimentos e peças de vestuário sem exploração (animal ou humana), por exemplo.

É notável que a instauração de medidas ecologicamente corretas é proibitiva para grande parte da população, não apenas por, muitas vezes terem relação com inovações tecnológicas que requerem grandes investimentos, mas também por serem suscetíveis à mesma carga tributária de daquelas consideradas comuns, o que acaba encarecendo o valor final. Por isso, embora essas condutas tenham em sua essência o benefício para o meio ambiente, muitas pessoas não podem realiza-las por serem economicamente inviáveis (FARIA; FARIA, 2021).

Isto porque, do ponto de vista econômico, caso uma pessoa tenha o direito de escolha entre mais de um produto, ela levará em consideração a relação custo-benefício, e provavelmente escolherá aquela que atenda melhor aos seus interesses e possibilidades, mesmo que as demais opções beneficiem mais a coletividade (RIBEIRO e KLEIN, 2016).

Assim, mesmo que um determinado produto ou serviço tenha em seu âmago um meio ambiente mais saudável, a grande parte da população deixará de adquiri-lo em razão de seu preço elevado, pois não há de maneira abrangente pelo Poder Público, a implementação alíquotas diferenciadas dessas condutas de maneira que possam propiciar maior acesso à bens, serviços e atividades que favoreçam o meio ambiente.

É possível utilizar o exemplo dos veículos automotores. Enquanto carros populares, movidos à combustão, de 1.000 cilindradas<sup>3</sup> possuem alíquota de IPI de 7% conforme o Decreto nº 10.923, de 30 de dezembro de 2021, qualquer veículo que tenha, exclusivamente ou não, motor elétrico<sup>4</sup>, que é notadamente mais benéfico ao meio ambiente, possui alíquota de 25% do mesmo imposto (BRASIL, 2021). Já no caso do ICMS paranaense, nem sequer há uma diferenciação de alíquota. O Decreto nº 7.871, de 2017 prevê a alíquota de 10% (dez por cento) para quaisquer veículos automotores novos que sejam objeto de operações internas destinadas a consumidor final (PARANÁ, 2017).

Ainda, focando na legislação paranaense, a Lei nº 14.260/2003 instituiu as normas aplicáveis ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. A referida lei prevê em seu artigo 4º apenas duas alíquotas diferentes aplicáveis à propriedade de veículo automotor: a primeira, de 1% aplicável, dentre outras hipóteses, aos veículos que utilizem o Gás Natural Veicular – GNV e a outra, de 3,5%, para os demais veículos (PARANÁ, 2003).

Quanto ao veículo elétrico, em 2019 o Governo do Estado do Paraná sancionou a Lei nº 19.971/2019 que isentou, até 31 de dezembro de 2022, ao pagamento do referido imposto os veículos equipados unicamente com motor elétrico. Assim, mesmo que de modo tímido, existe uma breve diferenciação nas alíquotas, mesmo que temporariamente.

Veja-se que, fora do período dessa isenção, caso uma pessoa tenha o interesse de contribuir com o meio ambiente substituindo seu veículo à combustão para um carro elétrico, não teria benefício financeiro nenhum, devendo arcar completamente com os gastos extras advindos disso. Primeiro porque o veículo elétrico, em essência, já possui um valor mais elevado em razão da sua tecnologia e segundo porque nem para efetuar a compra ou para realizar a manutenção não possui qualquer tratamento diferenciado favorável na tributação.

Desta forma, é possível afirmar que, embora não aplicável, o tratamento diferenciado de alíquotas é completamente viável para a proteção ambiental, de modo que o consumo de produtos, serviços e outros tipos de condutas mais ecologicamente corretas sejam incentivadas, através da extrafiscalidade ambiental.

## 5 CONCLUSÃO

Considerando que a oferta de bens e serviços que explorem a natureza de maneira mais equilibrada vem crescendo nos últimos tempos, seria de se esperar que houvesse mais

---

<sup>3</sup> Posição NCM 8703.21.00 da tabela TIPI, anexa ao Decreto nº 10.923, de 30 de dezembro de 2021.

<sup>4</sup> Posições NCM 8703.40.00, 8703.50.00, 8703.60.00, 8703.70.00 e 8703.80.00, da tabela TIPI, anexa ao Decreto nº 10.923, de 30 de dezembro de 2021.

incentivos por parte do Poder Público de modo que mais pessoas pudessem ter acesso. Entretanto, apesar da própria Carta de 1988 prever a possibilidade de tratamento diferenciado para produtos e atividades que atinjam em maior ou menor intensidade a natureza, não é o que efetivamente acontece.

De acordo com os princípios tributários ambientais do desenvolvimento sustentável, poluidor-pagador, usuário-pagador, precaução, prevenção e igualdade, além da seletividade, é preciso que seja dada prioridade às atividades ambientalmente ecológicas, ou menos agressivas.

Entretanto, considerando que essas medidas podem ser vistas como proibitivas, devida à pouca quantidade de tratamento diferenciado de alíquotas que favoreça suas aplicações e, resultam a elevados preços de mercado, é de se considerar que o Poder Público atue de modo que mais pessoas possam executá-las. E, como se sabe, uma maneira de intervenção é na escolha das alíquotas das obrigações tributárias, pois atingem toda a população, e fazem parte do custo de produção de produtos e serviços, independentemente de renda ou localização que se encontra o contribuinte.

Veja-se que é possível fazer uso da extrafiscalidade ambiental de maneira a selecionar quais as condutas que devem ser estimuladas – ou desincentivadas – e fixar as alíquotas de maneira a visar a proteção ambiental. Ou seja, aquelas atitudes – produtos, serviços ou condutas genéricas – tributáveis que, direta ou indiretamente, causem algum prejuízo ao meio ambiente devem ter alíquotas maiores que aquelas que são mais benéficas e ecologicamente corretas.

Dessa maneira, não apenas a natureza vai receber cada vez menos malefícios como, pouco a pouco, a população vai desenvolvendo uma melhor consciência ecológica, uma vez que será estimulada economicamente a agir de modo mais ecológico.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. Ed. Salvador: Juspodivm, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em 10 de mar. de 2022.
- BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. **Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm). Acesso em 07 de mar. de 2022.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 1º de mar. de 2022.
- BRASIL Decreto nº 10.923, de 30 de dezembro de 2021. **Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2021/Decreto/D10923.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Decreto/D10923.htm). Acesso em 03 de mar. de 2022.
- CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. [Versão e-book].
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª Ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CURITIBA. Lei nº 9.806, de 03 de janeiro de 2000. **Institui o Código Florestal do Município de Curitiba, e dá outras providências**. Disponível em: <<http://mid.curitiba.pr.gov.br/2010/00083115.pdf>>. Acesso em 16 de março de 2022.
- COSTA, Regina Helena. **Curso De Direito Tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- FARIA, Ana Maria Jara Botton; FARIA, Karina Jara. *Incidência do tributo ambiental no Brasil in Inovação e transformação: os desafios da nova advocacia ambiental*. Curitiba: OABPR, 2021 (Coleção Comissões).

FERNANDES, Elaine Aparecida; LEITE, Gustavo Barros. *Atuação dos projetos de mecanismo de desenvolvimento limpo para o desenvolvimento sustentável no Brasil*. In: **Revista de Economia Política**, vol. 41, nº 2, pp. 351-371, abril – junho/2021.

LA CRUZ RODRÍGUEZ, Baltasar de. **Notas sobre política y fiscalidad medioambiental**. Jurisprudência tributária, v. III, p. 1-18, 1998.

MASCARENHAS, Carolina. **Responsabilidade civil ambiental, políticas públicas e judiciais para a correção de externalidades negativas**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. [Versão e-book].

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiental**. 10ª Ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Saraiva, 2015.

MIRANDA, José Eduardo de; REIS, Marcelo Terra; GAUDIO, Ronaldo; SIELICHOW, Cristiano da Silva. **Ordem Econômica Constitucional**. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

NAÇÕES UNIDAS. **Declaração do Rio de Meio Ambiente e Desenvolvimento de 12 de agosto de 1992**. Disponível em:

[https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A\\_CONF.151\\_26\\_Vol.I\\_Declaration.pdf](https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_CONF.151_26_Vol.I_Declaration.pdf) Acesso em 05 de mar. de 2022.

NOVAIS, Rafael. **Direito tributário facilitado**. 3ª Ed. rev. Atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

PARANÁ. Lei nº 14.260, de 23 de dezembro de 2003. **Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA**. Disponível em:

<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/12200314260.pdf>. Acesso em 17 de mar de 2022.

PARANÁ. Decreto Nº 7.871, de 29 de setembro de 2017. **Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações De Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná**.

Disponível em:

<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>. Acesso em 11 de mar. de 2021.

PARANÁ. Lei nº 19.971, de 22 de outubro de 2019. **Acrescenta dispositivo à Lei nº 14.260, de 22 de dezembro de 2003, que estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**.

Disponível em:

<https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=227897&codItemAto=1413895#1413895>. Acesso em 17 de abr. de 2022.

- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. [Versão e-book]
- REICHARDT, Fernanda Viegas; SANTOS, Mayara Regina Araújo dos. *(In)eficácia do Princípio da Precaução no Brasil*. In **Estudos Avançados**, nº 33, vol. 95, 2019.
- RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinícius. (Coord) **O que é análise econômica do direito: uma introdução**. 2ª Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- SOUZA, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de. **Políticas públicas na tributação ambiental: instrumentos para o desenvolvimento da sociedade**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.
- SPILBORGHS, Alessandro Cavalcante. **Perspectiva da seletividade do IPTU em razão da função socioambiental**. Orientador: Alcides Costa Jorge. São Paulo, 2012. 69 f. Dissertação (Mestrado) – Coordenadoria de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico. Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2011.
- TRENNEPOHL, Terence. **Manual de direito ambiental**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.