



**DO ICMS ECOLÓGICO PARA O IBS ECOLÓGICO: O CRITÉRIO ECOLÓGICO DE
REPARTIÇÃO DE ARRECADAÇÃO AOS MUNICÍPIOS NA REFORMA
TRIBUTÁRIA**

*FROM ECOLOGICAL ICMS TO ECOLOGICAL IBS: THE ECOLOGICAL CRITERIA
FOR ALLOCATION OF COLLECTION TO MUNICIPALITIES IN TAX REFORM*

Bruno Augusto Françaes Guimarães¹

Alicia Madeira Schneider²

RESUMO: Buscando uma estratégia mais eficiente para a redução dos incidentes que degradam o meio ambiente, o Estado brasileiro passou a optar por regimes “verdes” de tributação, com o intuito de oferecer uma contrapartida fiscal àquele que não degradar e nem deteriorar as riquezas naturais e minerais do território nacional. Para além disso, com base no permissivo constitucional previsto no art. 158, parágrafo único, II, muitos Estados implementaram o ICMS ecológico, que é um critério ecologicamente orientado de repartição de receitas de arrecadação do ICMS com municípios. Todavia, tal

¹ Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Master in Law (LL.M) em Direito Corporativo pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC. Especialista em Gestão Tributária e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e do Instituto de Estudos Tributários – IET. Advogado em Porto Alegre. Contato: bruno.guimaraes@rmmgadogados.com.br

² Graduanda de Direito pela Fundação Escola Superior do Ministério Público – FMP/RS. Presidente do Núcleo de Estudos Tributários e Competições do Rio Grande do Sul – NETcRS. Integrante da coordenação do Tax Moot Competition Brazil. Contato: alicia.schneider@rpandolfo.adv.br



instituto sofreu relevantes modificações com a Reforma Tributária, de forma a se fazer necessária uma análise acurada destas alterações e das incertezas que rodeiam o tema.

PALAVRAS-CHAVE: Incentivos verdes. Reforma Tributária. ICMS ecológico. Meio ambiente. Extrafiscalidade.

ABSTRACT: Looking further to a more effective strategy to reduce the impacts caused by the deterioration of the environment, the Brazilian federation started to choose the “green” tax procedures in order to offer some tax benefits to those who don’t degrade or compromise the natural and mineral wealth of the national territory. Furthermore, based on the constitutional permission provided for the art. 158, sole paragraph, II, many States have implemented the ecological ICMS, which is an ecologically oriented criterion for sharing revenue from ICMS collections with municipalities. However, this institute underwent relevant changes with the Tax Reform, making an accurate analysis of these changes and the uncertainties surrounding the topic necessary.

KEYWORDS: Green taxes. Brazilian Tax Reform Bill. Ecological ICMS. Environment. Extrafiscality.

Sumário: 1. Introdução; 2. O Direito Fundamental ao Meio Ambiente e a Legitimação da Função Extrafiscal da Tributação Ambiental; 3. A Extrafiscalidade e a Função Indutora dos Tributos: Tributação Verde e Incentivos à Proteção ao Meio Ambiente; 4. Impactos da Reforma Tributária no Critério Ecológico de Repartição de Arrecadação: O IBS Ecológico e Incertezas sobre a Matéria; 5. Conclusão; 6. Bibliografia

1. INTRODUÇÃO



Os direitos fundamentais delineiam o exercício da cidadania numa sociedade que se queira “democrática e de direito”.³ No caso do Brasil, percebe-se na dignidade da pessoa humana o objetivo maior a ser resguardado e efetiva, conforme expressa previsão do art. 3º, da Constituição Federal, bem como do extenso rol de direitos fundamentais que prevê, desde o rol não taxativo do seu art. 5º, até as diversas outras previsões constantes do seu texto, de forma a se poder afirmar que é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário.⁴

Muitos são os direitos fundamentais que dialogam com o princípio da dignidade humana, como o direito à saúde, à educação, ao lazer, à cultura, a saneamento básico, etc. De todos, merecerá especial destaque neste trabalho o direito fundamental ao meio ambiente, já reconhecido pelo STF como bem jurídico digno de tutela constitucional, intimamente relacionado com a dignidade humana.⁵

Acontece que o reconhecimento de um direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, por si só, pouco ou nada faz em prol de sua efetiva realização e logro. Portanto, necessário perquirir e questionar de meios aptos e legítimos para a sua promoção, tendo a tributação, por meio de normas extrafiscais

³ “A imbricação dos direitos fundamentais com a idéia específica de democracia é outro aspecto que impende seja ressaltado. Com efeito, verifica-se que os direitos fundamentais podem ser considerados simultaneamente pressupostos, garantia e instrumento do princípio democrático da autodeterminação do povo por intermédio de cada indivíduo, mediante o reconhecimento do direito de igualdade (perante a lei de oportunidades), de um espaço de liberdade real, bem como por meio da outorga do direito à participação (com liberdade e igualdade), na conformação da comunidade e do processo político, de tal sorte que a positivação e a garantia do efetivo exercício de direitos político (no sentido de direitos de participação e conformação do *status* político) podem ser considerados o fundamentos funcional da ordem democrática e, neste sentido, parâmetro de sua legitimidade.” SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª Ed., rev., atual. e ampl.; 3ª tir. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2011, p. 61.

⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 8ª Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 68.

⁵ Os julgados neste sentido são muitos. A título de exemplo deste já antigo e consolidado posicionamento do STF, vide: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 134.297-8/SP. Relator: Celso de Mello, Primeira Turma, julgado em 13/06/1995; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 22.164/DF. Relator: Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/1995.



indutoras, destacando-se como um instrumento importante para a implementação de políticas públicas em prol do resguardo ao meio ambiente.⁶

O presente trabalho visa dialogar com todo esse monumental manancial doutrinário e jurisprudencial, tratando sobre um tema bastante específico no contexto do *federalismo fiscal* brasileiro: o *ICMS ecológico* e a Reforma Tributária.

Com efeito, o *ICMS ecológico*, ao contrário do que uma primeira leitura poderia dar a entender, não diz respeito a uma norma tributária indutora de ICMS propriamente dito, mas sim de um critério de rateio de arrecadação pelos Estados aos seus Municípios. Tendo a Constituição Federal dado liberdade para que os Estados dispusessem, por meio de lei, a respeito de critérios para o rateio de 35% do total a ser entregue aos Municípios pelas suas arrecadações de ICMS, vários Estados incluíram um *critério ecológico* nessa equação, de forma a beneficiar municipalidades que adotem medidas de resguardo ao meio ambiente, como a criação de fundos para esse tipo de demanda, criação de órgãos ambientes, investimentos em saneamento básico, etc.

Este tipo de instrumento de Direito Financeiro parece se amoldar perfeitamente à preocupação ambiental tributária que parece ter permeado os debates da Reforma Tributária. Com efeito, como bem pontua Denise Lucena Cavalcante, “uma vez utilizado o tributo como instrumento para a proteção de determinado fim ambiental, o que se torna relevante é que ele alcance este

⁶ A doutrina é vasta sobre o tema. Exemplificativamente, vide: CALIENDO, Paulo. *Extrafiscalidade Ambiental: instrumento de proteção ao meio ambiente equilibrado*. In BASSO, Ana Paula; et al. (org.). *Direito e Desenvolvimento Sustentável*. Curitiba: Juruá, 2013; SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo Ambiental: Extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2007; SOARES, Cláudia Dias. *O Imposto Ambiental: direito fiscal do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito do meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006; TÔRRES, Heleno Taveira. *Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados tributos ambientais*. In TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005; MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. *Tributação Ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.



objetivo”,⁷ o que vai reforçado pelo texto da Reforma Tributária com a inclusão de um § 3º ao art. 145, da Constituição Federal, onde se passa a ler que “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios (...) da defesa do meio ambiente”.

A grande questão é que o *ICMS ecológico*, apesar de ser uma realidade já bem-sucedida e implementada pela maioria dos Estados da Federação, sofrerá importantes impactos com a implementação da Reforma Tributária. Assim sendo, dada a importância da temática, este trabalho se propõe a contribuir com o assunto, contextualizando e delimitando este instituto para, a partir de então, expor o pontos que a Reforma trará de novidades.

Para tanto, o artigo é dividido em três tópicos. No primeiro, tratar-se-á do direito fundamental ao meio ambiente, como forma de legitimar o uso de normas tributárias extrafiscais para contribuir com seu desenvolvimento e realização; no segundo, tratar-se-á sobre o fenômeno da extrafiscalidade de forma específica, expondo seus limites e formas de operacionalização no que se convencionou chamar de *tributação verde*; no terceiro, finalmente, expor-se-á o que é o *ICMS ecológico* e como está sendo impactado pela Reforma Tributária, nos termos em que aprovada pelo Senado Federal, com a instituição do que se acredita será um *IBS ecológico*.

Exposta a questão que se pretende enfrentar, passa-se a fazê-lo. Senão vejamos.

2. O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE E A LEGITIMAÇÃO DA FUNÇÃO EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

⁷ CAVALCANTE, Denise Lucena. *Tributação Ambiental E Aspectos da Extrafiscalidade*. IBET. 2019. Disponível em: <https://www.google.com/url?q=https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf&sa=D&source=docs&ust=1700881026557930&usg=AOvVaw0JTlquvAKi0SHObpwwiY-9>. Acesso em 10 dez. 2023.



Em que pese o direito ambiental tenha caráter inovador, o zelo pela sua preservação detém previsão constitucional e amparo jurisprudencial já consolidado no tempo. A corroborar essa preocupação histórica com a esfera ambiental brasileira, Orci Paulino Bretanha Texeira ensina que “o período colonial no Brasil é considerado como o embrionário de nosso direito ambiental”, trazendo a referência de que a primeira lei florestal brasileira, Regimento sobre o Pau-Brasil, trouxe regras sobre a exploração da madeira, tipificando penalmente condutas que iam ao desencontro da preservação desta matéria-prima⁸.

No art. 216, VI, da Constituição Federal,⁹ dentre todos os bens que constituem o patrimônio cultural brasileiro, há previsão expressa ao *meio ecológico*. No mesmo sentido, os direitos e deveres dos cidadãos e Entes Federados para com o meio ambiente encontram respaldo constitucional no art. 225,¹⁰ sendo o capítulo VI, da Constituição Federal, responsável por dispor sobre a proteção ao meio ambiente.¹¹

Assim sendo, embora não conste do art. 5º, é ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência que a proteção ao meio ambiente é classificada como um direito

⁸ TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. *O Direito ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado como Direito Fundamental*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. P.46.

⁹ Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem (...)

V - os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico

¹⁰ 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.

¹¹ “A garantia de um ‘mínimo existencial ecológico’ e o mandamento da ‘vedação da degradação ambiental’, núcleo e objeto do princípio de proibição da retrogradação socioambiental, constituem, entre outras, condições estruturantes de um Estado Sociambiental e Democrático de Direito, pois um Estado Sociambiental somente pode ser pensando num ‘lugar de encontro’ onde os cidadãos e cidadãs possam minimamente conviver e desenvolver-se em condições de segurança, liberdade e igualdades substanciais, conformadoras da dignidade que lhes é atribuída, (com)viver exige pois, uma ambiência saudável, sustentadora e sustentada, o que pode ser alcançado com a promoção, conservação, manutenção e conseqüente vedação da degradação deste ‘lugar de encontro’” (MOLINARO, Carlos Alberto. *Direito Ambiental: proibição de retrocesso*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007, p. 103).



fundamental de terceira geração,¹² produzindo efeitos na terceira dimensão (solidariedade), dado o reconhecimento de direitos fundamentais não enumerados expressamente pelo texto constitucional, à luz do que dispõe o seu art. 5º, § 2º.¹³ Ocorre que o constituinte não conceituou *meio ambiente*, de forma que se faz necessário recorrer à doutrina para sua adequada delimitação.

Para o constitucionalista José Afonso da Silva:

(...) o meio ambiente é, assim, a interação do conjunto dos elementos naturais, artificiais e culturais, que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas. A integração busca assumir uma concepção unitária do ambiente, compreensiva dos recursos naturais e culturais.¹⁴

Nas palavras de Anízio Pires Gavião Filho:

O direito ambiental à proteção do meio ambiente é o direito do qual são titulares todos aqueles que têm direito ao ambiente ecologicamente equilibrado frente ao Estado no sentido de que este os projeta contra as intervenções de terceiros lesivas ao ambiente.¹⁵

A rigor, o desenvolvimento do Direito Ambiental no Brasil, com a construção do manancial teórico e a instauração de instituições que visem à efetiva proteção do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado, surge a partir de uma série de

¹² "(...) os direitos fundamentais de terceira dimensão, dotados de um conteúdo altamente humano e universal, tendem a cristalizar-se como direitos que não objetivam proteger especificamente os interesses de um único indivíduo, de um grupo ou de um Estado. Os direitos fundamentais de terceira dimensão têm por destinação primordial a proteção do gênero humano." (MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. *Meio Ambiente – direito e dever fundamental*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 73.

¹³ Neste sentido, vide trecho da ementa do julgamento do Mandado de Segurança nº 22.164/DF: "O direito à integridade do meio ambiente – típico direito de terceira geração – constitui prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, à própria coletividade social. (...) os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados, enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 22.164/DF. Relator: Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/1995).

¹⁴ SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 18.

¹⁵ GAVIÃO FILHO, Anízio Pires. *Direito Fundamental ao Ambiente*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 53.



eventos ocorridos no cenário internacional, como a publicação de obras acadêmicas alertando sobre os impactos ao meio ambiente e à saúde humana decorrentes da utilização de determinados produtos tóxicos,¹⁶ e a transposição de uma série de compromissos internacionais para a legislação interna.¹⁷

Tratando sobre a evolução histórica do Direito Ambiental no Brasil, o Min. Herman Benjamin propõe sua divisão em três fases bem delimitadas: (i) *fase da exploração desregrada*, cuja característica principal é a omissão legislativa; (ii) *fase fragmentária*, com a promulgação de leis sobre a temática, como o Código Florestal (1965)¹⁸ e a Lei de Agrotóxicos (1989);¹⁹ e (iii) *fase holística*, inaugurada com a Lei da Política Nacional ao Meio Ambiente (1981).²⁰⁻²¹ Desta última, o Ministro afirma que a referida lei “incorporou, de vez, no ordenamento jurídico brasileiro o Estudo de Impacto Ambiental, instituindo, ademais, um regime de responsabilidade civil objetiva para o dano ambiental”.²²

É justamente em linha com essa evolução e com tais marcos de desenvolvimento da matéria, que a jurisprudência, atenta à importância que a

¹⁶ Digno de nota é a obra *Silent Spring*, datada de 1962, comumente referida pelo seu pioneirismo na identificação dos impactos decorrente da má utilização de produtos tóxicos: CARSON, Rachel. *Silent Spring*. Boston/New York: Mariner Book, 2002.

¹⁷ A lista dos acordos e declarações internacionais sobre a matéria é deveras extensa. A título ilustrativo, vide: Declaração de Estocolmo de 1972; Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (denominada atualmente de ONU Meio Ambiente ou *UN Environment*); o lançamento do documento “Nosso Futuro Comum” e do Relatório Brundtland em 1987; a Declaração do Rio de 1992, de Joanesburgo de 2002 (Rio+10) e do Rio de 2012 (Rio+20); a aprovação em 2015 dos “Objetivos do Desenvolvimento Sustentável”, por meio do documento “Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”, do Acordo de Paris sobre Mudança do Clima de 2015 (COP 21), sucedido pelo de Marrakech de 2016 (COP 22) e de Bonn de 2017 (COP 23).

¹⁸ Atualizado. BRASIL. Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012. Institui o novo código florestal brasileiro.

¹⁹ BRASIL. Decreto nº 98.816, de 11 de janeiro de 1990. Regulamenta a Lei nº 7.802, de 11 de julho de 1989, que dispõe sobre a pesquisa, a experimentação, a produção, a embalagem e rotulagem, o transporte, o armazenamento, a comercialização, a propaganda comercial, a utilização, a importação, a exportação, o destino final dos resíduos e embalagens, o registro, a classificação, o controle, a inspeção e a fiscalização de agrotóxicos, seus componentes e afins, e dá outras providências. Legislação federal de agrotóxicos e afins.

²⁰ BRASIL. Lei nº 6.938 de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente.

²¹ BENJAMIN, Antonio Herman V. Introdução ao direito ambiental brasileiro. In MACHADO, Paulo Affonso; MILARÉ, Édis (org.). *Doutrina Essenciais de Direito Ambiental*. V. I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, pp. 41-91.

²² Idem.



proteção jurídica ao meio ambiente deve receber, vem consolidando seu posicionamento no sentido de consubstanciar o *direito fundamental ao meio ambiente* como um objetivo constitucionalmente assegurado. Nesta senda, é digna de nota a ADC n. 42, oportunidade em que o Min. Luiz Fux interpretou o “meio ambiente como direito fundamental, sobretudo por se tratar de bem jurídico indisponível e transindividual, cuja titularidade pertence a todos os cidadãos e ao próprio Estado”.²³

Na oportunidade, estabeleceu-se que o princípio do desenvolvimento sustentável é lastreado em três pilares: (i) ambiental, que objetiva o uso equilibrado dos recursos ambientais, sem o rompimento do ecossistema; (ii) social, que trata os recursos naturais como bens coletivos, difusos e transindividuais, em que sua degradação deve ser evitada e seus benefícios distribuídos para toda a sociedade; e (iii) econômico, o qual estabelece que a atividade deve ser economicamente viável.

Trata-se da chamada tríplice responsabilidade pelo dano ambiental – esferas administrativa, civil e penal, um dos princípios mais importantes do meio ambiente.²⁴ O art. 14, § 1º, da Lei n. 6.938/81,²⁵ que implementa a Política Nacional do Meio Ambiente, traz que a indenização pelos danos ambientais independe da existência de culpa do agente poluidor, o que vai constitucionalmente respaldado pela redação

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Constitucionalidade nº 42/DF. Relator: Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 28/02/2018.

²⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Curso de Direito Ambiental*. Barueri, SP: Grupo GEN, 2023. E-book. Página 280. ISBN 9786559648603. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559648603/>. Acesso em: 01 dez. 2023.

²⁵ Art. 14 - Sem prejuízo das penalidades definidas pela legislação federal, estadual e municipal, o não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção dos inconvenientes e danos causados pela degradação da qualidade ambiental sujeitará os transgressores: (...)

§ 1º - Sem obstar a aplicação das penalidades previstas neste artigo, é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade. O Ministério Público da União e dos Estados terá legitimidade para propor ação de responsabilidade civil e criminal, por danos causados ao meio ambiente.



do seu art. 225, VIII, § 3º,²⁶ do qual se extrai que aquele que descumprir com norma ambiental, irá responder pelo ato nas três esferas, esferas estas autônomas, independentes e potencialmente cumulativas entre si (exceto hipótese prevista em lei que vincule uma esfera de responsabilidade a outra).

A grande questão é que o mero aspecto repressivo-condenatório do direito não se mostra suficiente para o efetivo resguardo do meio ambiente e promoção do *direito fundamental à sua proteção e preservação*. Por tal motivo é que nas últimas décadas se percebe a adoção de iniciativas legislativas visando não apenas a punição a quem danifique o meio ambiente, mas voltadas a incentivar posturas de preservação e resguardo.²⁷

Trata-se da função promocional do Direito, desde há muito já apregoada por Bobbio,²⁸ estabelecendo uma espécie de princípio “protetor-recebedor”. A estratégia é recompensar todo aquele que, de alguma forma deixou de explorar um recurso natural que “era seu” por direito, em benefício do meio ambiente e da coletividade, valendo o mesmo para aquele que promover alguma atividade com este propósito.

Conforme será aprofundado nos tópicos subsequentes, no que diz respeito ao uso de meios tributários para incentivar condutas protetivas ao meio ambiente, trata-se do que se convencionou chamar de função extrafiscal dos tributos, em que a finalidade da cobrança não é meramente arrecadatória, mas sim de indução de

²⁶ 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. (...)

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

²⁷ SILVA FILHO, Carlos da Costa. O princípio do poluidor-pagador: da eficiência econômica à realização da justiça. In *Revista de Direito da Cidade*, v. 4, n. 2, abr. 2020, pp. 111-128. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/9714/7613>. Acesso em: 04 dez. 2023.

²⁸ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: Novos estudos de teoria do direito*. São Paulo; Editora Manole, 2006.



determinados comportamentos do contribuinte que sejam desejáveis sob uma perspectiva constitucional.

Ao referir “outras formas de acautelamento e preservação” o art. 216, § 1º, da Constituição Federal,²⁹ tem-se por autorizado o uso da função extrafiscal dos tributos para lograr a realização do *direito fundamental à proteção do meio ambiente*, de forma a unir o útil (arrecadação) ao agradável (meio ambiente ecologicamente equilibrado). Portanto, na busca por estratégias para reduzir os incidentes que degradam o meio ambiente, o Estado brasileiro passou a optar por *regimes verdes de tributação*, com o intuito de oferecer uma contrapartida fiscal àquele que não degrade e nem deteriore as riquezas naturais e minerais do território nacional.

Como exemplos de medidas neste sentido, tem-se a Política Nacional de Mudança do Clima, instituída pela Lei n. 12.187/09, a qual, por meio do art. 6º, VI,³⁰ classificou os *incentivos verdes* como instrumentos da medida legislativa. Na mesma toada, há a Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída pela Lei n. 12.305/10, que, por meio do art. 6º, II,³¹ estabelece a sistemática do protetor-recebedor como princípio norteador de suas disposições. Em outras palavras, o cidadão protetor-recebedor é beneficiado ao optar pela preservação do meio ambiente em detrimento da sua exploração.

Outro exemplo é o Projeto de Lei n. 412/22, apresentado em outubro de 2023 pelo Senado Federal, que "Institui o Sistema Brasileiro de Comércio de Emissões de

²⁹ Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: (...) § 1º O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.

³⁰ Art. 6º São instrumentos da Política Nacional sobre Mudança do Clima: (...) VI - as medidas fiscais e tributárias destinadas a estimular a redução das emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos, a serem estabelecidos em lei específica;

³¹ Art. 6º São princípios da Política Nacional de Resíduos Sólidos: (...) II - o poluidor-pagador e o protetor-recebedor;



Gases de Efeito Estufa (SBCE) e altera as Leis nºs 12.187, de 29 de dezembro de 2009, 12.651, de 25 de maio de 2012, e 6.385, de 7 de dezembro de 1976". A medida pretende reduzir os efeitos climáticos ocasionados pelo uso exacerbado de recursos poluentes ao meio ambiente através da tributação do mercado de carbono. Trata-se de proposta de medida para redução da onerosidade tributária através da não incidência da PIS/COFINS na alienação de tal crédito.³²

Os exemplos poderiam se estender, mas tem-se por demonstrado o que se pretendia, ou seja, a fundamentação constitucional de um *direito fundamental à proteção ao meio ambiente* e a possibilidade do uso da tributação, na sua função extrafiscal, como forma de seu resguardo e fomento.

Todavia, se naturalmente o uso da tributação como forma de indução comportamental já é problemático por si só, tem-se que o uso da extrafiscalidade no contexto de *regimes verdes de tributação* conta com desafios e dificuldades muito específicos. É tal contexto que se pretende expor no tópico que segue.

3. A EXTRAFISCALIDADE E A FUNÇÃO INDUTORA DOS TRIBUTOS: TRIBUTAÇÃO VERDE E INCENTIVOS À PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE

Nosso texto constitucional estabeleceu, no seu art. 3º, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

³² Neste molde, será mantida a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, além do IOF, por se configurar como uma comercialização do ativo (crédito de carbono).



Tais objetivos demandam a adoção de políticas públicas para sua realização, de forma que adotar medidas que resguardem e/ou fomentem o direito à saúde,³³ à cultura,³⁴ à educação,³⁵ ou (no que nos interessa em especial no presente estudo), um meio-ambiente equilibrado,³⁶ não é uma faculdade dos governantes, mas uma verdadeira imposição constitucional. Significa dizer que nosso texto constitucional não é neutro, mas dirigente, voltado a mudanças na sociedade que logrem a realização dos objetivos e direitos fundamentais nele previstos.³⁷

Neste contexto, tampouco as normas tributárias podem ser tidas como normas neutras.³⁸ Com efeito, os tributos não são uma mera contraprestação paga em contrapartida aos serviços públicos, mas também um importante instrumento

³³ Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

³⁴ Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

³⁵ Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

³⁶ 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.

³⁷ Sobre o assunto, vide: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição Dirigente e a Vinculação do Legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994, pp. 474-475. Importante consignar que não se ignora aqui que o próprio autor reviu seu posicionamento original quanto à matéria, cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Rever ou Romper com a Constituição Dirigente? Defesa de um Constitucionalismo Moralmente Reflexivo*. In *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 4, n. 15, abr./jun. 1996, p. 7-17. Ainda assim, tem-se que a referência ao dirigismo constitucional é pertinente, no sentido de representar constituições que prevejam e imponham a adoção de políticas de mudança social e econômica.

³⁸ Por todos: “No lugar de se ter um ordenamento dado, que deve ser apenas mantido ou adaptado, o legislador constituinte preconizou uma realidade social nova, ainda inexistente, cuja realização e concretização, por meio de medidas legais, passa a ser interesse público. Esta nova realidade se traduz no desenvolvimento econômico, prestigiado pela Constituição de 1988, que inclui, no art. 3º, entre os “objetivos fundamentais da República”, o da garantia do “desenvolvimento nacional”, o que, entretanto, não se compreende isoladamente de outros objetivos, como o da construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, onde se erradicarão “a pobreza e a marginalização” e se reduzirão “as desigualdade sociais e regionais”, promovendo, enfim, “o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2).



pelo qual o sistema político coloca em prática o seu programa de justiça distributiva.³⁹

Comumente, o uso de normas tributárias para a consecução de políticas públicas é denominado de extrafiscalidade,⁴⁰ termo que designa as normas tributárias que visam a outros fins que não apenas o arrecadatório, mas também interventivos pela indução de comportamentos, seja positivamente, por meio de incentivos, seja negativamente, por meio de agravamentos. Gilson Bomfim corrobora tal apontamento, destacando que “a doutrina define o fenômeno da extrafiscalidade como a utilização de normas tributárias para obtenção de efeitos econômicos e sociais que transcendem a mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado”.⁴¹

Daí que as normas tributárias devem ser assumidas como instrumentos de intervenção no campo social e econômico para a consecução dos desígnios constitucionais, “com a especificidade de induzir os comportamentos por meio da criação de situações em que o contribuinte será premiado ou penalizado economicamente diante da possibilidade de adoção do comportamento julgado socialmente desejável”.⁴²

Toda norma tributária possui um caráter indutivo, pois é intuitivo que os contribuintes pautarão suas tomadas de decisões pretendendo se eximir ou reduzir a incidência tributária sobre suas ações. Da mesma forma, o mero fato de uma norma tributária visar à indução comportamental não lhe retira sua aptidão arrecadatória, de

³⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 3.

⁴⁰ O tema da extrafiscalidade é estudado no país já há muito tempo, desde antes da promulgação do próprio Código Tributário Nacional. Neste sentido, pela relevância histórica, vide: SOUZA, Ruy de. *A Intervenção do Estado Através do Imposto*. 1949. Tese de concurso para a cadeira de Ciência das Finanças da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais. Belo Horizonte/MG.

⁴¹ BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 29.

⁴² ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In ÁVILA, Humberto. *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 303.



forma que tanto normas tributárias fiscais quanto normas tributárias indutoras possuem aptidões arrecadatórias e indutivas de comportamentos, sendo difícil tarefa realizar um corte puro entre estes dois aspectos.⁴³ Apesar de não se desconhecer que as normas tributárias extrafiscais podem ter diferentes classificações que lhe são dadas pela doutrina, focar-se-á na função indutora dos tributos, referindo-se a tais normas, de forma indistinta, como *normas tributárias indutoras* ou *normas tributárias extrafiscais*.⁴⁴

As normas tributárias indutoras se caracterizam, portanto, não pelo fato de influenciarem no comportamento dos contribuintes, visto que isso se dá relativamente a qualquer norma tributária. A marca característica das normas tributárias indutoras está no caráter proposital da influência comportamental que geram, “vinculado à finalidade que justifica a existência do próprio tributo”.⁴⁵

Martha Toríbio Leão bem expõe esse marco característico das normas extrafiscais indutoras:

Assim, no campo da indução pela via tributária, o estímulo é premeditado pelo legislador, ou seja, existe a intenção consciente de provocar uma ação ou omissão do indivíduo, ambas consideradas de interesse coletivo, por motivos sociais, econômicos ou até políticos. [...] quando se trata da extrafiscalidade este desejo não é uma simples consequência da imposição tributária, mas sim uma deliberada intenção do legislador, que usa o tributo como mecanismo dessa intervenção, premeditando, dessa forma, os efeitos esperados (e desejados) a partir dessa imposição.⁴⁶

Significa dizer que “a identificação das normas tributárias extrafiscais só pode ser realizada no plano da interpretação investigando-se a finalidade normativa”,⁴⁷

⁴³ LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. In *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, v. 34, 2015, pp. 303-325.

⁴⁴ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 46-47.

⁴⁵ LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. In: *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, v. 34, 2015, p. 307. Para uma análise crítica dos vários posicionamentos doutrinários quanto ao aspecto característico das normas tributárias extrafiscais, vide: BOMFIM, Diego. Op. Cit., pp. 23-49.

⁴⁶ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 45-46.

⁴⁷ BOMFIM, Diego. Op. Cit., p. 43.



sendo necessário identificar, sob uma perspectiva jurídica, a existência de uma finalidade por trás da norma tributária indutora. Essa identificação é importante não somente para a identificação das normas tributárias indutoras, como também para o controle de sua legitimidade.

A *finalidade* deve ser analisada sob uma perspectiva eminentemente jurídica, sendo necessário diferenciá-la dos efeitos das normas tributárias, visto que “enquanto os efeitos são apreciáveis do ponto de vista econômico, a finalidade de uma dada norma tributária pode ser juridicamente apreciada, destacada e levada em consideração para fins de interpretação”.⁴⁸

Assim o é, pois, conforme demonstrado, toda norma tributária possui efeitos para além do meramente arrecadatório, de forma que para a caracterização de uma norma como indutora, faz-se preciso a existência de um objetivo propositalmente instituído que deve ser juridicamente respaldado, sob pena de se tratar de mera norma tributária inconstitucional por instituir tratamento desigual entre contribuintes sem qualquer fundamentação ou justificativa.⁴⁹

Como bem lembra Diego Bomfim, este é o posicionamento que o STF vem adotando.⁵⁰ Com efeito, quando o STF analisou a legitimidade da concessão de isenção de IPI concedida apenas para produtores de cana-de-açúcar localizados nas regiões do SUDENE e da SUDAM, perquiriu da existência de finalidade extrafiscal

⁴⁸ BOMFIM, Diego. Op. Cit., p. 43.

⁴⁹ “[...] revela-se extremamente importante identificar a *efetiva* busca de tais fins para se proceder ao controle da legitimidade constitucional das desigualdades tributárias, sobretudo porque nem toda norma incompatível com o princípio da isonomia tributária se qualifica como extrafiscal: pode ser simplesmente uma norma fiscal inconstitucional. E obviamente não pode se admitir que uma suposta persecução de fins não fiscais sirva para justificar a inobservância do princípio da igualdade tributária”. VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 306.

⁵⁰ BOMFIM, Diego. Op. Cit., p. 46.



da norma, no intuito de verificar se as limitações a tal espécie de norma tributária seriam pertinentes ao caso ou não.⁵¹

Na oportunidade, interessante destacar que a norma analisada não dispunha expressamente sobre a sua finalidade, de forma que a interpretação perpetrada pelo STF se deu relativamente aos objetivos alcançáveis pela norma, compatibilizando-os com uma finalidade constitucionalmente respaldada no seu art. 151, I: redução das desigualdades regionais.⁵²

Assim, tem-se que o uso de normas tributárias com o objetivo de induzir comportamentos dos contribuintes é um expediente de política tributária legítimo.⁵³ Trata-se da função extrafiscal dos tributos, que exige de tais normas a existência de uma finalidade que se pretenda lograr propositadamente, que precisa ser analisada e justificada sob uma perspectiva jurídica, para além de eventuais efeitos sociais ou econômicos que possa também se verificar.

Por óbvio, contudo, que o uso de normas tributárias indutoras conta com limitações.⁵⁴ Em primeiro lugar, deve-se destacar que a indução comportamental por normas tributárias deve necessariamente se dar por meio de estímulos ou desincentivos, de forma a premiar ou agravar a situação do contribuinte, conforme o mesmo opte por adotar ou não o comportamento sugerido pela norma. Logo, a imposição de determinada conduta não pode ser confundida com uma norma tributária indutora, pois a indução comportamental implica, necessariamente, no

⁵¹ AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077.

⁵² O mesmo tema foi apreciado novamente pelo STF quando do julgamento do RE 344.341, decidindo-se no mesmo sentido: RE 344.331, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 11/02/2003, DJ 14-03-2003 PP-00031 EMENT VOL-02102-04 PP-00831.

⁵³ Para uma ampla análise dos vários posicionamentos doutrinários relativos à admissibilidade da extrafiscalidade, rechaçando fundamentadamente os posicionamentos contrários à sua legitimidade, inclusive com base em doutrina e jurisprudência de direito comparado, vide: VELLOSO, Andrei Pitten. Op. Cit., pp. 295-305.

⁵⁴ Para uma análise ampla e sistemática sobre o tema das limitações à concessão de benefícios e incentivos fiscais, vide: GUIMARÃES, Bruno A. François. *Limites à Concessão de Benefícios Fiscais*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2022.



respeito à liberdade de o contribuinte optar ou não pela adoção da conduta pretendida.⁵⁵ Da mesma forma, não se poderia cogitar uma norma proibitiva como sendo uma norma tributária indutora, visto que, nos termos do art. 3º, do CTN,⁵⁶ normas tributárias não podem ser confundidas com sanções a atos ilícitos.⁵⁷

Significa dizer, portanto, que o uso de normas tributárias extrafiscais, para serem legítimas, carecem de visarem à realização de uma finalidade constitucionalmente prevista, sob pena de resultarem em tratamentos anti-isonômicos de maneira injustificada, privilegiando ou penalizando contribuintes de maneira aleatória ao texto constitucional e, conseqüentemente, padecendo de insuperável inconstitucionalidade por violação ao princípio da isonomia tributária.⁵⁸

No que diz respeito às normas tributárias extrafiscais relacionadas à promoção de um *meio ambiente protegido e equilibrado*, no contexto da chamada *tributação verde*, tem-se que se trata de finalidade perfeitamente alinhada ao texto constitucional. Trata-se, a bem da verdade, de uma realidade internacional. A título de exemplo, veja-se que governos e instituições internacionais tem reconhecido a necessidade de alinhar a retomada econômica mundial pós pandemia da Covid-19 a

⁵⁵ “Em uma concepção instrumental, o comportamento desejado não é diretamente comandado pela norma jurídica, mas, sim, induzido por medidas previstas na legislação, permanecendo com o cidadão-contribuinte a decisão final de realizar ou não o comportamento previsto, recebendo os prêmios e benefícios ou submetendo-se aos prejuízos e desvantagens. O que se busca é a aceitação dos cidadãos em optar pelo comportamento desejado, não sua submissão direta a uma norma imperativa. Cria-se, através da ordem jurídica, uma rede de incentivos e desincentivos com vistas à realização dos objetivos estatais, sem que seja necessária a estipulação definitiva da conduta a ser tomada pelo cidadão. (...) Nas normas tributárias, no entanto, que visam à indução do comportamento dos contribuintes, há uma espécie de “ameaça de prejuízo tributário” ou, ainda, uma *ameaça* tributária ao contribuinte que não auxiliar no atingimento da finalidade estatal desejada. Ou de um *prêmio*, um *reconhecimento*, de um comportamento que serve ao interesse público. O direito tributário atua no “plano incitativo” ao comportamento dos indivíduos, de modo a induzi-los às condutas consideradas socialmente benéficas e desejáveis”. ADAMY, Op. Cit., pp. 304 e 307.

⁵⁶ Art. 3º 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.

⁵⁷ Trata-se de questão uníssona na doutrina e jurisprudência. Neste sentido, exemplificativamente: SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 47; BOMFIM, Diego. Op. Cit., pp. 232-235; CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. Op. Cit., pp. 82-84.

⁵⁸ GUIMARÃES, Bruno A. François. Op. Cit., pp. 131-150.



um processo de transição ecológica, chamado de *Green New Deal* (GND), o qual guardar características semelhantes entre os diferentes países aderentes à proposta, como a descarbonização da economia e o estímulo ao uso de fontes renováveis de energia.⁵⁹

Importante destacar, contudo, que a *tributação verde*, apesar da maior atenção que vem recebendo nos últimos anos, não é uma novidade no cenário legislativo brasileiro. Pelo contrário, o uso de normas tributárias extrafiscais para o logro de finalidades ambientalmente responsáveis e protetivas é realidade antiga no Brasil.

Neste sentido, veja-se, por exemplo: (i) que desde 1966 há incentivo fiscal para pessoas físicas ou jurídicas que empreguem recursos no reflorestamento ou uso de maquinários contra a poluição, nos termos do art. 1º, da Lei n. 5.106/66;⁶⁰ (ii) a possibilidade de perda de incentivos fiscais na hipótese de atividades poluidoras em dissonância com a política ambiental estabelecida, conforme art. 8º, V, da Lei n. 6.938/81;⁶¹ (iii) a concessão de crédito presumido de IPI para empresas que adquiram resíduos sólidos como matéria-prima ou material intermediário na fabricação de produtos, concedido pelo Decreto n. 7.619/11, mas limitado até 31 de dezembro de 2014; (iv) a Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex) n. 97/15, que isentou do II os carros elétricos e híbridos, por não dependerem de combustíveis fósseis para locomoção. Muitos outros exemplos poderiam ser

⁵⁹ MATHIAS, João Felipe Cury Marinho; YOUNG, Carlos Eduardo Frickman; COUTO, Lilia Caiado; ALVARENGA JUNIOR, Márcio. *Green New Deal* como estratégia de desenvolvimento pós-pandemia: lições da experiência internacional. In *Revista Tempo do Mundo*, n. 26, ago. 2021, pp. 145-173. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/rtm/211005_rtm_26_art4.pdf. Acesso em: 05 dez. 2023.

⁶⁰ Art. 1º As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei.

⁶¹ Art. 8º Compete ao Conama: (...) V – determinar, mediante representação do Ibama, a perda ou restrição de benefícios fiscais concedidos pelo Poder Público, em caráter geral ou condicional, e a perda ou suspensão de participação em linhas de financiamento em estabelecimentos oficiais de crédito.



arrolados, mas se tem por demonstrado que a *tributação verde* é uma realidade legislativa no Brasil desde há décadas.

A grande questão, todavia, é que normas concessivas de incentivos fiscais voltadas à *tributação verde* não contam com a necessária verificação dos seus efeitos ao longo do tempo, o que as expõe a graves riscos de inconstitucionalidade e/ou ausência de efetividade. Embora imbuídas de boas intenções, perquirir sobre a eficácia da norma tributária indutora (não apenas as normas vinculadas a questões ambientais) se faz necessário como forma de resguardo à capacidade contributiva, pois é somente a partir da constatação dos motivos de sua “relativização” que se torna possível aferir da sua legitimidade.⁶²

Considerando-se que a análise da finalidade da norma concessiva de benefício fiscal é uma imposição de resguardo à ordem tributária, pois somente assim se poderá aferir de sua compatibilidade com outros princípios, como a livre iniciativa, livre concorrência, capacidade contributiva, isonomia tributária etc., é que se pode afirmar que “necessariamente haverá de ser examinada a potencial realização dos desígnios da norma (finalidade) e a concreta realização dos desígnios da norma (efeitos)”.⁶³

Há, portanto, uma dupla análise a ser feita: uma prévia, que diz respeito à *finalidade* pretendida pela norma no momento de sua instituição; outra posterior, que diz respeito aos *efeitos* da norma posteriormente à sua entrada em vigor. É um *duplo controle*, conforme preceitua Bruno Guimarães:

⁶² “Assim, a eficácia da finalidade indutora é fundamental para que se justifique a sua própria existência, sob pena de que esse tipo de justificativa sirva como uma autorização irrestrita para a adoção de medidas tributárias que se afastem da capacidade contributiva, sem, contudo, cumprirem seus objetivos de alterar o quadro social ou econômico vigente, o que pode transformá-las em medidas meramente arrecadatórias.” (LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin; Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 2015, p. 120).

⁶³ SANTO, Samuel Sérgio do. O Controle dos Incentivos Fiscais à Luz do Direito e do Dever de Informação. In *Direito Tributário em Questão: Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT*. n. 10, Porto Alegre: FESDT, 2008, p. 95.



No que diz respeito ao controle de *finalidade*, trata-se de buscar identificar qual o objetivo que se pretendia alcançar no momento da promulgação da lei concessiva de benefício fiscal. Pode-se imaginar um benefício fiscal que vise incentivar determinado setor da economia muito importante na geração de empregos em certa região do país ou, ainda, a concessão de benefício visando estabelecer melhores condições de competitividade entre diferentes grupos de contribuintes como, por exemplo, produtores nacionais e importadores. A identificação da *finalidade* é fundamental não apenas para se perquirir da legitimidade do benefício fiscal, mas também para interpretar e solucionar eventuais discussões travadas relativas ao benefício, servindo como uma diretiva interpretativa. (...)

Acontece que, de nada adiantaria sustentar a necessidade de um controle de *finalidade* se não se cogitasse, também, verificar o seu efetivo cumprimento. Com efeito, se todo benefício fiscal é uma norma tributária finalisticamente orientada, que busca, a partir de uma justificada relativização da isonomia na tributação, conceder tratamento favorecido a um grupo de contribuintes em discriminação aos demais, é evidente que se faz necessário perquirir os *efeitos* do benefício, sob pena de se criar um *ponto cego* quanto a discriminações ilegítimas e sem razão de ser.⁶⁴

A questão é muito relevante para a tributação extrafiscal ambiental, pois dado o apelo social que questões ambientais costumam ter, é pouco provável nada simpático e politicamente desinteressante que eventuais incentivos desta natureza sejam revistos ou extintos. Isso, todavia, não exime tais normas de diversos riscos que o seu uso de maneira exacerbada ou inadequada podem acarretar.

Pedro Adamy, em estudo de referência sobre o ponto, aponta que esse tipo de instrumentalização do Direito Tributário tem como um potencial risco a sua adoção como “panaceia para os males sociais”,⁶⁵ ou seja, como se fosse uma espécie de salvação para todos os problemas sociais e econômicos. Do uso extremado de tais normas, decorreria a possibilidade de sua utilização de forma falaciosa pela banalização dos fins legitimadores de sua adoção, ou seja, uma irreal transformação de normas tributárias fiscais em extrafiscais visando tão somente a um incremento na arrecadação.⁶⁶

⁶⁴ GUIMARÃES, Bruno A. François. Op. Cit., pp. 179 e 185.

⁶⁵ ADAMY, Pedro. Op. Cit., pp. 311-312.

⁶⁶ Ibidem, p. 311.



Ainda, é possível que os contribuintes adotem comportamentos diametralmente opostos aos pretendidos por diversos motivos, tais como: (1) por não darem importância preponderante às normas indutoras; (2) pelo caráter inelástico do objeto tributado; (3) pelo fato de conseguirem “pagar o preço” da não adoção do comportamento esperado, tirando proveito da situação de maneiras indesejadas; etc.⁶⁷

Há, ainda, o risco de o uso indiscriminado de normas tributárias indutoras criar uma espécie de relaxamento nos Administradores Públicos, de forma a incentivarem a adoção de posturas pelos contribuintes que sejam ecologicamente responsáveis, mas olvidarem dos esforços necessários para que a própria Administração Pública faça investimentos em instituições, pessoal, equipamentos e demais itens necessários para o implemento de uma efetiva proteção estatal ao meio ambiente.⁶⁸

Analisando especificamente os potenciais impactos de incentivos fiscais ambientais desacompanhados de uma análise de seus efeitos, Flávio dos Santos e Filipe Scabora apontam os potenciais riscos econômicos de tais políticas tributárias, como impactos na oferta de produtos, na inflação, na geração de empregos em segmentos porventura não contemplados pelas normas beneficiadoras, etc., reforçando a necessidade de consideração das “diversas variáveis macroeconômicas, e não tão somente as tributárias”.⁶⁹

Tem-se, portanto, que o uso de normas tributárias extrafiscais voltadas para a promoção de finalidades ambientais é um expediente legítimo e conforme à Constituição Federal, tratando-se de uma realidade internacional a qual o Brasil já

⁶⁷ Ibidem, p. 311.

⁶⁸ Ibidem, p. 312.

⁶⁹ SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade verde. In *Revista Direito Tributário Atual*, n. 52, ano 40. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022, pp. 154-155.



adere desde há muitas décadas. Embora benfazeja, a questão da *tributação verde* é polêmica e conta com suas especificidades que precisam ser bem equacionadas para que incentivos fiscais ambientais não se transmutem em privilégios desarrazoados e despropositados, eivados de inconstitucionalidade.

Feito um panorama da questão, o que se passa a fazer no tópico subsequente é expor como a Reforma Tributária impacta uma forma muito específica de indução comportamental por meio de normas fiscais: o *ICMS ecológico*. Senão vejamos.

4. IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO CRITÉRIO ECOLÓGICO DE REPARTIÇÃO DE ARRECADAÇÃO: O *IBS ECOLÓGICO* E INCERTEZAS SOBRE A MATÉRIA

A Constituição Federal discrimina as competências legislativas entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, a fim de indicar limites a serem adotados por essas pessoas de direito público. Segundo Raul Machado Horta, a construção normativa de um Estado Federal pressupõe não só a decisão constituinte criadora do estado federal e de suas partes indissociáveis, mas também da decisão acerca da repartição de competências entre a União e os Estados-Membros, os quais recebem seus poderes diretamente da própria Constituição.⁷⁰

Nesse sentido, o Princípio Federativo delinea a repartição de competências entre as entidades componentes do Estado Federal, implicando assim na “igualdade jurídica entre a União e os Estados, traduzida num documento (constitucional) rígido, cuja principal função é discriminar competências de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes”.⁷¹

⁷⁰ HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995. p. 347.

⁷¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed., 5ª tir. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 9.



Tem-se, portanto, que o pacto federativo estabelecido pela Constituição Federal é um delicado arranjo institucional entre os Entes Federados, baseado numa coexistência harmoniosa e cooperativa entre si,⁷² já estabelecido no art. 1º, da Constituição Federal, no sentido de ser a República Federativa do Brasil formada pela união indissolúvel dos Estados, dos municípios e do Distrito Federal.⁷³

Helena Torres bem expõe que a Constituição Federal instituiu o *Federalismo Cooperativo*, modelo caracterizado pelo financiamento centrífugo, segundo o qual os poderes convergem para a unidade central do federalismo, mas existe uma responsabilidade de financiamento para com os entes periféricos. Logo, se os poderes convergem para a unidade central do federalismo, este Ente assume a responsabilidade pelo financiamento dos entes periféricos, pelo princípio de cooperação mútua”.⁷⁴

Ricardo Lewandowski aponta quatro características básicas do federalismo: “(a) repartição de competências, (b) autonomia política das unidades federadas; (c) participação dos membros na decisão da União; e (d) atribuição de renda própria às

⁷² “[...] não há federação se não houver, ao mesmo tempo, autonomia e uniformidade; de outro, não há uniformidade se houver autonomia absoluta, ao mesmo tempo que não há autonomia se houver uniformização absoluta. No caso do sobreprincípio federativo, os subprincípios são complicados ou, noutro dizer, mantêm relação de hierarquia lógica ou coerência por fundamentação recíproca analítica, para usar as categorias acima explicadas. O essencial, independente da nomenclatura que se venha a utilizar, é que o ideal federativo, como norma (sobreprincípio federativo) ou como conceito normativo (sobreconceito de federação), é resultado da soma de determinados elementos que devem estar presentes entre um limite mínimo e máximo, nem demais, nem de menos.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 102).

⁷³ A jurisprudência do STF é vasta no trato do pacto federativo. Por todos, vide: STF. ARE 649379. Rel. Gilmar Mendes. Rel. para Acórdão Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno, com repercussão geral. J. 16/11/2020. DJE 18/01/2021. Deste julgado, extrai-se o seguinte trecho: “As regras de distribuição de competências legislativas são alicerces do federalismo e consagram a fórmula de divisão de centros de poder em um Estado de Direito. A análise das competências concorrentes (CF, art. 24) deverá priorizar o fortalecimento das autonomias locais e o respeito às suas diversidades, de modo a assegurar o imprescindível equilíbrio federativo, em consonância com a competência legislativa remanescente prevista no § 1º do artigo 25 da Constituição Federal. Princípio da predominância do interesse.

⁷⁴ TORRES, Helena Taveira. Constituição Financeira e o Federalismo Financeiro Cooperativo Equilibrado Brasileiro. In *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, n. 5, 2014, p 26.



esferas de competência”.⁷⁵ Tais características vão perfeitamente identificadas no que diz respeito ao *federalismo fiscal* delineado pela Constituição Federal. Isso porque, tem-se não apenas uma distribuição de competências tributárias aos Entes Federados, atribuindo-lhes espectros de legitimidade para a cobrança de tributos, mas também um sistema de repartição da arrecadação destes Entes, de forma a que a União reparta parte do que arrecada com Estados e Municípios, bem como os Estados para com os seus Municípios.

No que diz respeito à repartição da arrecadação, A Constituição de 1967 iniciou, já com base em dispositivos previstos no Código Tributário Nacional, a repartição das receitas tributárias através de uma distribuição em fundos de participação, senão vejamos:

Art. 26 - Do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 22, nºs IV e V, a União distribuirá doze por cento na forma seguinte:

I - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

II - cinco por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

III - dois por cento ao Fundo Especial a que se refere o § 3º deste artigo.

O imposto IV era o Imposto de Renda e o Imposto V o Imposto sobre Produtos Industrializados. Ademais, havia previsão de repartição de receitas tributárias pela distribuição de outros impostos: 40% do imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; 60% do imposto sobre produção, importação, distribuição ou

⁷⁵ LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos Materiais e Formais da Intervenção Federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 87. Naturalmente que outros doutrinadores indicam outras formas de caracterizar o que seja o federalismo, mas aprofundar o tema implicaria em transbordar e tergiversar do tema de análise deste trabalho. Apenas a título de referência, Raul Machado Horta aponta como características: a) indissolubilidade do vínculo federativo; b) pluralidade dos entes constitutivos; c) soberania da União; d) autonomia constitucional e federativa dos Estados; e) repartição constitucional das competências; f) intervenção federal nos Estados; g) iniciativa dos poderes estaduais para propor alteração na Constituição Federal; h) poder judiciário estadual distinto em sua organização e competência do poder judiciário federal; i) competência tributária da União e dos Estados, observada a particularização dos tributos de cada um deles. (HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 2ª Ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 305).



consumo de energia elétrica; 90% de um imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

A Constituição Federal de 1988 conta com um sistema muito mais robusto e complexo de repartição de receitas. No que diz respeito aos Municípios, estes recebem o produto do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), sobre a remuneração para seus servidores na Administração Pública, além de 50% do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), relativo aos veículos registrados em seu território e de 50% da arrecadação do Imposto Territorial Rural (ITR), relativo aos imóveis neles situados, podendo passar a 100% da arrecadação no caso de os Municípios fiscalizarem e arrecadarem o imposto, sem reduções, isenções ou deduções.⁷⁶

A tais hipóteses, constantes do art. 158, da Constituição Federal, soma-se ainda que os Municípios têm direito a 25% da arrecadação do ICMS dos Estados em que estão situados, sendo que no mínimo 65% na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, ao passo que até 35%, de acordo com o que dispuser lei estadual, observada, obrigatoriamente, a distribuição de, no mínimo, 10% com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

É a partir destes elementos, aqui brevemente expostos para fins de contextualização, que se chega ao chamado *ICMS ecológico*. Trata-se não de uma exação tributária, mas sim de um critério de repartição dos Estados, para com os

⁷⁶ Art. 158. Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;



Municípios, do produto da arrecadação de ICMS que lhes é devido, com base em critérios legalmente estabelecidos voltados à adoção, por parte dos Municípios, de políticas públicas voltadas à preservação e cuidado para com o meio ambiente, tais como a criação de fundos destinados a tal matéria, estabelecimento de campanhas voltadas à preservação de espécies de flora e fauna, identificação e resguardo de áreas indígenas, investimentos em obras de saneamento básico, etc.⁷⁷

Conforme já analisado em tópico prévio deste trabalho, a crise ambiental atual deixa evidente a demanda por políticas públicas que estimulem um novo modelo de desenvolvimento que considere a importância do meio ambiente, não por acaso reconhecido como um direito fundamental de todos. Assim, a utilização de critérios ambientais para distribuir os recursos do ICMS surge como uma ferramenta do poder público estadual para incentivar mudanças nas gestões municipais. Trata-se de uma manifestação do que se convencionou chamar de Pagamento por Serviços Ambientais – PSA, definido da seguinte forma por Wunder: uma transação voluntária (critério 1), em que um serviço ambiental bem definido (critério 2) está sendo comprado por no mínimo um comprador (critério 3), de pelo menos um fornecedor (critério 4), se o fornecedor assegura o fornecimento do serviço ambiental (critério 5).⁷⁸

O ICMS Ecológico é uma solução que contribui na melhoria das condições de gestão, por estabelecer critérios na distribuição que fomentem boas práticas

⁷⁷ O ICMS ecológico é definido por Loureiro da seguinte forma: (...) denomina-se ICMS Ecológico a qualquer critério, ou critérios, relacionados à busca de solução para problemas ambientais. Tais critérios são utilizados para a determinação do “quanto” cada município deverá receber na repartição dos recursos financeiros arrecadados através do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. (LOUREIRO, W. Experiências nacionais e internacionais de incentivos a conservação ambiental. 2003. Monografia (Pós-graduação) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003, p. 30).

⁷⁸ WUNDER, Sven. Payments for Ecosystem Services: some nuts and bolts. In *Occasional Paper*, n. 42, Jakarta: Cifor, 2005, p. 03. O autor aponta, com base nos PSA estudados (Bolívia e Vietnã), que nenhum atendia a todos os cinco, mas a maioria satisfiz mais de um critério. O critério mais dificilmente atendido é o de condicionalidade (critério 5), porque em muitas iniciativas os pagamentos são efetuados adiantados e não periodicamente, de acordo com a prestação de serviços.



ambientais, funcionando como um incentivo para que municípios invistam em preservação ambiental, atuando como um grande instrumento de fomento ao desenvolvimento sustentável. Noutros termos, é um raro caso de indução comportamental entre Entes Federados, visando a adoção de políticas públicas municipais alinhadas aos propósitos da *tributação verde* e à realização do *direito fundamental ao meio ambiente*, retribuindo-os com uma fatia maior na repartição da arrecadação de ICMS pelos Estados em que localizados.

Dada a flexibilidade legislativa concedida pela Constituição Federal aos Estados, no que diz respeito aos critérios de distribuição de 35% do total de ICMS a ser repartido aos municípios, tem-se inúmeras configurações do ICMS ecológico, de acordo com realidades locais e em atenção a eventuais especificidades na restrição à autonomia financeira e administrativa dos municípios. Assim, desde a eleição de diferentes ênfases no que diz respeito a tipos de áreas a serem protegidas e a investimentos a serem preferencialmente incorridos, pode-se também fazer um dimensionamento atento a necessidades locais no que diz respeito à obrigatoriedade de criação de secretarias, fundos, órgãos ambientais, etc.

O que acontece é que apesar de se tratar de uma experiência já implementada com sucesso pela maioria dos Estados da Federação (16 dos 27 Estados),⁷⁹ a Reforma Tributária acaba por trazer novidades importantes sobre o tema, causando insegurança quanto à efetividade do seu futuro. Com efeito, a Reforma Tributária substitui o ICMS (e o ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e estabelece sua sistemática de distribuição aos municípios da seguinte forma:

⁷⁹ Neste sentido, vide estudo que demonstrou que a implantação do ICMS Ecológico no estado do Rio de Janeiro, em 2009, impactou positivamente os investimentos dos municípios, com um aumento médio de 603,07% dos recursos aplicados em saneamento e gestão ambiental ao comparar os quatro anos anteriores e posteriores do início do ICMS Ecológico: FERREIRA, Simone Assis; et al. Impacto do ICMS Ecológico nos investimentos em saneamento e gestão ambiental: análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. In *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade*, São Paulo, v. 4, n. 2, maio/ago. 2015. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/geas/article/view/9970/4663>. Acesso em: 10 dez. 2023.



80% na proporção da população; 10% com base em indicadores educacionais; 5% com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual e 5% em quota parte igualitária.⁸⁰

Em redações anteriores, a Reforma Tributária não previa o critério ecológico como um vetor de distribuição da arrecadação do IBS, mas felizmente o ponto foi corrigido. Importante, todavia, atentar-se para as diferenças originadas com o texto da Reforma Tributária.

Até então, os Estados podiam disciplinar uma distribuição ecológica de até 25% do total a ser repartido, proveniente da arrecadação de ICMS, visto que a Constituição Federal concede liberdade para os Estados disporem sobre os critérios de repartição de até 35% do total a ser repartido a este título, mas pelo menos 10% deve se dar “com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos”.

Agora, por mais que o texto da Reforma Tributária resguarde a autonomia dos Estados para disporem sobre o *IBS ecológico* por lei, tal critério passa a ser de adoção obrigatória pelos Estados, dizendo respeito a 5% de 25% do produto da arrecadação do IBS. Não fica estabelecido, todavia, exatamente quanto do produto de arrecadação do IBS será destinado a cada Estado, eis que se trata de um tributo federal a ser disciplinado, em grande medida, por uma futura lei complementar a ser, ainda, proposta e promulgada, conforme art. 156-A, §§ 4º e 5º, I.⁸¹

⁸⁰ § 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, “b”, serão creditadas conforme os seguintes critérios: I – 80% (oitenta por cento) na proporção da população; II – 10% (dez por cento) com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual; III – 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual; IV – 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.” (NR)

⁸¹ § 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços: I – reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração e aos



Assim sendo, tem-se que embora o *ICMS ecológico* esteja sendo substituído por um *IBS ecológico*, as incertezas quanto ao seu futuro e efetividade são enormes, pois ainda que passe a ser um critério de adoção obrigatória pelos Estados, o seu montante é ponto ainda incerto e de impossível estimativa, o que traz dúvidas quanto a sua efetividade na indução aos municípios para que investimentos e instituição de políticas públicas alinhadas com o resguardo ao meio ambiente.

5. CONCLUSÃO

Um meio ambiente ecologicamente equilibrado é direito fundamental de todos, de forma que sua proteção é mandatória. Com base em diversas previsões constitucionais, tem-se que o direito ambiental é um ramo jurídico bastante denso e intrincado, havendo uma infinidade de legislações, políticas públicas e órgãos e instituições temáticas a disciplinar e operacionalizar a sua proteção, resguardo e promoção.

Dentro deste universo de possibilidade, desde há muito se reconhece que a tributação como um instrumental relevante na promoção deste direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Há vasta doutrina e jurisprudência tratando do tema, com experiências variadas muito bem-sucedidas a respeito do tema.

O uso de normas tributárias na indução de comportamentos tendentes à proteção e promoção do meio ambiente é tema benfazejo e salutar, o que não significa dizer que não existam limites e desafios. Neste sentido, tem-se como especialmente difícil a questão do acompanhamento dos efeitos de tais medidas, no

valores decorrentes do cumprimento do § 5º, VIII; II – distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento. § 5º Lei complementar disporá sobre: I – as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos: a) a sua forma de cálculo; b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente; c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constituição;



sentido de aferir sua eficácia e pertinência no tempo, de forma a ter-se na *extrafiscalidade ambiental* um terreno fértil para debates e desafios.

Este estudo procurou contextualizar, conceituar e delimitar o que é o *ICMS ecológico*, como um importante instituto jurídico no contexto da *tributação verde* e como um interessantíssimo exemplo de norma de indução comportamental entre Entes Públicos. Conforme exposto, o *ICMS ecológico* é um critério de repartição de arrecadação estatal para com seus municípios, sendo passível de ser adotado como forma de incentivar que suas municipalidades implementem políticas e incorram em investimentos ambientais, visando acessarem uma parcela maior da repartição da arrecadação do ICMS.

A grande questão aqui tratada é que a Reforma Tributária, implementada pela PEC 45/19, traz importantes modificações no que diz respeito ao assunto. Com a substituição do ICMS pelo IBS, tem-se a substituição do *ICMS ecológico* pelo *IBS ecológico*, com um regramento significativamente distinto.

Se até então o *ICMS ecológico* era de adoção opcional pelos Estados, agora o *IBS ecológico* passa a ser critério de rateio de arrecadação obrigatório, correspondendo a 5% do total. Acontece que a própria constituição delega e posterga maiores regulamentações do tema a uma lei complementar a ser, futuramente, editada, de forma que este importante instituto de repartição de receitas no *federalismo fiscal* fica rodeado por incertezas e inseguranças quanto à efetividade do seu futuro.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. Instrumentalização do Direito Tributário. In ÁVILA, Humberto. Fundamentos do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2012.



ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed., 5ª tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

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

BENJAMIN, Antonio Herman V. Introdução ao direito ambiental brasileiro. In MACHADO, Paulo Affonso; MILARÉ, Édís (org.). *Doutrina Essenciais de Direito Ambiental*. V. I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, pp. 41-91

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: Novos estudos de teoria do direito*. São Paulo; Editora Manole, 2006.

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade Ambiental: instrumento de proteção ao meio ambiente equilibrado. In BASSO, Ana Paula; et al. (org.). *Direito e Desenvolvimento Sustentável*. Curitiba: Juruá, 2013.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição Dirigente e a Vinculação do Legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994.

_____. Rever ou Romper com a Constituição Dirigente? Defesa de um Constitucionalismo Moralmente Reflexivo. In *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 4, n. 15, abr./jun. 1996, p. 7-17.

CARSON, Rachel. *Silent Spring*. Boston/New York: Mariner Book, 2002.



CAVALCANTE, Denise Lucena. *Tributação Ambiental E Aspectos da Extrafiscalidade*. IBET. 2019. Disponível em: <https://www.google.com/url?q=https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Denise-Lucena-Cavalcante.pdf&sa=D&source=docs&ust=1700881026557930&usg=AOvVaw0JTIqv uAKi0SHOdpwdiY-9>. Acesso em 10 dez. 2023.

FERREIRA, Simone Assis; et al. Impacto do ICMS Ecológico nos investimentos em saneamento e gestão ambiental: análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. In *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade*, São Paulo, v. 4, n. 2, maio/ago. 2015. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/geas/article/view/9970/4663>.

GAVIÃO FILHO, Anísio Pires. *Direito Fundamental ao Ambiente*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

GUIMARÃES, Bruno A. François. *Limites à Concessão de Benefícios Fiscais*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2022.

HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 2ª Ed., Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. *Estudos de Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. In *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, v. 34, 2015, pp. 303-325.



LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos Materiais e Formais da Intervenção Federal no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

LOUREIRO, W. Experiências nacionais e internacionais de incentivos a conservação ambiental. 2003. Monografia (Pós-graduação) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003.

MATHIAS, João Felipe Cury Marinho; YOUNG, Carlos Eduardo Frickman; COUTO, Lilia Caiado; ALVARENGA JUNIOR, Márcio. *Green New Deal* como estratégia de desenvolvimento pós-pandemia: lições da experiência internacional. In *Revista Tempo do Mundo*, n. 26, ago. 2021, pp. 145-173. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/rtm/211005_rtm_26_art4.pdf.

MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. *Meio Ambiente – direito e dever fundamental*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MOLINARO, Carlos Alberto. *Direito Ambiental: proibição de retrocesso*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. *Tributação Ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

SANTO, Samuel Sérgio do. O Controle dos Incentivos Fiscais à Luz do Direito e do Dever de Informação. In *Direito Tributário em Questão: Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT*. n. 10, Porto Alegre: FESDT, 2008.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos; SCABORA, Filipe Casellato. *Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: incentivos fiscais e regressividade*



verde. In *Revista Direito Tributário Atual*, n. 52, ano 40. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª Ed., rev., atual. e ampl.; 3ª tir. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2011.

_____. *Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 8ª Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

_____; FENSTERSEIFER, Tiago. *Curso de Direito Ambiental*. Barueri, SP: Grupo GEN, 2023. E-book. Página 280. ISBN 9786559648603. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559648603/>

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo Ambiental: Extrafiscalidade e função promocional do direito*. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA FILHO, Carlos da Costa. O princípio do poluidor-pagador: da eficiência econômica à realização da justiça. In *Revista de Direito da Cidade*, v. 4, n. 2, abr. 2020, pp. 111-128. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/9714/7613>.

SILVA, José Afonso da. *Direito Ambiental Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2000.

SOARES, Cláudia. Dias. *O Imposto Ambiental: direito fiscal do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002.



SOUZA, Ruy de. *A Intervenção do Estado Através do Imposto*. 1949. Tese de concurso para a cadeira de Ciência das Finanças da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais. Belo Horizonte/MG.

TEIXEIRA, Orci Paulino Bretanha. *O Direito ao Meio Ambiente Ecologicamente Equilibrado como Direito Fundamental*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. *Constituição Financeira e o Federalismo Financeiro Cooperativo Equilibrado Brasileiro*. In *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, n 5, 2014, pp 25-54.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados tributos ambientais*. In TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito do meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010

WUNDER, Sven. *Payments for Ecosystem Services: some nuts and bolts*. In *Occasional Paper*, n. 42, Jakarta: Cifor, 2005.