



CADERNOS DE DEREITO ACTUAL

www.cadernosdedereitoactual.es

© **Cadernos de Direito Actual** Nº 25. Núm. Ordinario (2024), pp. 187-205
·ISSN 2340-860X - ·ISSNe 2386-5229

Constituição e normas tributárias indutoras da proteção ambiental: análises, perspectivas e sustentabilidade dos tributos verdes

Constitution and tax standards that induce environmental protection: analysis, perspectives and sustainability of green taxes

Kyvia Celine Chevalley¹

Pierre Franklin Araujo Silva²

William Eufrazio Nunes Pereira³

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Sumário: 1. Introdução. 2. Constituição, meio ambiente e tributação: qual a relação? 3 Normas tributárias indutoras da proteção ambiental: um olhar sobre a legislação brasileira. 4 Reforma tributária (EC 132/2023): perspectivas para o futuro sob a ótica da transição ICMS-IBS ecológico. 5. Considerações finais. 6. Referências.

Resumo: Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, normas tributárias e ambientais convivem no ordenamento jurídico brasileiro, porém, com a intensificação dos efeitos das mudanças climáticas, os tributos surgem como uma ferramenta de proteção ambiental, função esta ampliada pela Reforma Tributária (EC 132/2023). O objetivo deste trabalho é analisar as perspectivas futuras para a tributação ecológica no Brasil. O método empregado é o hipotético-dedutivo, o estudo é descritivo e exploratório e se estabelece por pesquisa bibliográfica e documental. Os resultados mostram que a tributação ecológica atua induzindo comportamentos ecológicos e possuem aplicação ampla, complementando a legislação ambiental,

¹ Mestranda em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Membro do Grupo de Pesquisa do CNPq Direito, Desenvolvimento Sustentável e Inovação. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8629976921767153>. Orcid: <https://orcid.org/0009-0008-9130-948X> E-mail: kyviaceline@hotmail.com

² Mestrando em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Pós-Graduado em Direito Penal Econômico pela PUC-Minas, Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5455699058505660>. Orcid: <https://orcid.org/0009-0004-9503-8374> E-mail: pierrefranklinaeadv@gmail.com

³ Bacharel em Direito e em Economia, Especialista em Gestão de RH, Mestre em Direito e em Economia, Doutor Em Ciências Sociais. Professor dos Programas de Pós-Graduação em Direito e em Economia da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2870-4742> LATTES: <http://lattes.cnpq.br/4829543404728309> E-mail: william.pereira@ufrn.br

assim como a Reforma Tributária impôs a obrigatoriedade do critério ambiental para os tributos. Os efeitos da Reforma somente serão percebidos a longo prazo.

Palavras-chaves: Direito Tributário Ambiental; Reforma Tributária; Tributos Verdes; Meio ambiente.

Abstract: Since the promulgation of the Federal Constitution of 1988, tax laws and environmental laws coexist in the Brazilian legal system, however, with the intensification of the effects of climate change, taxes emerge as a tool for environmental protection, a function that is expanded by the Tax Reform (EC 132/2023). The objective of this work is to analyze the future perspectives for ecological taxation in Brazil. The method used is hypothetical-deductive, the study is descriptive and exploratory and is established through bibliographic and documentary research. The results show that ecological taxation acts by inducing ecological behavior and has broad application, complementing environmental legislation, just as the Tax Reform imposed mandatory environmental criteria for taxes. The effects of the Reform will only be felt in the long term.

Keywords: Environmental Tax Law; Tax reform; Green taxes; Environment.

1. Introdução

Os efeitos das mudanças climáticas estão cada vez mais presentes no dia a dia dos brasileiros, o que exige medidas multidimensionais e interdisciplinares do Poder Público e da sociedade para o controle da crise climática e o reequilíbrio dos ecossistemas terrestres. O desafio de promover o equilíbrio ecológico, ao mesmo tempo em que busca o desenvolvimento socioeconômico do Brasil, pode parecer, em um primeiro momento, de impossível conciliação, no entanto, o desenvolvimento sustentável não só é possível, como necessário, daí a necessidade de instrumentos jurídicos e políticos que promovam a sustentabilidade de maneira rápida e eficiente em tempos de crise climática.

O conceito de desenvolvimento sustentável, segundo Girardon dos Santos e Benedetti Rodrigues⁴ é, contemporaneamente, criticado por se mostrar insuficiente, perante a complexidade da temática ambiental. No entanto, representa um significativo progresso quanto as corriqueiras concepções de desenvolvimento, principalmente em relação as abordagens tradicionais, relativas à preservação dos recursos naturais, tão comuns aos analistas mais ortodoxos. Esse conceito resgatou a noção de progresso e de avanço tecnológico, incluindo a justiça social, a viabilidade econômica e a sustentabilidade ecológica e a aceitabilidade cultural.

Diante desse enorme desafio, que consiste em promover o desenvolvimento sustentável, as normas tributárias surgem como uma ferramenta, um caminho, para a sustentabilidade ambiental por suas características arrecadatórias e extrafiscais. Apesar das discussões sobre a tributação verde⁵ já se desenvolverem nos meios acadêmico e econômico há décadas (remontando a implementação dos primeiros tributos ambientais europeus, em meados dos anos 1990), a questão voltou à evidência diante da problemática das mudanças climáticas e, no caso específico do Brasil, a recente Reforma Tributária, incorporada à Constituição Federal de 1988 por meio da Emenda Constitucional 132/2023.

⁴ GIRARDON DOS SANTOS, D. T.; BENEDETTI RODRIGUES, D. "Paradigma de transição para uma racionalidade ambiental no Brasil." *Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos*, [S. l.], v. 15, n. 2, 2024. p. 147-170. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/35665>. Acesso em: 10 de agosto 2024.

⁵ Serão considerados como sinônimos no presente trabalho: tributação ambiental, tributação ecológica, tributação verde, ecotributação e seus derivados.

É sobre esse assunto que o presente estudo pretende se debruçar, tendo como problemática: quais são as perspectivas futuras para a tributação ecológica brasileira diante das mudanças implementadas pela EC 132/2023? Para responder a esta pergunta, é inevitável revisitar o passado e analisar as principais normas de proteção ambiental, seus reflexos no Sistema Tributário Nacional e os avanços — ou não — das políticas fiscais que tenham como objetivo a preservação ambiental.

Nesse sentido, o trabalho não só se justifica pela atualidade da temática, tendo em vista que a Reforma Tributária foi recentemente aprovada e seus efeitos ainda não foram realmente percebidos, como também pela urgência socioambiental de medidas que promovam mudanças profundas nas estruturas sociais e econômicas e nas dificuldades de implementação de um desenvolvimento que seja sustentável. Portanto, é preciso analisar e problematizar o assunto a fim que se chegue a soluções possíveis e plausíveis aos problemas do século XXI.

Assim, o objetivo geral da pesquisa é compreender a relação entre a tributação e a proteção ao meio ambiente, considerando a EC 132/2023 e o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, estipulado pelo art. 225 da Constituição Brasileira de 1988. Para atingir esse fim, à princípio deve-se conceituar e contextualizar historicamente o tratamento jurídico dado ao meio ambiente pela legislação brasileira, figurando este como o primeiro objetivo específico desta pesquisa.

O segundo objetivo específico se voltará a analisar os principais institutos jurídicos de proteção ambiental e as normas tributárias indutoras de comportamentos ecológicos que se diversificam no ordenamento jurídico brasileiro. Já o terceiro objetivo específico é investigar as transformações trazidas pela Emenda Constitucional 132/2023 e determinar as diferenças entre o ICMS-e, principal imposto estadual, e o IBS, instituído pela Reforma Tributária e que poderá ter características de ecotributo. Cada um dos objetivos específicos citados reflete uma das seções do desenvolvimento deste artigo.

Diante da problemática de estudo, o método utilizado é o hipotético-dedutivo, em que se adota a proposição teórica de que a Reforma Tributária possa ser um importante instrumento de proteção ambiental como ponto de partida para a investigação científica. Consequentemente, o artigo se expressa em uma pesquisa descritiva, na primeira seção do desenvolvimento, e exploratória nas segunda e terceira seções. A abordagem é qualitativa e o estudo se estabelece por meio de pesquisa bibliográfica e documental, com destaque para as normas constitucionais e infraconstitucionais e outros documentos referentes à EC 132/2023.⁶

Por fim, ressalta-se que o presente trabalho não espera que a Reforma Tributária seja capaz de garantir a proteção ao meio ambiente sozinha, pois o equilíbrio ecológico demanda ações multifacetadas, do Poder Político e da sociedade. No entanto, as políticas fiscais e os tributos constituem-se como uma ferramenta fundamental de intervenção na economia com objetivo de desenvolver o Brasil de forma sustentável. Nesta pesquisa, a relação entre a tributação e a proteção ambiental será descrita cuidadosamente, destacando a importante interdependência entre essas duas áreas.

2. Constituição, meio ambiente e tributação: qual a relação?

Antes de adentrar o Direito Tributário em específico, faz-se necessário compreender qual o tratamento jurídico dado ao meio ambiente pelo direito brasileiro, com destaque para as normas constitucionais. O primeiro ponto que merece destaque é a transformação, gradativa e demorada, na maneira como a questão ecológica foi tratada ao longo das Constituições brasileiras: à princípio, a preocupação com o meio ambiente se voltava às possibilidades de exploração das riquezas naturais, evoluindo aos poucos até chegar na consolidação do direito

⁶ RODRIGUES SOUSA, P. H. M.; GERMANO ALVES, F. *Pesquisa científica: aspectos práticos*. Insigne Acadêmica, Natal, 2024. (Coleção Arquivos Insigne), p. 54.

fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88)⁷.

Nesse sentido, todas as Constituições anteriores a 1988 não eram voltadas a garantir qualquer tipo de proteção ambiental, muito menos resguardar os interesses humanos sobre a natureza, restringindo-se a legislar sobre as riquezas possíveis de exploração (extrativismo) ou de aproveitamento pelas indústrias brasileiras.⁸ Ainda, a perspectiva da natureza como fonte de riqueza a ser explorada não era única ao Brasil e refletia o contexto internacional de desenvolvimento econômico dos séculos XIX e XX, com destaque especial no pós-Segunda Guerra Mundial no mundo e nas Constituições de 1946 e 1967, no Brasil, do mesmo período.

Apesar do Brasil já possuir algumas legislações ambientais anteriores⁹ à promulgação da Constituição Federal de 1988, a exemplo a lei nº 6.938/1981 que estabeleceu a Política Nacional do Meio Ambiente, marco para a Legislação Ambiental, somente a chegada do novo texto constitucional veio a consolidar a da proteção ecológica como um dos objetivos do Estado, ramificado por diversas matérias, algumas vezes figurando-se como princípio, outras como regra. Essa transformação na tutela sobre o meio ambiente ocorreu no contexto da percepção internacional dos efeitos nocivos que o abuso dos recursos naturais causa ao planeta, inicialmente evidenciada pela Conferência de Estocolmo de 1972.¹⁰

O sistema capitalista brasileiro apresenta-se retardatário e atrasado, no processo histórico de implantação e consolidação, enquanto sistema. Este atraso cria óbices para que o Estado não promova um desenvolvimento equilibrado, implicando no crescimento de desigualdades regionais e sociais gravosas. Neste contexto, a "(...) sociedade civil e o Estado necessitam harmonizar os valores sociais e os interesses econômicos, visando impulsionar o desenvolvimento econômico regional, erradicando a pobreza, reduzindo as desigualdades sociais regionais e tutelando outros valores, como o meio ambiente e as relações de consumo."¹¹

Nesse sentido, o Estado Brasileiro, por meio do constituinte originário, reconhece os pleitos da sociedade civil e inclui a proteção ao meio ambiente na Constituição Federal do Brasil de 1988, como competência comum de todos os entes federativos (art. 23, VI), além de constituir um dos princípios da ordem econômica (art. 170, VI) e recentemente ter sido incorporada ao Sistema Tributário Brasileiro pela EC 132/23, sobre o que trataremos em tópico próprio mais adiante neste estudo. Esse fato, se consolida na interpretação que a tributação tem significativa importância, enquanto instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades sociais e regionais¹². A tutela do Estado sobre o meio ambiente significa contribuir para um desenvolvimento social e regional sustentável e a tributação entra em campo como fator preponderante para garantir e efetivar os

⁷ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília-DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2024.

⁸ BEVILAQUA MARIN, E. F.; ARAÚJO MASCARENHAS, G. M. "Direito ao meio ambiente e mudanças climáticas: o constitucionalismo brasileiro e o acordo de Paris." *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 254-287, 2020, p. 264-265. Disponível em: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v11i2.27113. Acesso em: 6 jan. 2024.

⁹ A título de exemplificação, cita-se: o antigo Código Florestal (Lei 4.771/65), a Lei de Proteção da Fauna (Lei 5.197/67) e a Política Nacional do Meio Ambiente (Lei 6.938/91).

¹⁰ BEVILAQUA MARIN, E. F.; ARAÚJO MASCARENHAS, G. M. "Direito ao meio ambiente e mudanças climáticas: o constitucionalismo brasileiro e o acordo de Paris." *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 254-287, 2020, p. 264-265. Disponível em: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v11i2.27113. Acesso em: 6 jan. 2024.

¹¹ PEREIRA, W. E. N. "Desenvolvimento econômico e redução das desigualdades regionais frente as políticas incentivadoras da guerra fiscal." *Argumenta Journal Law*, n. 34, p. 263-284, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.35356/argumenta.v0i34.1956>. Acesso em: 20 de julho de 2024.

¹² DANTAS ELALI, A. S. *Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2006.

princípios constitucionais ínsitos no artigo terceiro da Constituição¹³. No entanto, o que verdadeiramente consolida a Constituição brasileira como ambientalista é a presença do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, em seu art. 225.

O art. 225 da CRFB/88 traz em seu *caput* a expressão “meio ambiente ecologicamente equilibrado” e dela é possível tirar algumas conclusões preliminares: a) o meio ambiente só pode ser compreendido como uma relação de interdependência, sistêmica e dinâmica, entre os seres humanos e a natureza. Isto porque: b) a qualidade de ser “ecologicamente equilibrado” presume, inevitavelmente, que haja a extensão da tutela jurídica aos demais seres vivos, pois a proteção ambiental deve ser voltada a manter as bases que garantem a vida, o que, em seu sentido mais amplo, exige a garantia da qualidade de vida, não apenas do meio ambiente em si.¹⁴

Ressalta-se que se trata de um direito intergeracional, pois é assegurado às gerações presentes e futuras, mas também tem por característica ser um direito-dever, havendo a imposição solidária ao Poder Público e à coletividade o dever de defender e proteger o meio ambiente. Desta forma, o art. 225 tanto possui sua dimensão subjetiva (como direito fundamental), quanto objetiva (determinando um dever jurídico à coletividade e ao Estado), assim como tem natureza transindividual e difusa¹⁵, pois é um direito de todos, no presente e futuro, não sendo possível determinar seus titulares.

Apesar dessas características originárias do texto constitucional, como todo o direito, a proteção jurídica ao meio ambiente também passou por transformações e evoluções ao longo do tempo, ampliando-se as discussões nacionais e internacionais referentes à temática. O agravamento da crise climática e o aumento na frequência de desastres ambientais exige uma interpretação mais ampla do direito ao meio ambiente sadio, assim como a compreensão dele no sistema constitucional ecológico e a busca por mecanismos, jurídicos, políticos e econômicos, que colaborem para a sustentabilidade.

Lembrando sempre que a sustentabilidade é um:

(...) princípio jurídico, o qual já aparece em documentos internacionais e orienta outros princípios e regras, como é o caso do Desenvolvimento Sustentável. No entanto, a sua execução depende de ações transversais que demandem, mais e mais, essa compreensão das relações humanas e não humanas. Precisa-se, sim, de uma governança para a Sustentabilidade, a qual já define outros contornos de atuação do Direito Ambiental Internacional.¹⁶

Diante dos novos desafios contemporâneos, a questão ambiental deve ser compreendida em conjunto aos objetivos fundamentais da República, dispostos nos incisos do art. 3º da Constituição de 1988, já que não é mais possível imaginar a construção de uma sociedade mais justa e solidária, menos desigual e mais desenvolvida, sem que o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado seja garantido. O desequilíbrio ambiental gera uma crise climática que tem a tendência a se aprofundar nas próximas décadas, impossibilitando que o Brasil

¹³ PEREIRA, W. E. N. *O Desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades regionais enquanto princípios constitucionais desrespeitados por políticas incentivadoras da guerra fiscal*. Monografia de graduação, Universidade federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2018.

¹⁴ SOUZA DUARTE, M. C. *Meio ambiente sadio: direito fundamental*. Juruá, Curitiba, 2003, p. 91-92.

¹⁵ SOUZA DUARTE, M. C. *Meio ambiente sadio: direito fundamental*. Juruá, Curitiba, 2003, p.93-94.

¹⁶ MOYSÉS ETCHEZAR, J. W.; CHECHI BIORCHI, B. “Desenvolvimento sustentável: uma análise da perspectiva de garantia para gerações futuras.” *Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos*, [S. l.], v. 11, n. 1, 2018. p. 145. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/15369>. Acesso em: 15 de junho de 2024

atinja os objetivos constitucionais e dificultando a garantia de outros direitos fundamentais estabelecidos pelo texto.

Nesse sentido, se o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado surgiu na Constituição de 1988 colocando o ser humano como seu titular, em uma visão antropocêntrica sobre o meio ambiente, o contexto atual já demonstra certa incompatibilidade com esse pensamento, o que permite o florescimento de discussões sobre os Direitos da Natureza, ou seja, a natureza como titular de direitos. Essa concepção mais biocêntrica implica no aumento da proteção sobre a fauna e a flora,¹⁷ algo essencial quando se compreende o meio ambiente como uma relação entre seres humanos e a natureza.

É diante deste contexto de constitucionalismo ambiental que a tributação verde se enquadra. Para Juarez Freitas,¹⁸ a intervenção estatal na forma da ecotributação (tanto em seu aspecto corretivo, quanto preventivo) é aquela que incide sobre as atividades econômicas com eficiência, visando obter a arrecadação e o equilíbrio dinâmico ecológico necessários para a garantia dos direitos fundamentais às gerações presentes e futuras. Ainda, o autor destaca que o desenvolvimento sustentável estabelecido pela Constituição Federal de 1988 tem caráter multidimensional e, portanto, as políticas tributárias do Brasil devem observar as dimensões sociais, econômicas e ambientais.

Desta forma, pode-se concluir que a tributação ambiental é, antes de tudo, uma ferramenta de intervenção do Estado sobre a sociedade, mas especialmente sobre a economia. O desenvolvimento sustentável decorre essencialmente do equilíbrio entre o crescimento econômico, a melhoria da qualidade de vida das pessoas e a proteção ecológica. Assim, é necessária a transição entre o atual modelo econômico (capitalista, extrativista e devastador) para uma economia de baixo carbono que consiga garantir o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e outros direitos fundamentais.

A tributação ecológica atua por meio de instrumentos econômicos, sendo vastas as suas possibilidades, afinal, o que caracteriza o ecotributo é sua capacidade de produzir efeitos na proteção ambiental. Ou seja, esses impactos ambientais positivos podem ocorrer por intermédio dos tributos em espécie, mas também nos incentivos fiscais, isenções e até obrigações acessórias.¹⁹ Busca-se, assim, o estímulo de novos hábitos de produção, consumo e pós-consumo que estejam de acordo com o novo modelo de desenvolvimento sustentável e supere a ideia de mero crescimento econômico mensurado pelo simplista Produto Interno Bruto (PIB)²⁰ que desconsidera questões sociais e de impactos ambientais.

Extraí-se que a tributação ecológica pode ter funções diferentes, que variam de acordo com o objetivo para o qual aquela medida fiscal foi instituída: a) função indutora, que busca induzir comportamentos ambientalmente mais benéficos; b) função restauradora, que tenta restaurar os danos ambientais já ocorridos; e c) função redistributiva, que redistribui os custos ambientais das atividades econômicas

¹⁷ XAVIER, Y. M. A.; PINTO, K.; FRANÇA, V. R. "Estudo sobre o direito à liberdade econômica e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: conflitos e aproximações." *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 20, 2023, p. 5. Disponível em: <http://www.domholder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/2337>. Acesso em: 6 jan. 2024.

¹⁸ FREITAS, J. "O tributo e o desenvolvimento sustentável." *Revista Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí, v. 21, n. 3, 2016, p. 829-830. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/9682>. Acesso em: 7 jan. 2024.

¹⁹ LUCENA CAVALCANTE, D. "Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos". *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – UFC*, v. 32, n. 3, 2012, p. 101-115. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/353>. Acesso em: 6 jan. 2024.

²⁰ FREITAS, J. "O tributo e o desenvolvimento sustentável." *Revista Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí, v. 21, n. 3, 2016, p. 829-830. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/9682>. Acesso em: 7 jan. 2024.

geradoras de danos ambientais.²¹ No entanto, a função redistributiva merece atenção específica, já que ela pode incorrer em um desequilíbrio entre a responsabilidade daqueles que causaram o dano ambiental, e a responsabilidade da sociedade, vítima daqueles danos.

Desta forma, a degradação ambiental é causada por um pequeno grupo produtivo, que usufrui dos bônus do uso dos recursos naturais, no entanto, o ônus desses danos ambientais é arcado pela sociedade em geral, já que o poluidor normalmente não “paga” integralmente pela deterioração ecológica. Portanto, considera-se mais adequado estabelecer importância à d) função alocativa, que consiste no suprimento de bens sociais (bens e serviços públicos), concentrando parte do ônus de evitar danos ambientais no causador e repartindo o custo mais elevado com a sociedade de forma a priorizar o equilíbrio ambiental.

Esses bens sociais, assim, não são consumidos de forma individual, mas sim coletiva, já que a preservação ecológica é usufruída por todos. Nesse sentido, são bens e serviços que estão disponíveis para todos e o uso deles por um indivíduo não reduz os benefícios à disposição de outros indivíduos. Nesse sentido, ao exemplificar a função alocativa, Richard e Peggy Musgrave²² (tradução nossa) citam a adoção de medidas para a redução da poluição do ar e comentam: “se se obtêm uma melhoria na qualidade do ar, o benefício resultante estará disponível para todos os que respiram”, o que demonstra a importância da função alocativa para os tributos ambientais.

No entanto, a finalidade ambiental dos tributos é consequência da leitura sistêmica do texto constitucional brasileiro, ou seja, decorre essencialmente de pensar e avaliar o Sistema Tributário Brasileiro pelas normas constitucionais de proteção ecológica, com destaque ao direito ao meio ambiente (art. 225) e às disposições sobre a ordem econômica, em que a defesa do meio ambiente é estabelecido como um de seus princípios gerais (art. 170, inciso VI). Isto porque a promulgação da Constituição de 1988, apesar trazer evidentes avanços na problemática ambiental, não se debruçou sobre o Direito Tributário Ambiental, restringindo-se a “copiar e colar” grande parte daquilo que já era previsto no Código Tributário Nacional.

Portanto, considerando que o Direito Tributário se fundamenta na legalidade estrita, a ausência de disposições ambientais nas normas constitucionais que disciplinam o Sistema Tributário Nacional fragiliza as possibilidades de transformação ecológicas através da tributação²³. Sem a expressa previsão no texto constitucional, desde que o tributo esteja em conformidade com as limitações ao poder de tributar, sendo devidamente criado por lei, respeitando a irretroatividade e anterioridade, não tenha efeitos de confisco ou recaia sobre alguma imunidade, estará automaticamente legitimado.²⁴ Ou seja, outros aspectos constitucionais (inclusive direitos

²¹ LUCENA CAVALCANTE, D. “Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos”. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – UFC*, v. 32, n. 3, 2012, p. 101-115. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/353>. Acesso em: 6 jan. 2024.

²² MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice*. 5. ed. McGraw-Hill Book Company, New York, 1989, p. 7.

²³ É preciso fazer o destaque à CIDE-combustível, que foi instituída pela EC 33/2001 com o acréscimo no § 4º ao art. 177 da Constituição Federal de 1988. Trata-se de uma contribuição sobre a importação ou comercialização de petróleo, gás natural, outros combustíveis e seus derivados, que possui, dentre diversas destinações, o financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e gás (inciso II, alínea b). Assim, esse tributo pode ser considerado como um ecotributo, pois também trata da proteção ambiental, e tem essa função explicitada no próprio texto constitucional.

²⁴ FOLLONI, A.; CAVALHEIRO RICCI, H. “Tributação Ambiental e as limitações constitucionais ao poder de tributar.” *Argumentum: Revista de Direito da Universidade de Marília*, Marília, n. 15, 2014, p. 275-276. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/issue/view/3/showToc>. Acesso em: 6 jan. 2024.

fundamentais) não precisam ser incluídos na tributação para que ela seja, tecnicamente, legal e constitucional.

Esse empecilho se une a outro: a vontade política. A Constituição de 1988 reparte a competência para legislar sobre matéria tributária entre a União, os Estados e os Municípios, que, dentro de suas atribuições e nos limites constitucionais ao poder de tributar, têm o controle sobre os tributos de sua competência. Por consequência, a incorporação ou não da proteção ao meio ambiente nas políticas fiscais fica à mercê de fatores econômicos e políticos dispersos pela estrutura federativa brasileira e esbarra em outros problemas que revolvem as políticas tributárias, como as desigualdades regionais e guerras fiscais, assuntos estes que não serão aprofundados no curso deste trabalho.

Além disso, mesmo quando há a instituição de ecotributos por Estados e Municípios, como os já conhecidos ICMS-e e IPTU-verde, as externalidades ambientais positivas ficam restritas a pequenas porções territoriais, sem que haja impactos significativos de âmbito nacional. Mesmo assim, não se deve desprezar a importância dessas políticas fiscais locais, pois nelas podem ser feitas escolhas tributárias que melhor refletem os desafios ambientais enfrentados por cada Estado e/ou Município, adotando um modelo de tributação sustentável responsável em que a intervenção estatal é planejada e tem finalidades de longo prazo.²⁵

A recente Reforma Tributária, incorporada ao ordenamento jurídico pela EC 132/2023, trouxe interessantes novidades, dentre elas, a inserção explícita da defesa do meio ambiente como princípio do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º), assunto sobre o qual nos debruçamos com maiores detalhes no último trecho do presente trabalho, que visa analisar a transição (ecológica) do ICMS para o IBS. Antes, porém, faz-se necessário compreender a capacidade inerente das normas tributárias de induzirem comportamentos ecológicos de agentes econômicos e da sociedade.

3. Normas tributárias indutoras da proteção ambiental: um olhar sobre a legislação brasileira.

O desafio de conciliar o desenvolvimento econômico com a preservação ambiental iniciou-se no século XX e tornou-se uma preocupação central nas últimas décadas. Nesse contexto, as normas tributárias têm desempenhado um papel crucial, evoluindo para incorporar mecanismos que incentivem práticas sustentáveis e mitigação dos impactos ambientais. A trajetória dessa evolução revela um esforço constante em harmonizar as demandas do crescimento econômico, o respeito aos tratados e convenções internacionais, com a necessidade premente de preservação ambiental.

Originariamente, as normas tributárias negligenciavam a dimensão ambiental, concentrando-se na arrecadação de receitas, dado que a preocupação com meio ambiente é muito recente, de meados do século passado, enquanto a tributação e suas normas são bem mais antigas. Contudo, à medida que a consciência ambiental cresceu e os desafios relacionados à degradação ecológica se intensificaram, corolário da industrialização e da expansão agrícola predatória dos anos 1970, tornou-se imperativo atender as normativas internacionais que eclodiram, dado o apelo popular contra as tragédias ambientais que suscitaram com maior frequência.

Assim, elaborar e promulgar normas judicantes, como também desenvolver instrumentos legais capazes de direcionar a atividade econômica para práticas mais sustentáveis, mitigando os efeitos ambientais danosos tornou-se a pauta cotidiana. Os primeiros diplomas judicantes aprovados pelo legislativo brasileiro consistiram em ténues normas com inclinação ambiental e, posteriormente, aprovação de

²⁵ FREITAS, J. "O tributo e o desenvolvimento sustentável". *Revista Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí, v. 21, n. 3, 2016, p. 829-830. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/9682>. Acesso em: 7 jan. 2024.

convenções internacionais sobre as mudanças climáticas e preservação ecológica. Destacam-se:

- a) o primeiro Código Florestal e o de Águas Brasileiro em 1934, instituído respectivamente pelos decretos 23.793 e 24.643 de 1934;
- b) o Código de Mineração, matéria do decreto-lei 1.985 de 1940;
- c) o Código Penal de 1940 que tipificou a poluição das águas;
- d) o Comércio Internacional das Espécies da Flora e Fauna Selvagens em Perigo de Extinção, materializada em Washington D.C. no ano de 1973 e, aqui, no Brasil em 1975;
- e) a Responsabilidade Civil em Danos Causados devido a Poluição por Óleo, em 1976;
- f) a Proibição do Uso Militar ou Hostil de Técnicas de Modificação Ambiental subscrito pelo governo brasileiro em Nova York em 1977.²⁶

Posteriormente, o grande marco da legislação ambiental no Brasil consistiu na lei nº 6.938/1981, que constituiu a Política Nacional do Meio Ambiente (PNMA). Promulgada ainda em tempos de ditadura militar tornou-se, para a época, em um instrumento normativo inovador e avançado, que estabelecia as diretrizes gerais para a política nacional do meio ambiente e introduzia instrumentos econômicos para a gestão ambiental. Do ponto de vista normativo, o Brasil avançou décadas no debate, embora pouco se modificou na efetivação dessa normativa.

A PNMA foi a frente do seu tempo, já que estabeleceu princípios que sobre o desenvolvimento sustentável que viriam a ser consolidados internacionalmente alguns anos depois, com a edição do Relatório de Brundtland, em 1987 com intuito de preservar os sistemas naturais da Terra. Assim, a PNMA traz como princípios: a racionalização do uso do solo e subsolo, da água e do ar; o planejamento e fiscalização do uso dos recursos ambientais; a proteção dos ecossistemas e preservação de áreas representativas; a estruturação de incentivos às tecnologias voltadas ao uso racional dos bens ambientais e à proteção dos recursos naturais.²⁷

Após a PNMA, promulgou-se a lei nº 7.797/1989, que criou o Fundo Nacional do Meio Ambiente – FNMA, cujo objetivo principal consistia no fomento aos projetos que intentassem o uso racional e sustentável dos recursos naturais no Brasil. Ressalte-se que, deveria abranger os processos de manutenção, melhoria e recuperação da qualidade ambiental, buscando ampliar a qualidade de vida dos nacionais. Objetivos estes explícitos no art. 1º da referida lei. Um ano após a promulgação da lei nº 7.797/1989, promulgou-se o Decreto nº 99.274/1990, que regulamentou o FNMA, as Estações Ecológicas e as Áreas de Proteção Ambiental.

No entanto, o uso desse Fundo foi qualificado apenas pela Lei Complementar nº 140/2011, marcando um hiato temporal de quase 20 anos. Apesar disto, a Lei Complementar tem sua importância, pois absorveu as normas para que a colaboração entre os entes federativos nas medidas, projetos e ações administrativas decorrentes do exercício da competência comum concernentes à proteção das paisagens naturais, das florestas, da fauna, da flora e ao combate da poluição nas suas mais variadas formas, se tornasse efetiva e qualificada.

No período mencionado, destaque-se a Lei do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de 1996, que passou a considerar a função ambiental da propriedade, visando a tributação diferenciada para áreas preservadas, de reserva legal ou que sejam de interesse ecológico para preservação dos ecossistemas. Nesse sentido, o ITR tem características de tributo ecológico, contribuindo para a

²⁶ OLIVEIRA, T. S. de; VALIM, B. F. da C. A. "Tributação Ambiental: incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional." Em VV. AA. (Sachside, A; Erich Endrillo Santos Simas, E. E. Organizadores). *Reforma Tributária IPEA-OAB/DF*. Rio de Janeiro: IPEA, 2018.

²⁷ SENNA GANEM, R.; GUIMARÃES ARAÚJO, S. M. V. (org.). *Legislação brasileira sobre meio ambiente [recurso eletrônico]: fundamentos constitucionais e legais*. Edições Câmara, Brasília, 2015, p. 42. Disponível em: <http://www.camara.leg.br/editora>. Acesso em: 09 mar. 2024.

preservação do meio ambiente, no entanto, o montante fiscal arrecadado com esse imposto é insignificante e seus efeitos limitados.²⁸

Aprofundando a análise do caso brasileiro, sublinha-se que a receita do tributo sobre a propriedade rural permanece muito aquém do seu potencial, representando apenas 0,02% do PIB e 0,1% da arrecadação tributária Federal em 2015. O ITR foi estruturado com o desígnio essencial da extrafiscalidade, ao objetivar a promoção e o aproveitamento eficiente da terra rural, conforme reza a Constituição Federal em seu art. 153, § 4º, inciso primeiro, porém, não há evidências concretas de sua eficácia quanto aos fins propostos.²⁹ Ainda assim, independentemente de sua ineficácia arrecadatória, há dispositivos que isentam a cobrança para as áreas de:

- a) preservação permanente e de reserva legal, prevista na Lei nº 12.651/2012;
- b) interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) sob regime de servidão ambiental, dispositivo incluído pela Lei nº 12.651/2012;
- d) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, dispositivo este incluído pela Lei nº 11.428/2006.

O processo de diferenciação tributária entre as terras produtivas e as áreas para preservação-conservação, no sentido da isenção destas, não contribuiu significativamente para impedir ou reduzir o desmatamento sistemático que ocorreu no Brasil nos últimos anos. Percebe-se, assim, que as normas tributárias do ITR são um importante arcabouço para a preservação ambiental nas vastas territórios rurais brasileiros, contudo, a aplicação prática do tributo não consegue trazer a efetividade esperada e pouco colabora com a redução de danos ambientais.

Outra norma que adquiriu importância para o combate à devastação do meio ambiente consistiu na lei 9.605/1998, que legislou acerca dos Crimes Ambientais, regulamentada, no que tange às sanções, em 2008, e pelo Decreto nº 6.514/2008, que estabelece o processo administrativo para apuração das infrações ambientais. A lei prevê tanto as sanções penais quanto administrativas para atividades lesivas ao meio ambiente, incluindo dispositivos relacionados a multas e responsabilidade tributária (como agravante de pena caso o crime ambiental ocorra no interesse de pessoa jurídica que seja beneficiada por incentivos fiscais).

O *gap* temporal de 10 anos entre a Lei e o Decreto que a regulamentou demonstra que o meio ambiente encontra dificuldades no que se refere à plena regulamentação de sua proteção integral. Este fato pode ser revelador da primazia dos interesses econômicos acima dos ambientais e sociais, levado adiante por setores econômicos que ampliam seus lucros pela destruição do meio ambiente e relutam em aceitar e cumprir leis ambientais.

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 foi o marco principal, pois introduziu o direito fundamental à proteção ambiental em seu art. 225, preconizando que “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

²⁸ CESARE, C. M. “Condições Básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural”. Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/condicoes-basicas-para-garantir-a-funcionalidade-da-tributacao-recorrente-ao-patrimonio-imobiliario-urbano-e-rural/>. Acesso em: 10 ago. 2024.

²⁹ CESARE, C. M. “Condições Básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural”. Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/condicoes-basicas-para-garantir-a-funcionalidade-da-tributacao-recorrente-ao-patrimonio-imobiliario-urbano-e-rural/>. Acesso em: 10 ago. 2024.

gerações.”³⁰. Além desse artigo, com seus diversos parágrafos e incisos, é possível encontrar diversas referências ao meio ambiente e ao desenvolvimento sustentável na Constituição, seja de seu texto originário ou inseridos posteriormente à sua promulgação.

Diversas emendas constitucionais, como a Emenda Constitucional 42/2003, trouxeram alterações significativas, conectando a atividade econômica com a defesa do meio ambiente, tornando a primeira corresponsável com a proteção, conservação e uso racional da segunda. Ao introduzir via inciso VI, do art. 170, da Constituição Brasileira, que trata dos princípios gerais da Atividade Econômica, a necessária defesa do meio ambiente, e responsabilidade do Estado nas funções de fiscalização, incentivo e planejamento dessas atividades, em especial a garimpeira, estabelecida no parágrafo terceiro do art. 174.³¹

Uma iniciativa importante, mas que vigorou por pouco tempo, constituiu-se a partir do Decreto n. 7.619/2011. A normativa possibilitava a constituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para as empresas que adquirissem resíduos sólidos como matéria-prima ou material intermediário para produção de seus produtos. Esta medida não perdurou por longo tempo, e os efeitos do Decreto extinguiram-se em 31 de dezembro de 2014 e ele foi oficialmente revogado em 2021, dando fim a uma interessante política fiscal ecológica.

Ainda, a Resolução da Câmara de Comércio Exterior de 2015 (Resolução Camex nº 97/2015), isentou do Imposto de Importação (II) os carros elétricos e híbridos, visando a redução da poluição do ar por induzir a compra de veículos que geram menos resíduos poluentes. Carros elétricos e híbridos não dependem de combustíveis fósseis e são ecologicamente sustentáveis, especialmente quando as fontes da energia elétrica são renováveis e não poluentes. De forma similar, diversos estados e o Distrito Federal promovem a isenção ou a redução das alíquotas do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para carros elétricos e/ou híbridos.³²

Já a Política Nacional sobre Mudanças do Clima, promulgada via lei 12.187/2009, antevê a utilização de instrumentos financeiros e econômicos com o desígnio de diminuir as alterações climáticas. Para esse desiderato, utiliza-se dentre outros meios de medidas fiscais destinadas a diminuir emissão de gases causadores do efeito estufa. Como exemplo, teríamos as isenções, reduções de alíquotas, compensações e incentivos, evidenciando o papel da tributação como parte essencial de qualquer política pública que vise a mitigação dos efeitos das mudanças climáticas.³³

No entanto, a Emenda mais relevante, do ponto de vista tributário, consistiu na de nº 132/2023, que introduziu constitucionalmente no Sistema Tributário Nacional o parágrafo terceiro no art. 145, tratando dos princípios gerais deste sistema. Estabelece o referido parágrafo que “o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. Dentre os novos princípios, por questão

³⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília-DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2024.

³¹ CESARE, C. M. “Condições Básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural”. Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/condicoes-basicas-para-garantir-a-funcionalidade-da-tributacao-recorrente-ao-patrimonio-imobiliario-urbano-e-rural/>. Acesso em: 10 ago. 2024.

³² AQUINO, V. “IPVA 2024: estados que dão descontos ou isentam eletrificados”, *Estadão*, 2024. Disponível em: <https://jornaldocarro.estadao.com.br/servicos/ipva-2024-estados-que-dao-desconto-ou-isentam-eletrificados/>. Acesso em: 30 mai. 2024.

³³ SANTOS, F. F. P. V.; SCABORA, F. C. “Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: Incentivos Fiscais e Regressividade da Tributação Verde.” *Revista Direito Tributário Atual*, n. 52, ano 40, p. 144-161, 2022.

lógica, destaca-se a defesa do meio ambiente, que conectou, com clareza solar, o sistema tributário com a problemática ecológica.

A Emenda é muito recente, e deve levar algum tempo para materializar seus efeitos, que dependem de diversas alterações tributárias e acessórias, dentre elas as normas de regulamentação que ainda não foram discutidas e votadas pelo Congresso Nacional. Porém, a reforma do sistema tributário (Emenda 132/2023) deve criar as condições necessárias, tanto para estimular tributariamente a proteção, conservação do meio ambiente, atuando assim de forma extrafiscal, como também possibilitar o aumento da progressividade do sistema tributário brasileira.

A Emenda Constitucional 132/2023 concede ao legislativo e ao executivo as condições para criar melhores dispositivos tributários do que os já existentes. Lembremo-nos que um dos dispositivos tributários de maior eficiência consistia na Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA que, estabelecida pela Lei nº 10.165/2000, transformou a Lei 6.938/1981. Esta taxa encontra no exercício regular do poder de polícia, conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama, o fato gerador, permitindo assim, que esta instituição possa exercer o controle e fiscalização das atividades potencialmente poluentes e utilizadoras de recursos naturais excessivamente.

A Reforma Tributária encontra-se em seu início e que seus efeitos somente serão percebidos nos próximos anos. No entanto, seus exórdios apontam para uma miríade de possibilidades criativas de estatutos protetores do meio ambiente. Dispositivos que podem se configurar na efetiva construção de incentivos fiscais para empresas que adotem práticas ambientalmente responsáveis, como deduções fiscais, isenções e benefícios tributários que se forem implementados, se constituíram como estímulos para a adoção de tecnologias limpas, eficiência energética e redução de resíduos. Essa fase marcará o reconhecimento da importância de alinhar interesses econômicos e ambientais.

A evolução das normas tributárias brasileiras cria um cenário de inúmeras possibilidades, passando a abranger uma gama mais ampla de instrumentos que podem ser criados, a exemplo:

- a) A tributação verde emergiu como uma ferramenta fundamental, penalizando atividades prejudiciais ao meio ambiente por meio de impostos mais elevados, enquanto recompensa práticas sustentáveis com alíquotas reduzidas. Esse tipo de abordagem proporciona uma forma eficaz de internalizar os custos ambientais nas decisões empresariais, reduzindo as externalidades negativas e incentivando a responsabilidade ambiental.³⁴
- b) A criação de mercados de carbono e a tributação sobre emissões de gases de efeito estufa contribuem para a redução da pegada de carbono das empresas, impulsionando a transição para uma economia de baixo carbono. Essas medidas não apenas visam mitigar as mudanças climáticas, mas também fomentar a inovação e a adoção de tecnologias sustentáveis.³⁵
- c) A certificação ambiental tem ganhado destaque como um meio de reconhecer e premiar empresas que adotam práticas sustentáveis. A legislação tributária brasileira poderá ampliar a concessão de benefícios fiscais para empresas certificadas, incentivando a busca por padrões ambientais mais elevados e promovendo a responsabilidade socioambiental, o desenvolvimento e o consumo sustentável.³⁶

³⁴ VALENTINI TRISTÃO, V. T. *Imposto Verde: um tributo à natureza*. Dissertação de mestrado, Escola de Administração Pública e Governo, Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 1999.

³⁵ MOURA, C. "Tributação do carbono na América Latina e perspectivas para o Brasil." *E-Legis – Revista Eletrônica do Programa de Pós-Graduação da Câmara dos Deputados*, v. 15, n. 39, p. 238–257, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.51206/elegis.v15i39.767>. Acesso em: 30 ago. 2024.

³⁶ CARDOSO SQUEFF, T. A. F. R. "O papel da certificação ambiental na consecução do desenvolvimento e consumo sustentável." *Revista da Faculdade de Direito da UFG, Goiânia*, v. 43, 2020. Disponível em: <https://revistas.ufg.br/revfd/article/view/57757>. Acesso em: 17 mar. 2024.

d) A gestão adequada de resíduos sólidos é fundamental para a preservação ambiental. Nesse sentido, normas tributárias indutoras poderão ser utilizadas para incentivar a implementação de sistemas de logística reversa. As empresas assumiram a responsabilidade pelo descarte adequado de seus produtos, quando não for possível reciclar. A tributação diferenciada para empresas que adotam práticas eficientes de gestão de resíduos é um exemplo concreto de como o sistema tributário pode induzir comportamentos ambientalmente responsáveis.³⁷

e) A busca por fontes de energia limpa e renovável tem sido uma prioridade na maioria dos países, inclusive no Brasil. Diversas normas tributárias poderão vir a ser implementadas para estimular a produção e utilização de energias renováveis, como solar, eólica e biomassa. A concessão de incentivos fiscais, como a redução de impostos para empresas que adotam tecnologias limpas, tem sido uma estratégia eficaz para impulsionar a transição energética e reduzir a dependência de fontes não renováveis e poluentes.³⁸

No cenário atual, observa-se uma tendência crescente na adoção de abordagens mais holísticas, nas quais as normas tributárias são integradas a políticas ambientais mais amplas, multidimensionais e multisetoriais. A ênfase estará na criação de um ambiente fiscal que não apenas desencoraje práticas prejudiciais, mas também promova ativamente o investimento em setores verdes e na sustentabilidade em todas as esferas da atividade econômica.

A preocupação com a proteção ambiental tornou-se uma pauta central nas discussões globais, e os países estão cada vez mais buscando maneiras de incentivar práticas sustentáveis. No contexto brasileiro, as normas tributárias poderão vir a ter um papel crucial como instrumentos indutores da proteção ambiental, daí a necessidade do estudo sobre o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que virá a substituir o ICMS, um dos impostos mais importantes e de maior relevância para os estados brasileiros. Assim, na seção seguinte, serão tratadas as perspectivas futuras sobre a Emenda Constitucional 132/2023.

4. Reforma tributária (EC 132/2023): perspectivas para o futuro sob a ótica da transição ICMS-IBS ecológico

Como destacado anteriormente, a tributação ambiental tem um papel voltado para a proteção do meio ambiente e de resguardar a sua manutenção. O contexto da Reforma Tributária vem como a alteração essencial de uma sistemática legal que demonstrou erros e acertos ao longo de anos da era pós-constituente, revelando o amadurecimento e recrudescimento da legislação ambiental.

A partir disso, é possível analisar as normas tributárias como instrumentos de intervenção no campo social e econômico para a prática dos desígnios constitucionais pelo princípio específico de provocar 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.³⁹

Toda norma tributária, é, por característica de sua própria natureza, indutiva, pois é intuitivo que os contribuintes tomarão suas decisões pretendendo se eximir ou reduzir a incidência tributária independente do caso. Da mesma forma, o mero fato

³⁷ PEREIRA, M. M. F.; OLIVEIRA, L. T. "Responsabilidade compartilhada na política nacional de resíduos sólidos: aplicabilidade da norma tributária ambiental indutora." *Direito e Desenvolvimento*, v. 10, n. 2, p. 322-335, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.26843/direitoedesenvolvimento.v10i2.1170>. Acesso em: 16 mar. 2024.

³⁸ CALIENDO, P. "Extrafiscalidade ambiental e o Incentivo às Energias Renováveis", em CALIENDO, P.; LUCENA CAVALCANTE (org.). *Tributação Ambiental e Energias Renováveis*. Editora Fi, Porto Alegre, 2016.

³⁹ ADAMY, P. "Instrumentalização do Direito Tributário", em ÁVILA, H (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Marcial Pons, São Paulo, 2012.

de uma norma tributária visar à indução comportamental não lhe retira sua aptidão arrecadatória.

As normas tributárias indutoras são, seguindo essa linha de raciocínio, vetores comportamentais, não pelo fato de influenciarem nos atos dos contribuintes, visto que isso se dá relativamente a qualquer norma tributária. O fator mais marcante das normas tributárias indutoras está no caráter proposital da influência comportamental que geram, atrelado à finalidade que justifica a existência do próprio tributo.

Entretanto, a capacidade indutora desta norma guarda, na sua gênese, uma intenção por parte do legislador. Momento em que procurou atingir objetivos específicos com a tributação correspondente, e com isso, provocando consequências não totalmente precisas. Para Martha Leão “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 [...]”.⁴⁰

O objetivo-fim dessa normatividade, deve ser visto sob um prisma analiticamente jurídico, sendo necessário efetuar uma diferenciação dos efeitos das normas tributárias, visto que no momento que os efeitos são aceitáveis sob o escopo econômico,⁴¹ o objetivo de uma dada norma tributária pode ser juridicamente apreciada, destacada e levada em consideração para fins de interpretação.

Assim, é possível concluir que o uso das normas tributárias para provocar certos comportamentos é uma ferramenta de política tributária legítima. Como dito acima, tem efeito extrafiscal, que não é meramente arrecadatório, e esse efeito deve necessariamente se dar por meio de estímulos ou desincentivos, de forma a premiar ou agravar a situação do contribuinte.

O uso desmedido de normas tributárias indutoras pode criar uma espécie de banalização do poder nos Administradores Públicos, de forma a impulsionarem a adoção de posturas pelos contribuintes que sejam ecologicamente responsáveis, mas preterir os esforços necessários para que a própria Administração Pública consuma investimentos em instituições, pessoal, equipamentos e demais itens necessários para o implemento de uma efetiva proteção estatal ao meio ambiente.

Ocorre, todavia, que o uso de normas tributárias extrafiscais voltadas para a promoção de finalidades ambientais é já parte do conforme à Constituição Federal, tratando-se de uma realidade internacional a qual o Brasil já adere desde há muitas décadas. Embora de nobre propósito, 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 inconstitucionalidade⁴².

Observadas as principais premissas do assunto, agora faz-se uma análise, delimitada, de como a Reforma Tributária impacta uma forma muito específica de indução comportamental por meio de normas fiscais: o ICMS ecológico.

A Constituição Federal distingue as competências legislativas entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, com o objetivo de apontar limites a serem respeitados por esses entes federativos. A arquitetura normativa de um Estado Federal pressupõe não só a decisão constituinte que cria o estado federal e de suas partes fundamentais, mas igualmente a repartição de competências entre a União e os Estados-Membros, os quais recebem seus poderes delegados da própria Constituição.⁴³

⁴⁰ LEÃO, M. “Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais.” *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, v. 34. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDta/article/view/155/1002>. Acesso em: 20 abr.2024.

⁴¹ PACHECO BOMFIM, G. *Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle*. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2015.

⁴² ADAMY, P. “Instrumentalização do Direito Tributário”, em ÁVILA, H (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Marcial Pons, São Paulo, 2012.

⁴³ HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Del Rey, Belo Horizonte, 1995.

No mesmo raciocínio, o Princípio Federativo delinea a repartição de competências entre as entidades componentes do Estado Federal, o que delinea, assim na similitude 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.⁴⁴

O Prof. Heleno Torres defende que a Constituição Federal criou o Federalismo Cooperativo, o que está sedimentado pelo financiamento centrífugo, a partir de onde os poderes convergem para a unidade do federalismo, mas ocorre uma responsabilidade de financiamento para com os entes menos centralizados. Assim, se os poderes estão agindo para convergir na unidade central do federalismo, este mesmo ente passa a assumir a responsabilidade desse financiamento, pelo princípio de cooperação mútua.⁴⁵

E isso acontece de tal forma que não há somente 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, de maneira a que a União divida parte do que arrecada com Estados e Municípios, da mesma forma que os Estados para com os seus Municípios.

A Constituição Federal de 1988 tem um sistema muito sofisticada de repartição de receitas. Atinente aos Municípios, estes irão receber repasse extraído do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), sobre a remuneração para seus servidores na Administração Pública, não obstante também tenha acesso à 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), respectivos aos imóveis neles situados, podendo passar a 100% da arrecadação no caso de os Municípios fiscalizarem e arrecadarem o imposto, isenções, reduções, diminuições de alíquota ou deduções.⁴⁶

O art. 158, da Constituição Federal resguarda também o direito Muncípe a 25% da arrecadação do ICMS dos Estados respetivos, além de um 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 local.

Após todo esse exercício de contextualização, cria-se o fundamento do chamado ICMS ecológico. Trata-se não de uma exação tributária no sentido estrito da palavra, mas sim de um critério de repartição dos Estados, para com os Municípios, do produto da arrecadação de ICMS que lhes é devido, 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.

A Reforma Tributária faz uma profunda alteração sobre o tema, causando insegurança quanto à efetividade do seu futuro. Ainda assim, a Reforma Tributária faz a substituição do ICMS (e o ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e cria sua metodologia de repartição aos municípios.

Anteriormente, a Reforma Tributária não tinha diretriz estreitamente ecológica como um vetor de distribuição da arrecadação do IBS, e isso foi efetivamente alterado. Importante, todavia, prestar atenção para as diferenças originadas com o texto da Reforma Tributária.

Antes da alteração, os Estados podiam criar uma distribuição ecológica de até 25% do total a ser dividido, proveniente da arrecadação de ICMS, uma vez que a

⁴⁴ ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. Malheiros, São Paulo, 2004

⁴⁵ TAVEIRA TORRES, H. "Constituição Financeira e o Federalismo Financeiro Cooperativo Equilibrado Brasileiro". *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, n. 5, 2014.

⁴⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília-DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2024.

Constituição Federal proporciona a liberdade para os Estados disporem sobre os critérios de repartição de até 35% do total a ser repartido a este título, mas, ao menos 10% devem ocorrer com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

Agora, apesar 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 está estabelecido, todavia, exatamente quanto do produto de arrecadação do IBS será destinado a cada Estado, conforme art. 156-A, §§ 4º e 5º, I.⁴⁷

Apesar de que há um cenário de um ICMS ecológico que terá um fim programado ao longo da progressiva absorção da Reforma e sua adequação, até se alcançar a aplicabilidade do IBS ecológico, existem incertezas de sua eficiência e aplicabilidade, que serão enormes, pois ainda que passe a ser obrigatório 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 coadunadas com a proteção ao meio ambiente.

5. Considerações finais

As mudanças trazidas pelo paradigma normativo tributário que vem sendo desenhado com a reforma tributária nos colocam em diversas discussões que são essenciais para a evolução e compreensão do tema da indução tributária e o efeito extrafiscal da tributação. A Constituição Federal de 1988, a exemplo a lei 6.938/1981, como ressaltada acima, trouxe a Política Nacional do Meio Ambiente, um verdadeiro *standard* de leis ambientais, quando, logo após, a própria Constituição veio a consolidar a proteção ecológica como um dos objetivos do Estado Brasileiro.

O diploma constituinte então veio trazer um sofisticado sistema de aplicação normativa sob a premissa de proteger o meio ambiente, e com isso a análise da incidência tributária passou a ser voltada não apenas para seu viés arrecadatário, mas de atingir um interesse público que agora estava tutelado, de forma explícita, pela Constituição.

E assim, a Constituição de 1988 foi a grande mudança sistemática, pois introduziu o direito fundamental à proteção ambiental em seu art. 225, trazendo que "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."⁴⁸

O meio ambiente equilibrado é a base teleológica de toda a imposição normativa que existe no país, diante disso, os tributos ecológicos surgem como ferramenta basilar para a concretização de um desenvolvimento sustentável no Brasil. A EC 132/2023 cria um novo horizonte de possibilidades, com perspectivas de criação de um ambiente e leis que favoreçam práticas econômicas realmente sustentáveis. Contudo, é crucial que essa transformação seja acompanhada de ações coordenadas entre os diferentes entes federativos e de um engajamento efetivo da sociedade.

Toda norma tributária, é, por si só, indutiva, pois é parte de sua natureza sistemática de consequências que os contribuintes tomarão suas decisões com o objetivo de escapar ou reduzir a incidência tributária independente do caso. Da

⁴⁷ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília-DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2024.

⁴⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília-DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2024.

mesma forma, a mera situação de uma norma tributária visar à indução comportamental não inibe sua aptidão arrecadatória.

E como dito anteriormente, apesar que o texto da Reforma Tributária resguarde a autonomia dos Estados para disporem sobre o IBS ecológico por lei, existindo a sua função multitudinal no sentido de ser “extrafiscal”, não está estabelecido, todavia, exatamente quanto do produto de arrecadação do IBS será destinado a cada Estado, o que não se sabe, exatamente, quais os interesses políticos que podem agir para interferir na forma e distribuição dessa arrecadação.

Assim, observa-se que existem diversos desafios que acompanham a chamada “tributação verde”, a qual, se conseguir evoluir com a nova reforma tributária, ocorrerá um significativo salto para a sustentabilidade no Brasil, ainda que não se tenha a plenitude da *práxis* decorrente da transição do ICMS para o IBS, mas depreendendo que, desde a promulgação da Constituição, já existe um delineamento normativo e jurisprudencial que amadurece e traz novas perspectivas para o tema, que ainda é vasto para fins de exploração.

Referências

- ADAMY, P. “Instrumentalização do Direito Tributário”, em ÁVILA, H (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Marcial Pons, São Paulo, 2012.
- AQUINO, V. “IPVA 2024: estados que dão descontos ou isentam eletrificados”, *Estadão*, 2024. Disponível em: <https://jornaldocarro.estadao.com.br/servicos/ipva-2024-estados-que-dao-desconto-ou-isentam-eletrificados/>. Acesso em: 30 mai. 2024.
- ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. Malheiros, São Paulo, 2004.
- BEVILAQUA MARIN, E. F.; ARAÚJO MASCARENHAS, G. M. “Direito ao meio ambiente e mudanças climáticas: o constitucionalismo brasileiro e o acordo de Paris.” *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 254-287, 2020. Disponível em: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v11i2.27113. Acesso em: 6 jan. 2024.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília-DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 ago. 2024.
- CALIENDO, P. “Extrafiscalidade ambiental e o Incentivo às Energias Renováveis”, em CALIENDO, P.; LUCENA CAVALCANTE (org.). *Tributação Ambiental e Energias Renováveis*. Editora Fi, Porto Alegre, 2016.
- CARDOSO SQUEFF, T. A. F. R. “O papel da certificação ambiental na consecução do desenvolvimento e consumo sustentável.” *Revista da Faculdade de Direito da UFG*, Goiânia, v. 43, 2020. Disponível em: <https://revistas.ufg.br/revfd/article/view/57757>. Acesso em: 17 mar. 2024.
- CESARE, C. M. “Condições Básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural”. *Plataforma Política Social*, 2018. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/condicoes-basicas-para-garantir-a-funcionalidade-da-tributacao-recorrente-ao-patrimonio-imobiliario-urbano-e-rural/>. Acesso em: 10 ago. 2024.
- DANTAS ELALI, A. S. *Tributação e desenvolvimento econômico regional: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2006.
- FOLLONI, A.; CAVALHEIRO RICCI, H. “Tributação Ambiental e as limitações constitucionais ao poder de tributar.” *Argumentum: Revista de Direito da Universidade de Marília*, Marília, n. 15, 2014. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/issue/view/3/showToc>. Acesso em: 6 jan. 2024.

- FREITAS, J. "O tributo e o desenvolvimento sustentável." *Revista Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí, v. 21, n. 3, 2016, p. 829-830. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/9682>. Acesso em: 7 jan. 2024.
- GIRARDON DOS SANTOS, D. T.; BENEDETTI RODRIGUES, D. "Paradigma de transição para uma racionalidade ambiental no Brasil." *Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos*, [S. l.], v. 15, n. 2, 2024. p. 147-170. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/35665>. Acesso em: 10 de agosto 2024.
- HORTA, Raul Machado. *Estudos de Direito Constitucional*. Del Rey, Belo Horizonte, 1995.
- LEÃO, M. "Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais." *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, v. 34. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155/1002>. Acesso em: 20 abr. 2024.
- LUCENA CAVALCANTE, D. "Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos". *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito – UFC*, v. 32, n. 3, 2012, p. 101-115. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/353>. Acesso em: 6 jan. 2024.
- MOURA, C. "Tributação do carbono na América Latina e perspectivas para o Brasil." *E-Legis – Revista Eletrônica do Programa de Pós-Graduação da Câmara dos Deputados*, v. 15, n. 39, p. 238-257, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.51206/elegis.v15i39.767>. Acesso em: 30 ago. 2024.
- MOYSÉS ETCHEZAR, J. W.; CHECHI BIORCHI, B. "Desenvolvimento sustentável: uma análise da perspectiva de garantia para gerações futuras." *Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos*, [S. l.], v. 11, n. 1, 2018. p. 145. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/15369>. Acesso em: 15 de junho de 2024.
- MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public Finance in Theory and Practice*. 5. ed. Mcgraw-Hill Book Company, New York, 1989.
- OLIVEIRA, T. S. de; VALIM, B. F. da C. A. "Tributação Ambiental: incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional." Em VV. AA. (Sachsida, A; Erich Endrillo Santos Simas, E. E. Organizadores). *Reforma Tributária IPEA-OAB/DF*. Rio de Janeiro: IPEA, 2018.
- PACHECO BOMFIM, G. *Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle*. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2015.
- PEREIRA, W. E. N. "Desenvolvimento econômico e redução das desigualdades regionais frente as políticas incentivadoras da guerra fiscal." *Argumenta Journal Law*, n. 34, p. 263-284, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.35356/argumenta.v0i34.1956>. Acesso em: 20 de julho de 2024.
- PEREIRA, W. E. N. *O Desenvolvimento econômico e a redução das desigualdades regionais enquanto princípios constitucionais desrespeitados por políticas incentivadoras da guerra fiscal*. Monografia de graduação, Universidade federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2018.
- RODRIGUES SOUSA, P. H. M.; GERMANO ALVES, F. *Pesquisa científica: aspectos práticos*. Insigne Acadêmica, Natal, 2024. (Coleção Arquivos Insigne).
- SANTOS, F. F. P. V.; SCABORA, F. C. "Tributação Ambiental e Extrafiscalidade no Brasil: Incentivos Fiscais e Regressividade da Tributação Verde." *Revista Direito Tributário Atual*, n. 52, ano 40, p. 144-161, 2022.
- SENNA GANEM, R.; GUIMARÃES ARAÚJO, S. M. V. (org.). *Legislação brasileira sobre meio ambiente [recurso eletrônico]: fundamentos constitucionais e legais*.

- Edições Câmara, Brasília, 2015, p. 42. Disponível em: <http://www.camara.leg.br/editora>. Acesso em: 09 mar. 2024.
- SOUZA DUARTE, M. C. *Meio ambiente sadio: direito fundamental*. Juruá, Curitiba, 2003.
- TAVEIRA TORRES, H. "Constituição Financeira e o Federalismo Financeiro Cooperativo Equilibrado Brasileiro". *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, n. 5, 2014.
- VALENTINI TRISTÃO, V. T. *Imposto Verde: um tributo à natureza*. Dissertação de mestrado, Escola de Administração Pública e Governo, Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 1999.
- XAVIER, Y. M. A.; PINTO, K.; FRANÇA, V. R. "Estudo sobre o direito à liberdade econômica e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado: conflitos e aproximações." *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 20, 2023, p. 5. Disponível em: <http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/2337>. Acesso em: 6 jan. 2024.