

KAUÊ ÁVILA PETRY

A utilização de incentivos fiscais de ICMS como instrumento de política ambiental

Monografia apresentada junto ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Professor orientador: Prof. Dr. Igor Danilevicz

Porto Alegre

2009

KAUÊ ÁVILA PETRY

A utilização de incentivos fiscais de ICMS como instrumento de política ambiental

Conceito: _____

Porto Alegre, de dezembro de 2009.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano (UFRGS)

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila (UFRGS)

Prof. Dr. Igor Danilevich (UFRGS - professor orientador)

A meus pais, a quem palavras jamais
serão suficientes para expressar todo o
meu sentimento, amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

É difícil, quase impossível, alcançar um objetivo traçado sem contar com a ajuda e a confiança de outras pessoas. Muito me orgulha afirmar que este trabalho não é exceção. Orgulho, pois pude contar com algumas das pessoas mais valorosas, amigas e companheiras que poderia ter do meu lado, não só durante a realização deste, mas também pelos cinco anos que diariamente a Velha Casa de André da Rocha foi meu segundo lar.

Agradeço, assim, à Andressa Santos Michel, pelo carinho, amizade, companheirismo e amor durante estes mais de três anos, e principalmente pela compreensão em período tão intenso quanto este último semestre, e pela paciência e disposição na tarefa ingrata de ler e reler este trabalho.

Agradeço também ao Prof. Igor Danilevicz, pela orientação e motivação não só durante a realização desta pesquisa, mas também nestes quase dois anos em que integrei o Grupo de Pesquisa “Tributação sobre o Consumo”, mesmo de que forma intermitente.

Agradeço da mesma forma ao Dr. Lafayete Josué Petter, Carina Peres Fernandes, Denise Franzen e Yumi Aline Kaneda, com quem aprendi tanto nestes últimos dezoito meses.

Por fim, não posso deixar de registrar meu enorme agradecimento a todos com quem convivi e trabalhei como membro da gestão “Construindo o Caminho” do Centro Acadêmico André da Rocha, bem como a todos que se envolveram no UFRGS *Model United Nations* 2009, projetos que tanto me causaram preocupação, angústia e expectativa, mas que foram de inestimável aprendizado, e que fizeram deste um ano a ser pra sempre lembrado.

RESUMO

O objetivo principal deste estudo é apresentar algumas das questões envolvidas na utilização da desoneração tributária como instrumento de política ambiental. Para isso, é analisado em seu primeiro capítulo o artigo 225 da Constituição Brasileira, fixando seu conteúdo a fim de se firmar o dever do Poder Público em buscar novos instrumentos para a proteção do meio ambiente. Ainda, neste capítulo se procura apresentar as premissas para o uso da desoneração tributária como instrumento de proteção ambiental, para permitir a intervenção estatal na economia de modo a induzir determinados comportamentos dos indivíduos. Nesse sentido, o estudo apresenta alguns aspectos essenciais dos princípios da precaução, da prevenção, da cooperação e da igualdade. No segundo capítulo, são analisadas questões gerais sobre os incentivos fiscais, bem como questões específicas que dizem respeito aos incentivos fiscais de ICMS, buscando-se firmar as bases para sua utilização como instrumento de defesa do meio ambiente, e as vantagens e obstáculos a sua aplicação.

Descritores: Incentivos fiscais. Proteção do meio ambiente. Desoneração tributária. ICMS.

ABSTRACT

This paper's main objective is to introduce some of the questions regarding the use of tax exemption as a mechanism of environmental public actions. For that purpose, its first chapter analyzes article 225 of the Brazilian Constitution, fixing its content in order to set the governmental duty of developing new instruments for the environmental protection. Furthermore, this chapter dwells upon the grounds of the use of tax exemption as a way of environmental protection, in order to allow governmental economic intervention with the purpose of inducing specific behaviors by the individuals. In this sense, the paper presents some essential aspects of the principles of precaution, prevention, cooperation and equality. On its second chapter, some general points regarding tax incentives are analyzed, as well as specific points concerning the use of tax incentives of the Value Added Tax (in Brazil called Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação - ICMS), with the intent of establishing its utilization as an instrument of environmental protection, as well as the advantages and obstacles of its application.

Descriptors: *Tax incentives. Environmental protection. Tax exemption. Value Added Tax.*

Title: *The utilization of Value Added Tax incentives as a mechanism of environmental public actions*

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	9
2.	O DEVER DE PROTEGER O MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO E A DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	10
2.1.	O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o dever de instrumentalizá-lo imposto ao Poder Público.....	10
2.2.	A relação entre o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a ordem econômica.....	15
2.3.	A intervenção do Estado na economia e a tributação.....	16
2.4.	A classificação da norma tributária de acordo com sua finalidade..	18
2.5.	A extrafiscalidade tributária.....	20
2.5.1.	A extrafiscalidade tributária como instrumento de indução de comportamentos de proteção do meio ambiente.....	22
2.6.	A desoneração tributária como instrumento de política ambiental..	26
2.6.1.	Bases para a utilização da desoneração tributária como instrumento de política ambiental.....	27
2.6.1.1.	Princípios da precaução e da prevenção.....	27
2.6.1.2.	Princípio da cooperação.....	30
2.6.1.3.	Princípio da igualdade.....	31
3.	OS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SUA UTILIZAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA AMBIENTAL.....	34
3.1.	Os incentivos fiscais.....	34
3.2.	Espécies de incentivos fiscais.....	37
3.2.1.	Incentivos sobre a despesa pública.....	38
3.2.2.	Incentivos sobre a receita pública.....	38
3.3.	Controle dos incentivos fiscais.....	40
3.4.	O regime dos incentivos fiscais de ICMS no ordenamento nacional.....	43
3.5.	A utilização de incentivos fiscais de ICMS como instrumento de política ambiental.....	48

3.5.1.	Possíveis vantagens da aplicação de incentivos fiscais de ICMS como instrumento de política ambiental.....	50
3.5.2.	Desafios à utilização de incentivos fiscais de ICMS na proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado.....	53
4.	CONCLUSÕES.....	56
	REFERÊNCIAS.....	58
	ANEXO A - Iniciativas de desoneração tributária utilizada como instrumento de políticas ambientais no direito estrangeiro.....	64
	ANEXO B - Exemplos da utilização da desoneração tributária como instrumento de política ambiental no direito brasileiro.....	65

1. INTRODUÇÃO

A necessidade de se preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado é hoje consenso não só entre os estudiosos da matéria, mas também da sociedade globalizada. Fato este que se denota da crescente preocupação internacional com os problemas que perturbam a manutenção de um ambiente adequado.

Essa preocupação com a busca de soluções que reduzissem os níveis de poluição atingidos nestas últimas décadas, em que os níveis de industrialização alcançaram níveis de produção sequer imaginados até então, é demonstrada pela preocupação da Organização das Nações Unidas em promover espaços para a discussão de temas dessa natureza, o que é exemplificado pela existência, por exemplo, do *United Nations Environmental Programme*.

Tal ordem não passou despercebida pelo legislador constituinte de 1988, que expressamente dispôs sobre o meio ambiente ecologicamente equilibrado, determinando que a ordem econômica deve observar a defesa do meio ambiente. Trouxe, assim, tais questões para discussão dentro de nosso ordenamento, a fim de que se possam encontrar soluções para os maiores problemas ambientais de nosso país.

Em face disso, faz-se imprescindível a busca por instrumentos que concretizem a proteção do meio ambiente, sem colocar de lado, no entanto, a sua consonância com o sistema jurídico nacional como um todo.

Nesse sentido, se buscará apresentar algumas questões concernentes à utilização da desoneração tributária como instrumento de políticas ambiental, dando especial enfoque à aplicação de incentivos fiscais do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) com esse intuito.

2. O DEVER DE PROTEGER O MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO E A DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1 O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o dever de instrumentalizá-lo imposto ao Poder Público

Encontram-se leis com dispositivos de proteção ao meio ambiente em nosso país até mesmo anteriores ao Código Civil Brasileiro de 1916. Porém, observa-se que, a partir da década de sessenta, surge uma preocupação legislativa com a proteção de determinados recursos naturais. Tal preocupação com o meio ambiente era, assim, consolidada por leis esparsas que se preocupavam em controlar a atividade exploratória de recursos naturais¹, e não com a proteção do meio ambiente considerado como um todo, o que durou até a década de oitenta.

A preocupação legislativa com a proteção do meio ambiente considerado como bem jurídico surge no país apenas em 1981, com a promulgação da Lei nº 6.938 – Lei de Política Nacional do Meio Ambiente. A Lei nº 6.938/1981 estabeleceu diretrizes para uma política nacional sobre o tema, bem como apresentou uma definição de meio ambiente² como um bem de uso comum do povo, afirmando-o com o caráter de interesse difuso. Não é por outra razão que ela é considerada o “primeiro marco do moderno direito ambiental brasileiro” (TEIXEIRA, 2006, pp. 51-52).

Estes primeiros passos na busca por uma proteção efetiva de meio ambiente são consolidados com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988)³, que foi “a primeira a tratar deliberadamente da questão ambiental” (SILVA, 1998, p. 26), reconhecendo de forma inédita a necessidade de protegê-lo

¹ Como exemplos desse tipo de legislação, podem ser citadas as Leis nº 4.771/1965 (Código Florestal), nº 5.197/1967 (Código de Caça), nº 6.453/1977 (Lei por Danos Nucleares) e nº 6.803/1980 (Lei do Zoneamento Industrial), além do Decreto-Lei nº 227/1967 (Código de Mineração).

² Art. 3º, I, Lei nº 6.938/1981: “Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas” (BRASIL, 1981).

³ Aprofunda-se nessa questão Fernanda Luiza Fontoura de Medeiros: “Tomando a experiência brasileira, verifica-se, desde logo, que a normatização da proteção ambiental não teve sua origem

como um valor fundamental à sociedade. Conforme afirma Antônio Hermann Benjamin, “é fato que antes de 1988 as Constituições Brasileiras não estavam desenhadas de modo a acomodar os valores e preocupações próprios de um paradigma jurídico-ecológico”⁴ (2005, p. 371).

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é, assim, alçado à condição de direito fundamental pela CRFB/1988, como é amplamente reconhecido tanto pela doutrina nacional quanto pela jurisprudência de nosso Supremo Tribunal:

Sendo um produto cultural, (...) o direito ambiental brasileiro tem de ser observado no contexto de nossa Carta Maior, ou seja, é um direito que não só obedece aos princípios fundamentais elencados nos arts. 1º a 4º como se organiza na condição de direito e garantia fundamental destinada a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no País, no âmbito direcionado pelos arts. 5º e 6º de nossa Constituição Federal (FIORILLO; FERREIRA, 2005, p. 3).

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 (STF, MS 22.164, Relator: Min. Celso de Mello, 1995).

O reconhecimento do meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental, como se observa, independe da sua ausência do rol apresentado pelo artigo 5º da CRFB/1988⁵. Isso se dá por várias razões.

Primeiramente, é reconhecido que o rol de direitos fundamentais constante do artigo 5º não é taxativo, uma vez que a Constituição permite a inclusão e a consideração de outros direitos fundamentais que não constam do catálogo

nas normas constitucionais. A evolução jurídica das normas de proteção ao meio ambiente (...) principia pela legislação infraconstitucional, culminando na sua constitucionalização” (2004, p. 58).

⁴ Reconhece o autor, porém, que tal lacuna no ordenamento jurídico “não foi óbice sério e intransponível à regulamentação legal de controle de atividades nocivas ao ambiente ou – mais comum – aos seus elementos” (BENJAMIN, 2005, p. 372).

⁵ Como assevera Ingo Sarlet, “certo é que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado pode ser enquadrado nessa categoria (direito da terceira dimensão), em que pese sua localização no texto, fora do título dos direitos fundamentais (2007, p. 80).

expressamente previsto⁶, como é o caso do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (SARLET, 2007, p. 93).

Ainda, outro motivo a ser indicado é o estreito vínculo entre o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o núcleo essencial dos direitos humanos, quais sejam, o direito à vida e o princípio da dignidade da pessoa humana. Não é por outra razão que Fernanda Luiza Fontoura de Medeiros afirma que,

[a]o incluir o meio ambiente como um bem jurídico passível de tutela, o constituinte delimitou a existência de uma nova dimensão do direito fundamental à vida e do próprio princípio da dignidade da pessoa humana, haja vista ser no meio ambiente o espaço em que se desenvolve a vida humana. Nesse contexto, os direitos e garantias fundamentais encontram seu fundamento na dignidade da pessoa humana, mesmo que de modo intensidade variáveis. (2004, p. 113).

Quanto ao conteúdo do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, observa-se que sua proteção se encontra esparsa por todo o texto constitucional⁷, podendo-se afirmar que seu núcleo se encontra no artigo 225, principal dispositivo a tratar da matéria (SILVA, 1994, p. 26).

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 gerações⁸ (BRASIL, 1988).

⁶ Art. 5º, § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (BRASIL, 1988).

⁷ José Afonso da Silva identifica a existência de referências explícitas e implícitas ao meio ambiente na CRFB/1988. Como exemplos do primeiro caso, podem ser citados o art. 5º, LXXIII, que legitima qualquer cidadão a propor ação popular para proteger o meio ambiente; o art. 20, II, que relaciona as terras devolutas indispensáveis à proteção do meio ambiente como bem da União; o art. 23, que reconhece a competência comum dos três entes federados à proteção do meio ambiente; o art. 129, III, que coloca a proteção do meio ambiente entre as funções institucionais do Ministério Público; e o art. 170, VI, que coloca a defesa do meio ambiente como um dos princípios da ordem econômica.

Já as referências implícitas dizem respeito a um setor ou recurso ambiental específico, podendo ser citados o art. 21, XIX, XXIII, XXIV e XXV; art. 22, IV, XII e XXVI, além das normas sobre a saúde previstas nos arts. 196 a 200 (1994, pp. 27-29).

⁸ Continua o artigo 225:

§1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético;

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção;

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

Em face de sua importância, é essencial um breve sobre sua tripla repercussão. Conforme ensina Cristiane Derani,

[o] texto do art. 225 pode ser visualizado em três partes: 1) apresentação de um direito fundamental – direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado; 2) descrição de um dever do Estado e da coletividade – defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações; 3) prescrição de normas impositivas de conduta, inclusive normas-objetivo – visando assegurar a efetividade do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (2008, p. 245).

Aprofundando-se em tal estudo, observa-se que, em um primeiro momento, o artigo 225 busca explicitar a existência de um direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, cujo caráter precípua é de um bem de uso comum do povo, e cuja proteção se funda no interesse coletivo e social, que não pode ser dividido em parcelas individuais (DERANI, 2008, pp. 245-250).

Uma vez firmado tal direito fundamental, segue o dispositivo impondo ao Poder Público⁹ e à coletividade um dever fundamental em contraposição àquele direito, em busca de sua efetivação. Firma-se, desse modo, um ônus a tais sujeitos, para que atuem na defesa e preservação do meio ambiente¹⁰.

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

§2º - Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

§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.

§4º - A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§5º - São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§6º - As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas (BRASIL, 1988).

⁹ Poder Público é tido aqui como “expressão genérica que se refere a todas as entidades territoriais públicas, pois uma das características do Estado Federal, como o nosso, consiste precisamente em distribuir o Poder Público por todas as entidades autônomas que o compõem, para que cada qual o exerça nos limites das competências que lhes foram outorgadas pela Constituição” (SILVA, 1994, p. 49).

¹⁰ Nesse sentido, ensina Fernanda Luiza Fontoura de Medeiros que “intrinsecamente vinculado ao direito de proteção ambiental existe um dever fundamental. Esse dever fundamental caracteriza-se pela obrigação incumbida ao Estado e a cada um dos indivíduos partícipes de nossa sociedade em manter um ambiente saudável, sadio e equilibrado, seja por intermédio de cuidados básicos para

Esta segunda parte do art. 225 expressa o ônus da coletividade e do Poder Público decorrente do direito descrito, impondo-se-lhes a sua defesa perante as presentes e futuras gerações. (...) A partir desta norma, obriga-se o Poder Público a incluir nas suas atividades a defesa e preservação do meio ambiente, não apenas para resultados imediatos, mas também para vincular-se este dever do Estado às gerações futuras, impondo-se a ele um exercício de planejamento de suas atividades, a fim de garantir um ambiente equilibrado também para as futuras gerações (DERANI, 2008, p. 253).

Por fim, passando-se aos parágrafos do artigo 225, encontram-se normas de conduta relacionadas com o objetivo de instrumentalizar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (DERANI, 2008, p. 255). José Afonso da Silva vê, aqui, uma pequena divisão entre eles, sendo que o §1º objetivaria apresentar “instrumentos de garantia da efetividade do direito enunciado no ‘caput’ do artigo”, enquanto os demais parágrafos caracterizam uma proteção mais específica a determinados objetos e setores particulares (1994, p. 31).

Referido rol de normas de conduta tem, portanto, a função não de delimitar a extensão do dever fundamental imposto ao Poder Público, mas sim de aperfeiçoá-lo para um correto desenvolvimento de políticas públicas voltadas ao equilíbrio ambiental (DERANI, 2008, p. 255). Logo, cabe ao Poder Público não só a função de aplicar as medidas prescritas pela Carta Magna à proteção ambiental, mas também de buscar novos caminhos para uma evolução cada vez maior dos instrumentos de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado¹¹.

A essencialidade da participação do Poder Público fica ainda mais nítida quando se tem em conta que as ações visando à proteção ao meio ambiente resultam, obrigatoriamente, em uma dilação no tempo, uma vez que trazem conseqüências não apenas às presentes gerações, mas também às futuras. É indispensável, portanto, a participação do Estado na consecução do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, em face da necessidade de planejamento e de alcance das influências das medidas ora tomadas (DERANI, 2008, pp. 259-260).

com o meio, seja através de grandes participações populares na luta pela não-destruição do habitat natural” (2004, p. 124).

¹¹ Não é por outra razão que Cristiane Derani afirma que “o art. 225 da Constituição declara um fim a ser perseguido e indica algumas medidas fundamentais que devem ser observadas durante este percurso, porém o caminho propriamente dito está aberto. Este caminho é definido pela instituição de políticas e normas ordinárias visando especificar como e em que medidas este fim pode e deve ser alcançado. (2008, p. 252)

Resta claro, portanto, o dever do Poder Público de adotar medidas que efetivem o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, adotando políticas adequadas ao fim de proteger e preservar o meio ambiente.

2.2 A relação entre o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a ordem econômica

O art. 170, VI, da CRFB/1988 disciplina que a ordem econômica deve observar o princípio da defesa do meio ambiente, destacando, desde a Emenda Constitucional nº 42/2003, o tratamento diferenciado a produtos e serviços conforme seu impacto ambiental.

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

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

Percebe-se com isso a existência de um vínculo entre o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o desenvolvimento econômico nacional, que pode ser conjugado no conceito de desenvolvimento sustentável (PETTER, 2008, p. 273).

Apresentado pela primeira vez no relatório *Our Common Future*¹², elaborado em 1987 pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, o desenvolvimento sustentável pode ser definido como “o desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades”¹³.

Representa o desenvolvimento sustentável, assim, a preocupação com que se observe uma combinação suportável dos recursos necessários ao processo econômico, de modo que sejam conciliadas as condições econômicas e ambientais,

¹² Mais conhecido como relatório *Brundtland*, em homenagem à presidente da Comissão à época, a Primeira-Ministra norueguesa Grom Harlem Brundtland, o relatório é tido por muitos especialistas como o principal documento internacional a tratar sobre o desenvolvimento sustentável.

não se separando o desenvolvimento econômico da preocupação com o meio ambiente (PETTER, 2008, pp. 274-277).

Entretanto, a ordem econômica pode ir além do respeito às necessidades ambientais, podendo prestar grande auxílio à implementação de políticas públicas que promovam a proteção do direito fundamental garantido pelo art. 225.

Isso porque os instrumentos econômicos possuem uma potencialidade mais ampla de utilização, diferentemente de outros instrumentos à disposição do Poder Público, como as medidas administrativas e as sanções penais, que se traduzem em normas de “comando e controle”¹⁴ da atuação do indivíduo. Podem os instrumentos econômicos permitir o alcance dos objetivos ambientais garantindo também uma melhor eficiência econômica, otimizando o emprego dos recursos disponíveis de modo a equilibrar os interesses ambientais e econômicos (RIBAS, 2005, p. 680), que é exatamente o que se busca por meio da idéia de desenvolvimento sustentável. Os instrumentos econômicos merecem, por isso, uma especial atenção.

2.3 A intervenção do Estado na economia e a tributação

Para exercer satisfatoriamente a busca pelo bem comum, o Estado tem a prerrogativa de interferir no domínio econômico¹⁵, de modo a alterar o *status* de determinado setor e/ou área, em determinadas situações que exijam a defesa ou a

¹³ Tradução livre do original: “*Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs*” (WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT, 1987).

¹⁴ Sobre o chamado sistema de “comando e controle”, normalmente adotado no país em matéria ambiental, ensina Regina Helena Costa que tal sistema se traduz “na edição de normas dirigidas aos particulares, para que adotem comportamentos coerentes ou afinados com a preservação ambiental, cujo cumprimento é fiscalizado mediante o exercício do controle inerente à polícia administrativa. Portanto, o legislador expede as normas pertinentes, a Administração as regulamenta, exercendo a respectiva fiscalização sobre as atividades particulares, para que não sejam realizadas em contraste com o interesse público” (2005, pp. 322-323). Clama a doutrina, porém, pela adoção concomitante de instrumentos econômicos como, por exemplo, a utilização de instrumentos tributários – a ser apresentada adiante –, em razão das desvantagens e insuficiências apresentadas por aquele sistema, principalmente no que diz respeito à edição de normas preventivas em contraposição a normas meramente reparadoras que, embora importantes, não atendem efetivamente a preservação ambiental (RIBAS, 2005, p. 687).

¹⁵ Nas palavras de Eros Grau, “‘domínio econômico’ é precisamente o campo da *atividade econômica em sentido estrito*, área alheia à esfera pública, de titularidade (domínio) do setor privado”, exemplificando que “o *serviço público* está para o setor público assim como a *atividade econômica em sentido estrito* está para o setor privado (2006, pp.147-148).

proteção de valores considerados fundamentais à sociedade. Essa atuação estatal pode ser realizada de diferentes modos, dependendo das razões e dos objetivos visados pelo Estado.

Em face dessa realidade é que se buscou identificar, entre os diversos atos de intervenção estatal na economia, determinadas semelhanças e diferenças entre cada atuação. Atualmente, é possível sua classificação em duas modalidades distintas: a intervenção direta e a intervenção indireta¹⁶.

Na intervenção direta, o Estado intervém como sujeito econômico, ou seja, como se empresário fosse, participando diretamente da atividade de produção e de mercado. Essa modalidade de intervenção pode ocorrer tanto por absorção quanto por participação.

Quando o faz por absorção, o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; atua em regime de monopólio.

Quando o faz por participação, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito; atua em regime de competição com empresas privadas que permanecem a exercer suas atividades nesse mesmo setor. (GRAU, 2006, p. 148)

Diferentemente da intervenção direta, em que o Estado atua **no** domínio econômico, na intervenção indireta o Estado atua **sobre** o domínio econômico, ou seja, exercendo a função de regular a ordem econômica (GRAU, 2006, p. 148). É uma intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que pode ser manifestada tanto por estímulos quanto por limitações à atividade empresarial (MONCADA¹⁷ *apud* SCHOUERI, 2005, p. 42). A intervenção indireta do Estado na economia pode ocorrer de duas formas: ou o Estado atuará por direção ou por meio da indução.

A intervenção por direção ocorre quando “o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito”. Ela se concretiza por

¹⁶ Sobre a utilização do termo intervenção, em detrimento do termo atuação estatal, explica Eros Grau que intervenção empreende uma ação do Estado na atividade econômica em sentido estrito, enquanto que atuação estatal conota uma ação do Estado na atividade econômica em sentido amplo. A intervenção, assim, se identifica por se tratar de uma atuação do Estado em área de outrem; no caso, no setor privado. Não há intervenção estatal, portanto, na prestação de serviço público ou em sua regulação, uma vez não se tratar de ação em área que não é originalmente a sua (GRAU, 2006, pp. 93-94).

¹⁷ MONCADA, Luis S. Cabral de, *Direito Econômico*, 3ª ed., Coimbra: Coimbra, 2000.

meio de normas imperativas, impositivas de comportamentos pelos agentes econômicos, que se vêem obrigados a cumpri-las (GRAU, 2006, pp. 148-149). Um exemplo desse tipo de intervenção é a norma que impõe controle de preços.

De outro turno, a intervenção por indução se dá quando “o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados” (GRAU, 2006, p. 149). As normas indutivas, portanto, possuem natureza dispositiva, ou seja, “o agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador” (SCHOUERI, 2005, pp. 43-44). Os incentivos fiscais são exemplo desse tipo de intervenção.

Não se esquecendo de que o Direito Tributário, constitucionalmente, não pode ter outro objetivo que não seja o de servir de instrumento para que o Estado alcance o bem comum (CARRAZZA, 2008, p. 77), deve-se ter em conta que essa finalidade pode ser alcançada pela tributação não apenas como meio de arrecadação de receitas, mas também de outras maneiras que podem se apresentar mais eficazes na busca pelo bem comum, entre elas, como meio de intervenção na economia.

Cabe analisar, assim, como o Direito Tributário, reconhecido por Alfredo Augusto Becker como “o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia” (1998, p. 593), podem servir de instrumento para a intervenção indutora do Estado.

2.4 A classificação da norma tributária de acordo com sua finalidade

Hoje, é plenamente disseminada a idéia de que a tributação não é apenas um instrumento apto única e exclusivamente para a arrecadação de fundos às atividades básicas do Estado¹⁸, sendo reconhecida também sua capacidade de ser

¹⁸ Sobre a evolução histórica da utilização dos tributos, cabe mencionar lição apresentada por Marcus de Freitas Gouvêa: “A tributação tem razões diversas, mas, como forma principal de prover o Estado de recursos, é fenômeno recente. Em outras épocas, o poder ilimitado dos governantes, guiado exclusivamente pela força, permitia a seus detentores apropriar-se das posses alheias. Noutros momentos, o Estado, que se resumia na figura do soberano, era proprietário de grandes

utilizada para outras finalidades que não apenas a arrecadatória. Em face disso, uma das classificações utilizadas pela doutrina para distinguir a tributação funda-se justamente sobre a finalidade para qual ela é aplicada, reconhecendo a existência de duas¹⁹ distintas espécies de atividade tributária: a tributação fiscal e a tributação extrafiscal.

A tributação fiscal serve para que o Estado arrecade fundos para desempenhar as funções que lhe são inerentes. Serve o tributo, nesse caso, de fonte de recursos, que permita ao Estado realizar e manter suas atividades, de modo a garantir seu funcionamento e continuidade. É a finalidade precípua dos tributos, pois “necessários para a manutenção da própria entidade política e para o cumprimento das suas funções essenciais (...)”, conforme leciona Alexandre Rossato da Silva Ávila (2008, p. 23).

De seu turno, a tributação extrafiscal tem por função primordial desempenhar função inibitória ou incentivadora de determinados comportamentos por parte dos contribuintes. Seu objetivo primordial não é a arrecadação de receita, mas sim a utilização dos efeitos decorrentes da existência da norma tributária a fim de alcançar finalidade diversa, podendo tanto corrigir situações sociais indesejadas quanto colaborar na condução da economia pelo Estado (OLIVEIRA, 2007, p. 38).

riquezas e as explorava, para suprir suas necessidades. Nesses tempos o poder político e militar garantia a expropriação arbitrária e os direitos humanos não haviam, sequer em tese, sido universalizados. Não havia controle dos governantes. A sociedade via no rei uma figura infalível, descendente de uma casta privilegiada, eventualmente com ascendência divina. Não havia, portanto, razões para uma tributação como conhecemos. Apenas com o advento do capitalismo (no cenário econômico), do liberalismo (no cenário político) e do Estado Democrático de Direito (no cenário jurídico), a tributação ganhou papel de relevância, sobrepujando outras formas de receitas estatais(...). O capitalismo passou a demandar que o Estado não obstasse as atividades de produção e de circulação de riquezas, o liberalismo retirou-o das atividades econômicas e o Estado Democrático de Direito impôs um financiamento público fundado em regras que se pretendiam ao mesmo tempo justas e igualitárias. A melhor solução encontrada foram os tributos, que vieram atender a diversidade de anseios do momento histórico que ainda vivemos. A opção de dotar o Estado do direito de tributar surge, assim, de razões econômicas, políticas e sociais. Porém, a tributação como obra do pensamento liberal foi sofrendo mudanças, decorrentes das conquistas da humanidade”. (2006, p. 37)

¹⁹ Parte da doutrina entende que a classificação dos tributos em função de sua finalidade abriga três espécies distintas, acrescentando também a tributação parafiscal como uma espécie a parte. Defendem estes que a parafiscalidade é uma finalidade específica da tributação, qual seja, a de custear atividades paralelas à administração pública direta, como, por exemplo, a seguridade social (OLIVEIRA, 2007, p. 38). No entanto, preferiu-se adotar entendimento apresentado por Luciano Amaro, no sentido de que a parafiscalidade se trata, na verdade, de uma classificação realizada por critério distinto, baseado no sujeito ativo da obrigação tributária, opondo-se à tributação fiscal pela receita arrecada com esta se destinar diretamente ao ente público estatal (União, Estados-membros, Distrito Federal ou Municípios), enquanto a receita arrecadada com aquela se destinar ao financiamento de outros órgãos (2007, p. 89).

Embora adiante se busque explicar com mais detalhes a extrafiscalidade tributária, cabe ressaltar desde já a lição de Alfredo Augusto Becker, que ensina, ao detalhar a teoria de J. Dabin, que na tributação extrafiscal “o que importa é o resultado de bem comum que a regra jurídica proporciona e não o conteúdo de bem comum que a regra jurídica tenha diretamente consagrado” (DABIN²⁰ *apud* BECKER, 1998, pp. 592-593).

2.5 A extrafiscalidade tributária²¹

Como já mencionado, a tributação extrafiscal objetiva primordialmente influenciar determinados comportamentos dos indivíduos, com a finalidade de acarretar alterações desejadas em suas ações, visando à melhoria de condições entendidas prejudiciais à sociedade e ao bem comum. Com esse intuito, pode a extrafiscalidade tanto estimular atividades entendidas como convenientes à coletividade quanto fazer o contrário, desestimulando atitudes consideradas prejudiciais.

Sendo a extrafiscalidade tributária uma das possibilidades da realização da intervenção estatal pela indução, deve-se sempre utilizá-la com o intuito de criar alternativas comportamentais mais benéficas, e nunca como uma imposição ou punição por ação tomada dentro da legalidade. Em outras palavras, a extrafiscalidade não pode, sob hipótese alguma, servir como substitutivo de uma sanção. Conforme afirma Roberto Ferraz,

²⁰ DABIN, J., *Théorie Générale Du Droit*, 2^a Ed., Bruxelas, 1953, n. 163.

²¹ Marcus de Freitas Gouvêa defende que a extrafiscalidade não se trata de uma espécie classificatória da tributação em função de sua finalidade, mas um “princípio de legitimação da incidência tributária”, decorrente do princípio da supremacia do interesse público (2006, pp. 42-47). Entretanto, tal entendimento não será melhor analisado não apenas em virtude de nos parecer um entendimento isolado dentro da doutrina dominante, mas também porque nos parece que a extrafiscalidade, ao contrário do que afirma o autor, não se apresenta como um princípio em si, mas como uma técnica capaz de assegurar a efetivação de outros princípios previstos em nossa CRFB/1988. Assim, a necessária ponderação sobre determinado uso da tributação extrafiscal levará em conta não um “princípio de extrafiscalidade”, mas sim o princípio que busca ser garantido por meio da medida extrafiscal.

Por outro lado, cabe mencionar entendimento de Roque Antônio Carrazza, para quem somente “há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa”. (2008, p. 109). Refuta-se também tal entendimento, por entendê-lo exageradamente restrito.

[o] tributo, característico da democracia, sinal de cidadania e exercício de liberdade, somente se aplica ao âmbito das atividades lícitas, não podendo em nenhum momento ser concebido como sanção de atividade ilícita, como encargo a ser lançado contra atividades econômicas como punição. (2005, p. 340)

É inegável a importância que a extrafiscalidade tributária vem ganhando em nosso ordenamento atualmente. Nesse sentido, cabe colacionar passagem da obra de Marcos Catão, para quem a tributação extrafiscal:

(...) se insere como um dos mais importantes meios de consecução dos objetivos sociais e econômicos, na medida em que, agregado à atividade arrecadatória, fiscal, funde-se em um único instrumental, indispensável para o desenvolvimento das sociedades contemporâneas, naquilo que se convencionou denominar de Política Fiscal (2004, p. 25).

Complementando tal entendimento, é de grande importância citar mais uma vez Alfredo Augusto Becker, que fala sobre a convivência da tributação extrafiscal com a tributação fiscal:

Da observação de que os tributos extrafiscais estão continuamente crescendo em variedade e importância econômica, não se deve concluir que se chegará a uma fase em que a tributação extrafiscal sobrepujará a fiscal.

O que no passado ocorreu, foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar.

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre – agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico²² (1998, p. 597).

Quando aplicada com o propósito de desincentivar determinado comportamento considerado nocivo, está se utilizando a chamada extrafiscalidade negativa. Ou seja, faz-se uso de uma maior carga tributária para que a atitude considerada prejudicial deixe de ser adotada (CATÃO, 2004, p. 28). Exemplo comum de extrafiscalidade negativa é a aplicação de alíquotas maiores de um tributo para determinadas atividades.

²² Por tal afirmativa, fica demonstrado que a convivência entre a fiscalidade e a extrafiscalidade não se dá somente quando se consideram ambos como princípios, como afirma Marcus de Freitas Gouvêa. Nesse sentido, cabe citar Paulo de Barros Carvalho, para quem “os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro” (2002, p. 228).

Dá-se a nomenclatura de extrafiscalidade positiva, conseqüentemente, à tributação aplicada com o intuito de fomentar determinadas ações ou comportamentos benéficos para determinado setor econômico ou para determinados valores constitucionais (CATÃO, 2004, p. 28). Exemplo de extrafiscalidade positiva é a utilização de incentivos fiscais.

Cabe, ainda, referir lição de Paulo de Barros Carvalho, com relação ao regime jurídico que deve ser aplicado à extrafiscalidade:

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos como os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão-somente a finalidade do seu manejo. (2002, p. 229)

Em face de sua capacidade de servir como instrumento de políticas públicas, conforme já observado em outras nações (RIBAS, 2005, p. 676), a extrafiscalidade tributária se apresenta como um instrumento jurídico apto a ser utilizado na proteção do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, em face do dever imposto ao Poder Público de encontrar meios para sua defesa em prol do bem comum.

2.5.1 A extrafiscalidade tributária como instrumento de indução de comportamentos de proteção do meio ambiente

Regina Helena Costa vê a extrafiscalidade como “o entroncamento entre a tributação e a preservação ambiental” (2005, p. 321), e a ela cabe razão. Por meio do uso de instrumentos tributários com finalidade extrafiscal, é possível promover uma mudança de comportamento nos indivíduos, a fim de que alterem suas ações para se alcançar uma redução da poluição e uma maior racionalidade no uso dos recursos naturais existentes. Desse modo, a extrafiscalidade pode “concretizar um desenvolvimento econômico sustentável, fruto da conscientização da sociedade de

que é necessária a participação de todos nesse processo capaz de assegurar a qualidade de vida no presente e no futuro” (LOBATO; ALMEIDA, 2005, p. 639).

É inegável a importância da utilização dos tributos com fins extrafiscais em matéria ambiental (MUKAI, 1992, p. 48). Trata-se de área fértil para o emprego de normas tributárias indutoras (SCHOUERI, 2005, p. 97) cujo grande potencial ainda não é amplamente percebido, o que se observa pela incipiente experiência com tal matéria em nosso país²³. Realidade esta que pode ser explicada pela pouca conscientização de nossa sociedade sobre a necessidade de se preservar o meio ambiente (COSTA, 2005, pp. 322-333), mas que clama por uma maior atenção, em face do dever fundamental conferido ao Poder Público pelo art. 225 da CRFB/1988.

A utilização da extrafiscalidade tributária em matéria ambiental pode atingir vários objetivos concomitantemente, conforme bem resume Consuelo Yoshida:

- 1) minimizar o dano ambiental, internalizando seus custos, sem impedir o desenvolvimento industrial (do contrario poderia gerar efeitos prejudiciais no desenvolvimento, desnaturalizando-os);
- 2) influenciar a conduta dos sujeitos passivos, de modo a reduzir sua atividades poluidoras;
- 3) constituir instrumentos de indenização para a sociedade;
- 4) criar um incentivo para reduzir a quantidade de produtos poluentes, cujo êxito depende de um alto nível de informação à população e à existência de um ente arrecadador apto;
- 5) fonte de financiamento do custo ambiental, por exemplo, utilizando a arrecadação para desenvolver dispositivos de segurança ou reduzir o custo do produto reciclado (2005, p. 537).

²³ Comparativamente, “a idéia da utilização de mecanismos tributários voltados à preservação ambiental surgiu na Europa, em meados da década de 80, e ganhou novos contornos entre 1989 e 1994, quando incorporada à legislação de vários países, como França, Itália, Estados Unidos, entre tantos outros” (BERNARDI, 2008, p. 70). Sobre o histórico da utilização dos tributos com finalidade ambiental, relatam Anderson Lobato e Gilson Almeida que “estatísticas da OCDE (*Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico*) apontam que em 1989 existiam cerca de 81 imposições tributárias incidindo direta ou indiretamente na proteção do meio ambiente. Esse número, em meados dos anos 90, no Canadá, na Dinamarca, Finlândia e Noruega, países que decididamente investiram no emprego de tais instrumentos, representava 95 tributos ambientais. Nesse período, agregando-se as exações já existentes na Áustria, Holanda, no Reino Unido, na Suécia, Suíça e no Japão, chega-se a 176 espécies tributárias ambientais. Constata-se assim uma elevação quantitativa no número de tributos ambientais existentes, como também a presença de um considerável ingresso de receita tributária que passa a integrar o orçamento dos países desenvolvidos. Como decorrência da utilização do tributo ambiental, diversos países implantaram reformas nos seus sistemas tributários com características nitidamente ambientais. O primeiro país a realizar a chamada reforma fiscal verde foi a Suécia no ano de 1990. Ela se caracterizou pela integração da função fiscal e extrafiscal do tributo ambiental. Assim, incentivando a proteção do meio ambiente e aumentando a receita tributária, decorrente da incidência sobre produtos nocivos e contaminantes, o legislador sueco incorporou a fiscalidade ambiental no sistema tributário ordinário, de modo a corrigir as condutas prejudiciais à natureza. Em decorrência da aplicação da teoria do duplo dividendo, os tributos ambientais suecos, ao mesmo tempo que induziram comportamentos tendentes à proteção ambiental, permitiram substituir as fontes de ingresso de receita pública através da eliminação ou redução dos tributos sobre a renda (2005, p. 633).

Analisando-se tais objetivos, pode-se observar que a extrafiscalidade pode ser implementada de diferentes formas como instrumento para a proteção do meio ambiente, dando certa liberdade para os agentes poluidores se adaptarem às necessidades de preservação do meio ambiente. Assim, é possível garantir, de um lado, a diminuição dos impactos ambientais causados, oferecendo, de outro, a possibilidade de aperfeiçoarem sua atividade econômica, proporcionando meios para que o desenvolvimento sustentável tenha condições de prosperar.

Para isso, podem ser utilizadas a instituição e a graduação de tributos com o objetivo de induzir comportamentos negativos dos contribuintes, bem como pode ser empregada a desoneração tributária para gerar efeitos positivos em sua conduta.

Embora não seja o foco deste estudo, cabe tecer algumas palavras sobre a utilização de tributos ambientais, também chamados pela doutrina de *ecotaxes* ou de tributos verdes.

Os *ecotaxes* são os tributos introduzidos no ordenamento jurídico por razões ambientais ou por possuírem efeitos ambientais independentemente dos motivos que ensejaram sua exigência. Pode ser dito que tais tributos são “imposições tributárias que orientam as decisões política e econômica, de modo a tornar a opção ecologicamente mais adequada” (BERNARDI, 2008, pp. 68-69).

A utilização desse tipo de medida, porém, não encontra grande respaldo na doutrina, principalmente pelo fato de que esse tipo de tributação poderia, com muita facilidade, criar um adicional à carga tributária existente, o que não é recomendável conforme indicam os estudos e documentos internacionais sobre a matéria²⁴. Muito

²⁴ Conforme pontuam, por exemplo, Clécio Nunes e Regina Helena Costa, o tributo ambiental vai de encontro ao entendimento exposto na Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento – ECO/92, uma vez que a criação negligente de tributos ambientais acabaria resultando no descumprimento dos requisitos previstos pela Conferência para uma tributação ambiental eficiente, que são “1) Eficiência ambiental, vale dizer, que a imposição tributária efetivamente conduza a resultados positivos do ponto de vista ambiental, mediante a instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributo já existente esse caráter; 2) Eficiência econômica, isto é, que ostente baixo custo, que seja um tributo de baixo impacto econômico, embora conducente àqueles dois objetivos; geração de recursos ambientais e/ou orientação do comportamento do contribuinte a adotar uma conduta ecologicamente correta; 3) Administração barata e simples, significando que sua exigência não deva onerar a máquina administrativa, porque, senão, ter-se-á o mesmo problema existente com o exercício do poder de polícia; e 4) Ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacionais, ou seja, que o tributo ambiental não venha a provocar efeitos danosos no ciclo de consumo, não acarretando repercussão negativa do ponto de vista econômico.” (COSTA, 2005, pp. 315-316). No mesmo sentido, “a OCDE considera que a implementação da tributação ambiental deve ser feita de tal forma que a carga fiscal global sobre determinada economia não se altere, ou seja, não obstante o limite individual caracterizado pela capacidade contributiva, a tributação ambiental no

embora o uso de tal tributação se funde na teoria do duplo dividendo, isto é, em alcançar com uma única medida dois benefícios igualmente desejáveis de modo a neutralizar os impactos resultantes da tributação na economia²⁵, bem pontua Clécio Nunes que, “diante da cultura brasileira de avidez no exercício da atividade tributária, certamente a tributação ativa passará o custo do tributo ao mercado sem muitos critérios, somente em razão do argumento ideológico de que é necessário preservar” (2005, pp. 162-163)²⁶.

A tal argumento se agrega o fato de os impostos – figura tributária propícia a esse tipo de empreitada – não poderem ter sua arrecadação vinculada além do que é previsto pelo art. 167, IV, da CRFB/1988²⁷, de modo que serviria tal iniciativa muito mais a um caráter fiscal do que extrafiscal²⁸ (NUNES, 2005, pp. 165-167).

Ainda, deve ser lembrada a possibilidade de que tal medida gere uma regressão comportamental na sociedade, cuja provável antipatia pelo aumento da carga tributária global teria grandes chances de se deslocar para o objetivo pelo qual se está adotando o tributo. Nesse caso, a necessidade de conscientização da sociedade com a preservação ambiental, o que vai justamente de encontro com a razão pela qual tal medida é proposta.

contexto macroeconômico deve ser aplicada de maneira a não gerar uma pressão fiscal adicional” (MODÉ, 2005, pp. 99-100).

²⁵ Fernando Modé explica, com muita propriedade, a teoria do duplo dividendo: “Cria-se um tributo ambiental (p.ex.: incidente sobre a emissão de gás carbônico, a ser pago pelos proprietários de veículos automotores), a receita advinda da cobrança desse tributo passa então a custear a seguridade social, possibilitando a redução dos percentuais exigidos dos empregadores para tal finalidade. Dessa forma, de um lado estimula-se os agentes econômicos (mediante o encarecimento da emissão de CO₂) a comportarem-se de maneira menos lesiva ao meio ambiente, reduzindo as emissões que passam a ser tarifadas. De outro lado, a receita arrecadada é transferida à seguridade social permitindo a redução das contribuições patronais, o que possibilitará baixa no custo de contratação de empregados, favorecendo a disponibilidade de novos postos de trabalho” (2005, p. 107)

²⁶ Nesse sentido cabe citar Sílvio Fazolli: “Embora pareça a solução mais coerente aos olhos de boa parte da doutrina, a criação de novos tributos, que tenham por hipóteses de incidência um ato potencialmente lesivo ao meio ambiente, só faria por agravar, ainda mais, os encargos existentes sobre o contribuinte brasileiro – que, diga-se, é um dos mais onerados em todo o mundo –, sem que isso importe na esperada quebra de paradigma, reformulando a sistemática tributária nacional, há muito desiludida com promessas falaciosas de reforma” (2004, p, 78).

²⁷ Art. 167 – São vedados: (...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo (BRASIL, 1988).

De outro lado, a doutrina refere a possibilidade da utilização dos tributos já existentes com finalidade extrafiscal. Vários exemplos e sugestões dessa utilização das espécies tributárias podem ser conferidos nos estudos existentes sobre a matéria, sendo possível sua divisão em dois grandes grupos. O primeiro apresenta a idéia de uma maior oneração da carga tributária sobre determinado comportamento prejudicial ao meio ambiente, buscando não a arrecadação sobre aquela atividade, mas justamente desmotivar o particular a continuar agindo daquela forma. O segundo grupo, por sua vez, se baseia na idéia de incentivar comportamentos que contribuam positivamente para o objetivo desejado por meio da desoneração tributária.

No presente estudo, busca-se discutir justamente esse segundo grupo.

2.6 A desoneração tributária como instrumento de política ambiental

Tendo em vista que a utilização da extrafiscalidade em matéria ambiental deve se orientar preferencialmente pela diminuição e/ou substituição da carga tributária (LOBATO; ALMEIDA, 2005, p. 632), tem-se que a utilização da desoneração tributária tem grande potencial a ser aplicado nesse âmbito, por meio dos incentivos fiscais. Conforme ensina Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas,

[a] possibilidade de obtenção de um prêmio produz maior motivação no acatamento da norma do que a intimidação produzida pela ameaça de uma penalidade. No caso da defesa do meio ambiente, os incentivos fiscais estimulam o investimento para comportamentos socialmente desejados, como medidas estimuladoras (...) (2005, p. 692).

Nesse sentido, cabe citar também Alejandro Altamirano, que acresce a tal argumento o fato de a desoneração tributária trazer em si uma preocupação maior com a preservação ambiental do que com a reparação do ambiente já danificado:

Uma política tributaria que utiliza instrumentos económicos para mejorar el impacto ambiental, deve privilegiar los estímulos tributarios e incentivos economicos frente al propósito de modificar el comportamiento de los agentes mediante la aplicación de tasas e impuestos. No sólo se alertará a optimizar el impacto sino que estas

²⁸ E segue o autor afirmando que “a eficiência das medidas tributárias só se completaria e escaparia da função meramente arrecadatória na medida em que a receita tributária pudesse ser utilizada na minimização dos efeitos nocivos da exploração inadequada do meio” (NUNES, 2005, p. 193).

medidas son, por lo general, anteriores o a lo sumo concomitantes com la degradación ambiental razón por la cual resultarán menos costosas que los intentos de corregir dicha degradación posteriormente. (2001, p. 80)

Não afastando a incidência das normas intrínsecas à atividade tributária, cabe apresentar alguns comentários sobre os princípios que norteiam a aplicação da desoneração tributária como instrumento de política ambiental, a fim de melhor embasar o seu entendimento.

2.6.1 Bases para a utilização da desoneração tributária como instrumento de política ambiental²⁹

2.6.1.1 Princípios da Precaução e da Prevenção

Os princípios da prevenção e da precaução são tidos como “a essência do direito ambiental”, por indicarem “uma atuação ‘racional’ para com os bens ambientais” (DERANI, 2008, pp. 149-150). Embora parte da doutrina aglutine os significados dos dois princípios em um só, alguns como se precaução fosse³⁰, outros como prevenção³¹, tratam-se, na verdade, de princípios distintos, com definições e conseqüências próprias a cada um (MACHADO, 2002, p. 56).

²⁹ Faz-se imprescindível analisar, previamente, a razão por que o princípio do poluidor-pagador, tido como um dos princípios essenciais do Direito Ambiental, foi deixado de lado. Muito embora exista na doutrina quem veja, no princípio do poluidor-pagador, um objetivo de proteção ao meio ambiente anterior ao dano (COSTA, 2005, pp. 313-314), concordamos com o entendimento de Terence Trennepohl, que sustenta que “[o] mais comumente usado e vinculado ao princípio do poluidor-pagador relaciona-se à reparação do dano e tangencia questões posteriores à sua ocorrência. Portanto, na análise que se faz, com o planejamento de condutas ambientais e políticas públicas, parece mais importante e significativo abordar o tema sob outro prisma, diverso daquele já idealizado pela maioria, pelo prisma do poluidor-pagador, e estudar mais detidamente a prevenção e a precaução, que sempre, e necessariamente, importam antecedência ao fato ambiental danoso” (2008, p. 44).

³⁰ Representando essa corrente, cita-se Cristiane Derani: “O princípio da precaução está ligado aos conceitos de afastamento de perigo e segurança das gerações futuras, como também de sustentabilidade ambiental das atividades humanas (...) deve-se considerar não só o risco iminente de determinada atividade, como também os riscos futuros decorrentes de empreendimento humanos (...)” (2008, p. 152).

³¹ Como exemplo dessa corrente, menciona-se Américo Luís Martins da Silva: “Esta *prevenção* exige certa radicalização a ponto de, na dúvida ou na incerteza, não se deve praticar ato ou permitir o uso ou a produção de determinadas substâncias, a fim de se evitar danos irreparáveis ao meio

O princípio da precaução³², reconhecido pela Declaração de Meio Ambiente e Desenvolvimento/92³³, determina que a incerteza científica sobre a natureza ou a extensão de uma atividade potencialmente danosa ao meio ambiente não justifica que sejam adiadas medidas possíveis para evitar o possível dano ambiental a ser gerado. Em outras palavras,

[o] princípio da precaução funciona como uma espécie de princípio “in dubio pro ambiente”: na dúvida sobre a perigosidade de uma certa actividade para o ambiente, decide-se a favor do ambiente e contra o potencial poluidor, isto é, o ónus da prova da inocuidade de uma acção em relação ao ambiente é transferido do Estado ou do potencial poluído para o potencial poluidor. Ou seja, por força do princípio da precaução, é o potencial poluidor que tem o ónus da prova de que um acidente ecológico não vai ocorrer e de que adoptou medidas de precaução específicas (ARAGÃO, 2008, p. 42).

Interpretando tal princípio, a doutrina refere, por exemplo, uma chamada inversão do ônus da prova³⁴, de modo que os “interessados em empreendimentos com resultados incertos façam prova da impossibilidade de dano ambiental, e não o contrário” (LEITE, 2008, p. 177; TRENNEPOHL, 2008, p. 47), justificando possíveis erros em prol do meio ambiente, em comparação com a alternativa, que seria arriscar o meio ambiente (TRENNEPOHL, 2008, p. 47).

De seu turno, o princípio da prevenção implica que sejam adotadas medidas para que se evite ou, ao menos, se reduza os efeitos danosos causados ao meio ambiente, por atividades que sabidamente geram dano. É a tradução jurídica do brocardo “mais vale prevenir do que remediar” (ARAGÃO, 2008, p. 45).

O princípio da prevenção atua, assim, como um mecanismo para tentar gerenciar adequadamente os riscos ambientais, tentando inibir ao máximo possível

ambiente” (2004, p. 411). Fernando Magalhães Modé também se filia a esta corrente. (2005, p. 97).

³² Sobre a adoção do princípio da precaução em nível internacional, ensina José Rubens Morato Leite que “a primeira adoção expressa do princípio da precaução no âmbito internacional foi em 1987, na declaração adotada pela Conferência do Mar do Norte”, servindo de subsídio, inclusive, para a Declaração ECO/92. Ainda, encontra-se o princípio da precaução em outros instrumentos internacionais, como o Protocolo de Montreal sobre Substâncias que Degradam a Camada de Ozônio, na Convenção sobre Diversidade Biológica, o Protocolo de Biosegurança de Cartagena, por exemplo (2008, p. 175).

³³ Mais precisamente no princípio 15 da referida Declaração, que dispõe: “Para que o ambiente seja protegido, será aplicada pelos Estados, de acordo com as suas capacidades, medidas preventivas. Onde existam ameaças de riscos sérios ou irreversíveis não será utilizada a falta de certeza científica total como razão para o adiamento de medidas eficazes em termos de custo para evitar a degradação ambiental” (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 1992).

³⁴ Nesse sentido, a conclusão 40 da Carta Jusambiental proferida no 9º Congresso Internacional de Direito Ambiental, realizado em São Paulo no ano de 2005: “A adoção do princípio da precaução

riscos concretos e/ou potenciais ao meio ambiente, cuja ocorrência seja previsível (LEITE, 2008, p. 172).

Fica evidente, portanto, a diferença entre os dois princípios. Enquanto a precaução diz respeito à proteção do meio ambiente contra riscos em abstrato, operando previamente até mesmo à certeza da existência do dano, a prevenção busca proteger o meio ambiente contra riscos concretos, buscando evitar a repetição de atividades lesivas³⁵. Assim,

enquanto a prevenção requer que os perigos comprovados sejam eliminados, o princípio da precaução determina que a ação para eliminar possíveis impactos danosos no ambiente seja tomada antes de um nexo causal ter sido estabelecido com uma evidência científica absoluta. (FREESTONE³⁶ apud ARAGÃO, 2008, p. 44)

Não se nega, aqui, a clara aproximação entre os dois. Conforme ensina José Rubens Morato Leite, é nítido que eles “são, de fato, irmãos da mesma família, e pode-se dizer que ambos são os dois lados de uma mesma moeda”. (2008, p. 171). Entretanto, em face das distinções entre tais princípios, cabe concordar com o posicionamento de Terence Trennepohl no sentido de que a utilização da desoneração tributária vincula-se mais com o princípio da precaução do que o princípio da prevenção³⁷.

Embora não se negue um vínculo de tais medidas com ambos os princípios, é importante ter em mente que a aplicação da desoneração tributária tendo por base a precaução resulta em melhor uso de sua potencialidade. Isso porque medidas indutoras de comportamento tendem a necessitar uma dilação no tempo, já que buscam modificar atitudes muitas vezes arraigadas no cotidiano dos particulares, não podendo se esperar delas modificações imediatas de comportamento, mais sim uma conscientização em um prazo não tão rápido. Desse modo, sua utilização se torna mais eficiente se aplicados quando ainda se está a falar de riscos abstratos, que autorizem tentativas de indução com um prazo maior para obterem sucesso.

facilita a concessão de tutela de urgência, invertendo, ademais, o ônus da prova da ofensividade da conduta” (BENJAMIN, 2006).

³⁵ Nesse sentido, Terence Dornelles Trennepohl entende que “a prevenção atua no sentido de inibir o risco de dano em potencial (atividades sabidamente perigosas), enquanto a precaução atua para inibir o risco de perigo potencial (ou seja, o dano em abstrato)”, de modo que “o princípio da precaução tem aplicação mais abrangente que o da prevenção, haja vista a aplicação daquele ocorrer em momento anterior ao conhecimento das conseqüências do dano ambiental, enquanto este somente se dá em uma fase posterior, quando o risco se converte em dano” (2008, p. 52).

³⁶ FREESTONE, David. The 1992 Maastricht Treaty – Implications for European Environmental Law”. In: *European Environmental Law Review*, v.1, June, 1992.

³⁷ Ver nota 35.

No caso de riscos concretos de dano, a medida indutora pode se apresentar ineficiente, pois surtirá resultados mais concretos quando razoáveis danos já tiverem sido causados ao meio ambiente. Entende-se, assim, que o princípio da prevenção sugere a aplicação de outras medidas com efeitos mais rápidos do que a desoneração tributária, mesmo que sem o grau de conscientização desejado.

2.6.1.2 Princípio da cooperação³⁸

No Direito Ambiental³⁹, o princípio da cooperação informa a necessidade de que haja um esforço conjunto do Estado e da sociedade na escolha de prioridades e nos processos decisórios, bem como na execução de políticas protetivas do meio ambiente.

Observa-se, portanto, a existência de um duplo significado deste princípio. De um lado, o princípio da cooperação demanda a construção de políticas públicas por meio da “ampla informação e esclarecimento dos cidadãos, bem como um trabalho conjunto entre organizações ambientalistas, sindicatos, indústria, comércio e agricultura”, a fim de que políticas ambientais possam ser discutidas e otimizadas para que lhe sejam conferidas maior eficácia (DERANI, 2008, p. 142).

Ao abordar a questão da necessidade de cooperação, José Joaquim Gomes Canotilho alerta que

a unilateral estatização/publicização do bem ambiente conduziria a um Estado de ambiente dissociado da sociedade. O Estado do ambiente seria um Estado autoritário, utilizador de instrumentos coativos, como leis, regulamento, preceitos administrativos, ordens de polícia, penalizações⁴⁰. (CANOTILHO⁴¹ *apud* LEITE, 2008, p. 163).

³⁸ Embora aqui procure se situar o princípio da cooperação dentro do ordenamento interno, cabe mencionar que o princípio da cooperação também pode ser visto sob uma perspectiva de cooperação internacional em busca de uma proteção mais eficiente do meio ambiente, como lembra Américo Luís Martins da Silva (2004, p. 418).

³⁹ Importante ressaltar que “o princípio da cooperação não é exclusivo do direito ambiental. Este princípio faz parte da estrutura do Estado Social. Ele orienta a realização de outras políticas relativas ao objetivo de bem-comum, inerente à razão constituidora deste Estado. É um princípio de orientação do desenvolvimento político, por meio do qual se pretende uma maior composição das forças sociais” (DERANI, 2008, p. 141).

⁴⁰ Retomando, assim, a aplicação pura e simples das normas de comando e controle. Ver 1.2.

⁴¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Público do Ambiente*. Coimbra: Faculdade de Direito de Coimbra, 1995, p. 30.

Sua segunda função é concretizadora, ou seja, requer de todos os agentes da comunidade um comportamento social ativo em face da coletividade e da necessidade de proteção do patrimônio ambiental, capacitando e incentivando a sociedade para que esta possa, em conjunto com o Poder Público, participar ativamente da defesa do meio ambiente. (SILVA, 2004, p. 417).

Conforme ensina Cristiane Derani,

[p]ode-se dizer que o princípio da cooperação é resultado de uma divisão de funções dentro da ordem econômica fundada nas relações de mercado. Sua concretização, como princípio do direito ambiental e do direito econômico simultaneamente, se dá, por exemplo, quando se determina a divisão dos custos de uma política preventiva de proteção ambiental, implicando uma negociação constante entre as atividades do Estado e do cidadão (2008, pp. 141-142).

A concretização do Estado de Direito Ambiental converge, obrigatoriamente, para mudanças radicais nas estruturas existentes da sociedade organizada. Além disso, a conscientização global da crise ambiental exige uma cidadania participativa, que compreende a ação conjunta do Estado e da coletividade na proteção ambiental (LEITE, 2005, p. 160).

O princípio da cooperação exige, assim, a adoção de medidas que, ao mesmo tempo em que exijam a participação de todos na busca por um ambiente mais seguro, permitam também uma conscientização da sociedade da importância de que sejam tomadas tais atitudes.

2.6.1.3 Princípio da igualdade

Conforme ensina Humberto Ávila, a igualdade é “a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade” (2008, p. 42).

Observa-se, assim, que a concretização da igualdade se dá de duas formas: ou pela garantia de um tratamento legal uniforme a todos aqueles que estiverem em condições iguais referente a um determinado critério de comparação; ou pela garantia de um tratamento diferenciado entre aqueles que se encontrem em diferentes condições em face de determinado critério, sendo que essa diferenciação

só pode ser realizada “por meio de fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas” (ÁVILA, 2008, p. 77).

Sendo o meio ambiente ecologicamente equilibrado um direito fundamental, é inegável que a utilização da desoneração tributária visando a sua proteção preenche a necessidade de que tal diferenciação entre os contribuintes seja vinculada a um intento constitucional.

Deve-se ter em mente, assim, que mais do que tal instrumento encontrar seu limite dentro da igualdade, uma vez que somente pode haver a diferenciação quando os comportamentos forem distintos, tal instrumento serve, por outro lado, para que se garanta a existência de um tratamento igualitário entre os indivíduos. Como bem leciona Clécio Nunes, não há como se entender que o uso de incentivos fiscais ao não poluidor ou ao menos poluidor viole a igualdade, pois

[a] regra da igualdade não pode ser concebida, no Direito Tributário, ou em qualquer outro ramo do Direito, no seu aspecto formal meramente, qual seja, “todos são iguais perante a lei”. Não há ofensa ao princípio em referência, na medida em que se está tratando desiguais de modo desigual. Todos são poluidores (igualdade formal), mas uns poluem menos que outros (objetivo da política ambiental tributária); logo, estes devem receber tratamento diferenciado por estarem engajados nos objetivos da preservação. Nesse processo de busca do equilíbrio na quantificação do valor das perdas, o Ótimo de Pareto⁴² estará na virtualidade de que todos produzam sem poluir ou poluam menos, estimulados pelo pagamento de menos tributos (2005, p. 163).

Tais tratamentos diferenciados se justificam, conseqüentemente, pelas desigualdades observadas no comportamento dos contribuintes em sua relação com o meio ambiente, como, por exemplo, preservar/não preservar; recuperar/não recuperar; proteger/não proteger⁴³ (REALI, 2006, pp. 85-86). Verifica-se, assim, que

(...) tratar por igual impõe considerar o comportamento positivo ou negativo dos contribuintes em relação a esse aspecto. Em outras palavras, tratar por igualdade significa desonerar a carga tributária dos que protegem o meio ambiente, pela responsabilidade

⁴² “Dentro da perspectiva do ‘Ótimo de Pareto’, a economia de mercado atinge seu grau ótimo quando realiza uma satisfatória relação entre o uso de um recurso natural e sua conservação, encontrando um preço que permita a utilização do bem ao mesmo tempo em que o conserva. Em outras palavras, a relação *uso e não uso* deve atingir um estágio ótimo que permita a continuação desta prática econômica, ou seja, a *sustentabilidade do desenvolvimento*” (DERANI, 2008, p.115).

⁴³ Observa-se, assim, o fim externo que caracteriza a extrafiscalidade, como ensina Humberto Ávila: “a diferenciação entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores. A tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária. Critério e finalidade separam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Em razão disso, fala-se em fim externo, entendido como aquele que é perceptível fora do âmbito jurídico (2008, p. 69).

demonstrada com um bem social e, de outro lado, significa tributar de forma progressiva ou graduada os que fazem do meio ambiente mera apropriação com fins individuais, impingindo um ônus social a todos e onerando os cofres públicos com a adoção de medidas de recuperação do que foi degradado. Se assim entendido, estará presente o princípio da isonomia. Desconsiderar esses comportamentos, de outro lado, significa pactuar com a irresponsabilidade ambiental e penalizar os que protegem esse bem (REALI, 2006, p. 87).

Serão analisados, na segunda parte deste trabalho, alguns aspectos sobre a utilização dos incentivos fiscais como instrumentos de preservação ambiental no âmbito do ICMS. Não obstante, cabe referir a não-exaustividade de tal limitação, sendo possível encontrar exemplos da utilização da desoneração tributária como instrumento de preservação ambiental tanto na legislação estrangeira⁴⁴ como no nosso ordenamento⁴⁵.

⁴⁴ Ver Anexo A.

⁴⁵ Ver Anexo B.

3. OS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS E SUA UTILIZAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA AMBIENTAL

3.1. Os incentivos fiscais

Em busca de uma definição sobre o que são os incentivos fiscais, pode-se dizer que estes são “instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico” (CATÃO, 2004, p. 13).

Conforme se denota de tal definição, a competência para a concessão de determinado incentivo fiscal é do ente político competente para sua instituição, tratando-se, portanto, de uma autolimitação ao poder de tributar (CATÃO, 2004, p. 8).

Os incentivos fiscais são utilizados pelo Estado com o intuito de realizar a sua intervenção na economia, estimulando positivamente comportamentos considerados adequados ao alcance de determinados valores constitucionais em benefício da sociedade.

É requisito intrínseco dos incentivos fiscais, portanto, sua vinculação direta a uma contrapartida ativa dos beneficiários de tal medida, que deve, por sua vez, estar relacionada a um fundamento constitucional, servindo o incentivo, assim, para instrumentalizar o fim selecionado. A atividade do contribuinte beneficiado deve ser, nas palavras de Roberto Ferraz, “substitutiva ou subsidiária da atividade própria do Estado enquanto promotor do bem comum” (2002, p. 107), sendo que é nessa retributividade que se encontrará o substrato de validade do incentivo fiscal (CATÃO, 2004, p.31).

Complementando tal entendimento, Roberto Ferraz sustenta que

[o] fundamento constitucional exige tal destinação da verba pública e a autoriza, pois reconhece, a par da necessária moralidade e eficiência da administração pública, a eficiência da iniciativa privada e a economicidade de se utilizar diretamente a capacidade organizacional da empresa ou do cidadão para alcançar as finalidades próprias do Estado, ao invés de arrecadar e depois organizar a buscar dessas mesmas finalidades (2002, p. 107).

Situação diversa caracterizaria um privilégio imotivado, que viola expressamente o princípio da generalidade da tributação. Aplicando-se tal princípio especificamente no que diz respeito aos incentivos fiscais, cabe citar novamente a lição de Roberto Ferraz:

Ao falar de incentivos fiscais está-se falando de uma quebra ao básico princípio da generalidade da tributação, pelo qual todos devem ser tributados. Eventuais exceções a tal princípio haverão de seguir critérios discriminatórios compatíveis com o princípio da isonomia, mesmo que este seja considerado em seu aspecto de promoção de igualdade substancial (e não apenas formal), ou, em outras palavras, admitir que pessoas sejam liberadas dos encargos tributários exige justificativa plenamente satisfatória à luz da isonomia (2002, p. 102).

Outro requisito necessário aos incentivos fiscais apontado pela doutrina é a sua temporariedade, em face da necessidade de se identificar um objetivo determinado que possa ser alcançado por meio do incentivo (FERRAZ, 2002, p. 103). Baseia-se o autor no texto do art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) ⁴⁶, que regulou a reavaliação dos incentivos fiscais de natureza setorial à época da promulgação da CRFB/1988.

Por fim, com base no mencionado artigo e, principalmente, na redação dada pela Emenda Constitucional 03/1993 ao art. 150, §6º ⁴⁷, observa-se que é requisito dos incentivos fiscais sua instituição por meio de lei, em face do princípio da legalidade. Cabe ressaltar aqui a importância da mencionada emenda para tal conclusão, uma vez que não era possível extraí-la da redação original. Conforme ensina Misabel Abreu Machado Derzi,

⁴⁶ Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo (BRASIL, 1988)

⁴⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g (BRASIL, 1988 – com a redação dada pela EC 03/93).

[a] redação anterior do mesmo §6º mencionava o princípio da legalidade específica em relação à anistia e à remissão, além de ainda distinguir entre “matéria tributária ou previdenciária”. Tal dito constitucional induzia ao entendimento equivocado de que outras formas de exoneração tributária e subsídios, como isenção, concessão de crédito presumido e redução de base de cálculo prescindiam de lei específica. Também não se poderia duvidar do caráter tributário, atribuído pela Constituição de 1988, às contribuições de custeio da seguridade social, razão pela qual não cabia a distinção em relação à matéria previdenciária.

A Emenda nº 03, de 1993, nessa parte, aperfeiçoou a Constituição. Eliminou a diferenciação anterior inadequada e estendeu o princípio da legalidade específica a quaisquer subsídios e causas extintivas ou excludentes do crédito tributário. Com isso o ditame objetivamente consagra: (a) a exclusividade da lei tributária para conceder quaisquer exonerações, subsídios e outros benefícios, redutores, extintivos ou excludentes do crédito tributário, com o que se evitam as improvisações e os oportunismos, por meio dos quais, subrepticamente, certos grupos parlamentares introduziam favores em leis estranhas ao tema tributário, aprovados pelo silêncio ou desconhecimento da maioria; e (b) a especificidade da lei tributária, vedando-se fórmulas indeterminadas ou delegantes de favores fiscais ao Poder Executivo (2006, pp. 631-632).

O cumprimento do ditame constitucional, desta feita, não se concretiza pela mera instituição do incentivo fiscal por meio de lei, sendo necessário que seja instituído por meio de lei específica que regule o incentivo ou então por meio de lei tributária que disciplina o tributo a que se refere o incentivo concedido⁴⁸ (DERZI, 2006, p. 632).

⁴⁸ Complementa Aroldo Gomes de Mattos: “A intenção do constituinte derivado ao fazer tal acréscimo é evidente: emprestar uma dignidade maior ao processo legislativo que vise conceder benefícios ou privilégios fiscais de qualquer natureza, em homenagem ao princípio da transparência fiscal. Destarte, acaba com a possibilidade, por exemplo, de ser introduzido à sorrelfa numa lei qualquer, externa e que verse sobre as mais diversas matérias, como ocorre hoje com certa frequência um dispositivo privilegiando determinadas empresas ou segmentos (2006, p. 44).

3.2. Espécies de incentivos fiscais⁴⁹

Os incentivos fiscais podem ser concretizados por meio de diferentes instrumentos, sendo estes comumente divididos pela doutrina em dois grandes gêneros: incentivos fiscais sobre a receita pública ou sobre a despesa pública.

Os primeiros são identificados como aqueles que operam na órbita da receita pública, caracterizando-se precipuamente por atuarem por meio de uma renúncia fiscal por parte do ente concedente. São tidos como os “incentivos fiscais por excelência” por parte da doutrina (PIRES, 2007, p. 20), porém demandam maior cuidado do Poder Público em sua aplicação. Na aplicação deste tipo de incentivos, deve o legislador respeitar não apenas os princípios tributários e a Constituição Financeira, mas também os princípios constitucionais referentes à atividade administrativa, bem como outros princípios essenciais do direito administrativo, como a eficiência e a razoabilidade (CATÃO, 2004, p. 77).

De seu turno, os incentivos fiscais sobre a despesa pública se caracterizam por gerar um custo direto ao ente público, isto porque este deverá despender recursos que já se encontram incorporados a seu patrimônio. Refere Adílson Rodrigues Pires que essa modalidade de incentivo fiscal permite um controle orçamentário mais eficaz (2007, p. 20).

Realizada preliminar diferenciação, cabe analisar brevemente as espécies principais de incentivos fiscais.

⁴⁹ Utiliza-se, aqui, a divisão amplamente adotada pela doutrina brasileira sobre o assunto (CATÃO, 2004; PIRES, 2007; TRENNEPOHL, 2008). Não se desconhece, porém, a existência de outras possibilidades de classificá-los, de acordo com o enfoque visado. Cita-se, para este fim, a lição de Luis Eduardo Schoueri: “Do ponto de vista financeiro, (...) parece acertado entender que os incentivos fiscais são uma forma de subvenção, sujeitando-se, então, ao regime imposto à última. Juridicamente, entretanto, deve-se ressaltar que o conceito de subvenção pressupõe uma prestação pecuniária pelo Estado, o que inócorre no caso de incentivos fiscais, quando adotam a forma de renúncia. Neste sentido, apenas os créditos tributários recairiam naquela categoria” (2005, p. 57).

3.2.1. Incentivos sobre a despesa pública

A doutrina lista como os principais incentivos fiscais atuantes sobre a despesa pública as subvenções⁵⁰, os subsídios e os créditos presumidos.

As subvenções são ajudas ou auxílios pecuniários concedidos pelo Estado, que devem ser destinadas a um fim específico que obrigatoriamente vinculado a uma política do ente concedente, exigindo-se que sua concessão seja feita em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público.

De seu turno, entende-se como subsídio toda ajuda oficial de governo, seja de natureza comercial, financeira, cambial ou fiscal, com o fim de estimular ou mesmo proteger determinada atividade econômica durante um período definido, permitindo a equalização de preços. É uma prática regulada por diversas leis e pelo Acordo Geral de Tarifas de Comércio (PIRES, 2007, p. 22).

Já o crédito presumido é identificado como técnica legislativa aplicada com o objetivo de adequar o montante a ser tributado nos impostos não-cumulativos (ICMS, Impostos sobre Produtos Industrializados e Contribuições Sociais), sendo um valor a ser adicionado ao montante destacado ou cobrado nas operações anteriores.

Em razão disso, a doutrina entende que sua natureza jurídica varia de acordo com a aplicação que lhe é dada, podendo ser tanto um subsídio, uma subvenção ou uma redução da base de cálculo do imposto (CATÃO, 2004, p. 71).

3.2.2. Incentivos sobre a receita pública

Os principais incentivos fiscais sobre a receita pública são a isenção, o diferimento, a remissão e a anistia.

Sobre a isenção, a doutrina se divide entre duas grandes correntes. Para a corrente clássica, que se apóia na interpretação literal do Código Tributário Nacional, a isenção é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, sendo a dispensa

⁵⁰ Embora instituto próprio do Direito Financeiro, a doutrina entende que a subvenção deve ser tratada como incentivo fiscal, em virtude das limitações que lhe são aplicáveis dentro do Direito Tributário.

legal do pagamento de determinado tributo. Representando essa vertente, autor muito lembrado é Rubens Gomes de Sousa, para quem a isenção é um favor de dispensa do pagamento de tributo devido concedido pela lei, de modo que é aplicada quando já existente a obrigação tributária (1954, p. 59).

No mesmo sentido, defende Amílcar de Araújo Falcão que na isenção há a incidência do fato gerador, sendo que o legislador determina a inexigibilidade do débito com relação a ele, por motivos relacionados à capacidade econômica do contribuinte ou por outras considerações (1997, p. 65)

Para a corrente moderna, a isenção é modalidade de não-incidência, traduzindo-se assim na suspensão da eficácia da imposição de determinado tributo. Em outras palavras, cabe mencionar a posição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem a isenção obsta a própria incidência do fato gerador, impedindo que seja instaurada a obrigação tributária (2000, p. 149).

Complementando tal entendimento, Luciano Amaro sustenta que a primeira corrente apresenta uma definição equivocada de isenção, pois

[d]ispensa legal de tributo devido é conceito que calharia bem para a remissão (ou perdão) do tributo, nunca para a isenção. Aplicado à isenção, ele suporta que o fato isento fosse tributado, para que, no mesmo instante, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não-contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, ao mesmo tempo, tributado e não tributado (2007, pp. 283-284).

Para o objetivo deste estudo, porém, não cabe tecer aprofundadas considerações sobre o tema, bastando mencionar que atualmente a segunda corrente é a predominante.

O diferimento é conceituado como “uma modificação do critério temporal para fins de cumprimento da obrigação tributária” (CATÃO, 2004, p. 83). Em outras palavras, é uma extensão do prazo para que seja realizado o cumprimento da obrigação. A doutrina identifica o diferimento como sendo um dos instrumentos mais utilizados como incentivo fiscal atualmente, identificando nele uma medida mais eficaz até mesmo do que a redução do tributo (PIRES, 2007, p. 23).

No que se refere à anistia, cabe-nos citar as elucidativas palavras de Luciano Amaro:

Anistia é o perdão de infrações, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma

o lugar a sanção, obstando a que esta seja aplicada (AMARO, 2007, p. 455).

A anistia, portanto, exclui a punibilidade da infração aplicada, diferentemente da remissão, que tem por objetivo a exclusão do próprio tributo. Nesse sentido, Luciano Amaro afirma que “na remissão, tem-se o fato gerador, o nascimento da obrigação tributária, e o perdão da dívida tributária (quer tenha havido lançamento quer não)”⁵¹ (2007, p. 456).

Cabe ressaltar, todavia, que embora a remissão e a anistia não sejam propriamente espécies típicas de incentivos fiscais, uma vez que não atuam diretamente na função regulatória do tributo, podem ser inseridas dentro desse âmbito, já que é possível sua utilização dentro de um conjunto de estímulo a certas atividades econômicas (CATÃO, 2004, p. 89).

Por fim, cabe lembrar que reduções de alíquota e de base de cálculo, bem como a chamada “alíquota zero”, também podem ser utilizadas como incentivos fiscais.

3.3. Controle dos incentivos fiscais

Atualmente, o principal instrumento normativo de controle da gestão fiscal é a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida também como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Nos termos de seu art. 1º, §1º,

⁵¹ Não obstante a existência de tal diferenciação, deve ser referida a confusão realizada pelo Código Tributário Nacional. Conforme observa Luciano Amaro, ele “embaralha magistralmente os dois institutos: primeiro, ele integra, no conceito de crédito tributário, a penalidade pecuniária, mas subordina a existência do crédito (constituição) ao lançamento; depois, coloca a anistia como ‘exclusão do crédito’ (que, analogamente com o tratamento dado à isenção, teria o efeito de impedir o lançamento). Caberiam as seguintes perguntas: se a anistia é ‘exclusão do crédito’ (atuando antes da sua ‘constituição’), as penalidades já ‘lançadas’ não se considerariam anistiadas, pois dependeriam de uma lei de remissão? Onde ficaria, nesse caso, a isonomia? Ou a lei de anistia, para essa hipótese, seria considerada como lei de remissão? O perdão de tributo ainda não lançado (que não seria remissão do ‘crédito tributário’, pois este ainda não estaria ‘constituído’) seria, porventura, causa de ‘exclusão do crédito’, não arrolada no art. 175? E mais: se a anistia é “exclusão do crédito”, não seriam perdoáveis infrações passíveis de outras penalidades, que não a pecuniária? A letra do Código não permite respostas consistentes para essas questões, que devem ser resolvidas à luz dos princípios e das técnicas de interpretação e aplicação da lei. Para dar lógica e coerência ao sistema normativo, é necessário aceitar a remissão independentemente de ter havido ou não o lançamento. E o mesmo se deve dizer da anistia, que tanto é aplicável às infrações cujas sanções pecuniárias já tenham sido descritas num auto de

a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita (...) (BRASIL, 2000)

No que se refere aos incentivos fiscais, o principal dispositivo da LRF é o art. 14, que trata da renúncia de receita pelos gestores públicos. Dispõe referido artigo o que segue:

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

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

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

§2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso (BRASIL, 2000).

Fixa o art. 14, assim, os limites e condições para a concessão de incentivos fiscais pelo Poder Público, estabelecendo a necessidade de que seja realizada estimativa do impacto orçamentário-financeiro que o incentivo acarretará aos cofres públicos, além de demonstração de que a concessão não prejudicará o resultado fiscal do ente concedente, seja pela sua inclusão dentro da previsão orçamentária, seja pela aplicação de medidas compensatórias.

Busca-se prevenir, com isso, que o ente se exceda na geração de despesas, sobrecarregando o orçamento aprovado.

Além disso, cabe mencionar também que outro controle, o de proporcionalidade, deve ser realizado na adoção de incentivos fiscais pelo Poder

infração como àquelas que ainda não foram apuradas pelo Fisco, e assim também àquelas às quais a lei comina sanções não pecuniárias” (2007, pp. 456-457).

Público, uma vez se tratarem de medidas aplicadas com fins extrafiscais. Conforme ensina Humberto Ávila,

[q]uando (...) os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ela deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita. Nesse sentido, deve-se buscar, nas outras finalidades que o ente estatal deve realizar, o parâmetro para a validação das medidas de comparação escolhidas (...) que irão permitir a verificação da compatibilidade da medida de comparação legalmente escolhida. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores, e a tributação baseia-se numa finalidade estranha á própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis. Fala-se, por isso, em fim externo. Como tal, o fim externo é aquele perceptível fora do âmbito jurídico⁵² (2008, pp. 161-162).

Observa-se, portanto, que cabe realizar-se a análise de proporcionalidade “sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade” (ÁVILA, 2006, p. 150), de modo que ela se afigura plenamente compatível com a utilização de incentivos fiscais como meio de indução, tendo em vista que eles nada mais são do que medidas concretas que se destinam a realizar determinado fim.

Quanto à análise de proporcionalidade propriamente dita, refere o autor que devem ser realizados três exames:

(...) as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame da adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame da necessidade) e de a finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame da proporcionalidade em sentido estrito)⁵³ (ÁVILA, 2006, p. 150).

Embora se observe que este posicionamento não é pacífico na doutrina, realmente se tem que a análise da proporcionalidade da medida se apresenta como uma boa alternativa para realizar o controle de medidas desonerativas como os incentivos fiscais, até mesmo como uma possibilidade de compatibilizar a

⁵² Aprofundando um pouco a questão dos fins externos, afirma o autor: “Os fins sociais e econômicos podem ser qualificados de fins externos, como o são a praticabilidade administrativa, o planejamento econômico específico, a proteção ambiental. Quando houver um fim específico a ser atingido pode-se considerar o meio como causa da realização do fim. (ÁVILA, 2006, p. 152).

⁵³ Em uma análise sintética dos três controles: “Adequada é a medida cuja utilização provoque efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal. (...) Necessária é a medida que, dentre todas aquelas disponíveis e igualmente adequadas para atingir dada finalidade, seja a menos restritiva relativamente ao princípio da igualdade. (...) Proporcional é a

capacidade contributiva com a igualdade. Conforme sustenta Luis Eduardo Schoueri, a proporcionalidade é

o critério que permitirá compatibilizar normas tributárias indutoras com os princípios da igualdade e capacidade contributiva. Desloca-se, assim, a questão, que já não mais se centra no confronto entre capacidade contributiva e regulação econômica. Estes passam a ser vistos como harmônicos, cabendo à intervenção econômica mostrar-se adequada e proporcional, tendo em vista a própria medida, que se adequará aos fins da Ordem Econômica. A própria capacidade contributiva assume papel revigorado, já que passa a ser a garantia de que contribuintes com capacidade econômica mais reduzida não sejam mais afetados pela norma e portanto não sejam “mais induzidos” que aqueles mais favorecidos (2005, pp. 292-293).

Analisados alguns aspectos gerais sobre os incentivos fiscais, cabe tecer alguns comentários sobre o seu regime jurídico especificamente no ICMS.

3.4. O regime dos incentivos fiscais de ICMS no ordenamento nacional

A primeira tentativa de regulação nacional dos incentivos fiscais de ICMS, ainda quando sob a rubrica de ICM, foi a Emenda Constitucional nº 01/69 à Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, que modificou o art. 23 de citada Carta, dispondo que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”. Antes disso, os Estados tinham plena liberdade para dispor sobre a concessão de incentivos de tal natureza (ARZUA, 2001, pp. 206-207).

Posteriormente, foi promulgada a Lei Complementar nº 24/75, que repetiu tal disposição em seu art. 1º, porém dando-lhe maior abrangência, a fim de abarcar toda espécie de incentivos fiscais concedidos no âmbito do imposto⁵⁴. A Lei

medida cuja utilização provoque mais efeitos positivos do que negativos à promoção dos princípios constitucionais” (ÁVILA, 2008, pp. 162-163).

⁵⁴ Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

Complementar nº 24/75 veio, assim, a fixar a sistemática de funcionamento dos convênios.

A sistemática dos convênios foi mantida com a promulgação da CRFB/1988, conforme aponta a doutrina, uma vez que a CRFB/1988 expressamente manteve a sistemática da concessão de incentivos por meio da decisão conjunta dos Estados-membros, em forma a ser regulada por meio de lei complementar, nos termos do art. 155, §2º, XII, g, sendo que o art. 34, §8º, do ADCT fez referência expressa aos convênios (ARZUA, 2001, pp. 207-208). A Lei Complementar nº 24/75 restou, assim, recepcionada pela CRFB/1988.

Quanto aos convênios propriamente ditos, eles são uma clara exceção à regra geral de concessão de incentivos fiscais apresentada anteriormente. A concessão de incentivos fiscais, no ICMS, não depende simplesmente da vontade e iniciativa do ente competente para a instituição do tributo a que se refere o incentivo, existindo no ICMS uma sistemática especial para que sejam concedidos quaisquer incentivos fiscais, os chamados convênios interestaduais. Conforme ensina Roque Antônio Carrazza, os Estados e o Distrito Federal (que detêm a competência sobre o tributo) não podem conceder unilateralmente incentivos fiscais, nem mesmo por meio de lei ordinária (2009, pp. 496-497), tentando-se evitar, com isso, a chamada “guerra fiscal”, pela criação de uma barreira à concessão unilateral de incentivos fiscais pelos Estados-membros a fim de atrair contribuintes para si.

Quanto à sistemática de funcionamento dos convênios propriamente dita, José Eduardo Soares de Melo a resume com bastante precisão, cabendo acrescentar que a aprovação de um convênio necessita da adesão unânime dos Estados-membros:

- a) celebração pelos Estados (e Distrito Federal), por intermédio de seus Secretários de Fazenda, ou de Finanças;
- b) publicação no Diário Oficial da União (DOU) até dez dias após sua celebração;
- c) ratificação estadual, no prazo de quinze dias da publicação no DOU, com sua publicação nos Diários Oficiais dos Estados (e no Distrito Federal);
- d) ratificação nacional, no prazo de até vinte e cinco dias após a publicação no DOU pelos Estados (e Distrito Federal), mediante ato do Presidente da Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe/ICMS), ratificando ou rejeitando o convênio;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data (BRASIL, 1975).

e) no trigésimo dia após a ratificação nacional, o convênio passa a vigorar. (2008, pp. 323-324)

Em vigor o Convênio, os Estados-membros deverão ratificar internamente o convênio firmado, para somente então ele passar a ter eficácia. Registra-se, portanto, que não é o convênio que concede o incentivo fiscal. Ele, na verdade, apenas autoriza (ou obriga, nos casos de convênios de natureza impositiva) o Legislativo de cada ente a fazê-lo (CARRAZZA, 2009, p. 499).

Embora não se objetive, aqui, exaurir o conteúdo e as polêmicas envolvendo a figura dos convênios, algumas questões merecem ser pontuadas com relação a esse tema, como a “necessidade de lei específica” para a concessão de incentivos fiscais e o alcance do art. 14 da LRF no âmbito do ICMS.

Conforme mencionado anteriormente⁵⁵, a Emenda Constitucional nº 03/93 acrescentou o §6º ao art. 150 da CRFB/1988, que determina que a instituição de quaisquer incentivos fiscais deve ser realizada por meio de lei específica. Em face de tal disposição, parte da doutrina passou a defender que os decretos legislativos não seriam aptos à instituição dentro de cada Estado, devendo ser promulgada lei específica para esse fim (MATTOS, 2006, p. 44).

Outra parte da doutrina, porém, não vê em tal disposição um empecilho à manutenção do decreto legislativo para a concessão dos incentivos fiscais dentro do ICMS, posição que entendemos mais razoável, uma vez que não representa, aqui, uma supressão da necessidade de ato emanado do Legislativo a instituir o incentivo⁵⁶. Nesse sentido, cabe citar a lição de Roque Antônio Carrazza⁵⁷:

(...) a lei ordinária estadual (ou distrital) não é o meio jurídico adequado para ratificar convênio que venha a dispor sobre isenções de ICMS. (...) Embora não se discuta que, em matéria tributária, o princípio da legalidade vem atendido, em regra, com a edição de lei ordinária, ele, no caso específico das isenções de ICMS (*e demais incentivos fiscais*), por expressa ressalva constitucional, demanda, para implementar-se, decreto legislativo ratificador de convênio celebrado por todas as unidades federativas interessadas.

⁵⁵ Ver 3.1.

⁵⁶ Deve-se ter em mente que o mero decreto executivo, porém, não tem força jurídica para realizar a ratificação dos convênios que tratam de isenções de ICMS (CARRAZZA, 2009, p. 501).

⁵⁷ No mesmo sentido, sustenta Heron Arzua: “Numa palavra, a eficácia dos convênios que outorgam isenções e/ou benefícios fiscais depende de ratificação pelas respectivas Assembléias Legislativas dos Estados, o que se dá por via do decreto legislativo (‘lei que independe de sanção’, no afirmar de Pontes de Miranda). Ou, anotando de outro modo, a ausência do decreto legislativo infirma o convênio celebrado pelo Executivo e acarreta a ineficácia de seus dispositivos. No caso do imposto federado, então, somam-se duas providências na oferta de incentivos: 1º) lei estadual da Unidade concedente; e 2º) convênio autorizativo dos Estados, em decisão unânime (2001, pp. 208-209).

Nem se diga que, com isto, o princípio da legalidade estaria sendo custeado, já que decreto legislativo – como ensinava o inolvidável Pontes de Miranda – também é lei em sentido material, ou seja, ocupa, dentro da pirâmide jurídica, a mesma posição reservada à lei ordinária. (2009, p. 500 – com acréscimo nosso).

A outra discussão de grande relevância a ser tratada aqui é a aplicabilidade ou não do art. 14 da LRF aos incentivos fiscais de ICMS. Aqui, apresentam-se duas correntes: de um lado, há quem defenda a plena aplicabilidade do dispositivo ao ICMS, por entender que se trata de lei com eficácia nacional, vinculando todos os entes da Federação (MATTOS, 2005, p. 45). Argumenta em defesa deste entendimento Estevão Horvath:

À primeira vista, a previsão legal retro-referida colide frontalmente com a autonomia dos entes federativos, de vez que praticamente impede que estes concedam benefícios (*lato sensu*) fiscais de qualquer ordem, salvo se não afetarem as metas fiscais trazidas pela LDO. (...) afigura-se-nos perfeitamente possível que a LRF diga o que disse com relação à renúncia fiscal, porquanto, em rigor, não impede que benefícios sejam concedidos. Exige, isso sim, que eles não comprometam as metas fiscais estabelecidas para serem alcançadas e que, de todo modo, se preveja alguma forma de compensação para contrabalançar a perda de receita. Estas exigências se quadram perfeitamente, segundo pensamos, na categoria de normas de gestão patrimonial que justificam a própria existência da LRF. (2005, p. 161)

José Eduardo Soares de Melo observa que embora a LRF tenha plena eficácia a todos os entes, resultou em uma dificuldade muito grande para a utilização de incentivos fiscais. Refere o autor que

[f]ace este novo estatuto jurídico os agentes não mais se encontram totalmente tranqüilos para conceder benefícios fiscais, não só pelo risco de eventual providência por parte do Estado (ou Distrito Federal) que se sinta prejudicado, mas também pela circunstância de que o desatendimento às condições da LC 101 pode redundar na aludida responsabilidade. De nada adiantará conceder incentivos, se, por outro lado, ficam compelidos a aumentar a receita com a imposição de novos ônus tributários (2008, p. 351).

De outro lado, pode-se citar Roque Antônio Carrazza, para quem o art. 14 da LRF só alcança a União Federal, sem vincular os demais entes, em face do princípio federativo. Entende o autor que os incentivos fiscais se tratam de questões de prevalência local, de modo que o dispositivo, caso utilizado para além da esfera da União, viola a autonomia dos demais entes de se regularem, concluindo que a LRF se trata de lei federal, e não de uma verdadeira lei complementar (2009, pp. 523-525). Argumenta o autor:

Nem se diga que toda a Lei Complementar 101/2000 foi buscar fundamento de validade (como reza o caput de seu art. 1º no Capítulo II do Título VI da Constituição – ou, mais especificamente, em seu art. 163 (...)) Na realidade, estes versículos constitucionais apenas autorizam a União a, por meio de lei complementar, estabelecer normas gerais, inclusive sobre finanças públicas.

Com efeito, o art. 163 da Lei Maior deve ser entendido em perfeita harmonia com os dispositivos que, consagrando o princípio federativo, conferem autonomia às pessoas públicas.

A lei complementar em questão – tanto quanto as leis complementares que tratam de outras matérias – subordina-se à Constituição e a seus grandes postulados. Deste modo, em sua edição devem imperar os padrões que disciplinam a feitura das normas jurídicas infraconstitucionais. Ela só será válida na medida em que observar, na forma e no conteúdo, os princípios e indicações emergentes da Carta Fundamental da Nação.

Logo, para bem entendermos este art. 163 temos que partir das premissas de que o Brasil é uma Federação em que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal desfrutam de ampla autonomia político-administrativa, legislando concorrentemente, inclusive em matéria financeira. Também não pode ignorar o art. 24, §1º, da Lei Suprema, que só permite que a União, “no âmbito da legislação concorrente”, estabeleça normas gerais.

Ora, normas gerais são justamente as que, pela sua amplitude, valem para todas as pessoas políticas, aí incluída a própria União. Nunca normas específicas, que digam respeito a assuntos da economia interna de cada pessoa política (CARRAZZA, 2009, p. 524).

Betina Treiger Gruppenmacher também se afilia a esta segunda corrente. Para ela, o art. 14 da LRF é “um dispositivo imprestável juridicamente” (2001, p. 23). Justifica tal posicionamento a autora:

A afirmação que ora se faz tem como supedâneo a inconstitucionalidade de que está eivado o citado dispositivo por afronta ao princípio federativo e ao preceito contido no art. 146 do Texto Supremo.

Sendo certo que a autonomia das pessoas políticas de direito público é decorrência necessária do Princípio Federativo, a vedação de renúncia de receita e a imposição de medidas de compensação estabelecidas pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal consubstanciam-se em medidas inconstitucionais, pois que limitam-lhes a prerrogativa de autogovernabilidade.

Dentre as prerrogativas inerentes à autogovernabilidade das pessoas políticas de direito público está a plena autonomia arrecadatória e de gerência financeira, o que abrange a faculdade de conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais.

O art. 14 da LC 101/2000 é inoperante, pois ao invadir as competências legislativas e administrativas dos Estados e Municípios encerra comando inconstitucional. (...)

Assim, se a Constituição reservou-lhes a faculdade do exercício da competência tributária, reservou-lhes por igual a possibilidade de deixar de exercê-la, e ainda, de deixar de arrecadar as receitas dela decorrentes, inclusive renunciando aos respectivos recursos sem

necessidade de doção de providências compensatórias (GRUPPENMACHER, 2005, pp. 23-24).

É uma questão bastante complexa e tormentosa. De um lado, se coloca a enorme e constante necessidade de buscar novos e melhores caminhos para o exercício de um controle adequado sobre a utilização dos recursos públicos, tantas vezes utilizados para fins outros que pouco ou nada tem a ver com o interesse público e com o bem comum. De outro lado, porém, coloca-se a necessidade de se garantir a devida autonomia dos Estados e Municípios, garantida pela Constituição por meio do Pacto Federativo.

3.5. A utilização de incentivos fiscais de ICMS como instrumento de política ambiental⁵⁸

Sacha Calmon Navarro Coêlho já sustentava, ainda em 1982, que o ICMS (à época, ICM) possui plenas condições de colaborar com o Poder Público de outras formas além de servir como instrumento de arrecadação de receita. Ia ele ainda mais longe, ao afirmar que alguns dos objetivos possíveis de serem atingidos por meio do uso extrafiscal de tal imposto seriam o de “diminuir o custo final de certas mercadorias, com redução do preço em benefício do fabricante e do consumidor final” e o de “atender a reclamos éticos, não tributando os negócios de entidades que apresentam relevância moral, humanitária ou econômica para a comunidade” (1982, pp. 3-10).

Pode-se nitidamente vincular tal lição ao uso do ICMS e de seus incentivos fiscais. Muito embora o autor não relacione a preservação ambiental de forma expressa, repisa-se o fato de a proteção do meio ambiente como um bem jurídico

⁵⁸ Embora não seja o objeto deste estudo, por não se tratar de um instrumento de desoneração tributária, cabe mencionar aqui a existência do “ICMS Ecológico”, que é um mecanismo utilizado para “compensar os Municípios que sofrem restrições ao uso da terra e para incentivá-los a proteger o meio ambiente” (SILVA, 2005, p. 754). Nada mais é tal medida que a utilização de um critério ecológico na redistribuição da receita do ICMS entre os municípios. Atua ele, assim, como uma “sistemática inserida nas legislações estaduais que possibilita aos Municípios, que adotem iniciativas de conservação ambiental e de desenvolvimento sustentável, obter maior parcela na redistribuição do ICMS, observados os limites constitucionais” (SILVA, 2005, pp. 758-759). É utilizado em diversos Estados-membros, como, por exemplo, Rio Grande do Sul, Paraná, São Paulo, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais e Pernambuco.

integralmente considerado só ter surgido no país com a Lei nº 6.938/81, de modo que dificilmente teria o autor como prever a importância de tal questão hoje.

Ademais, atualizando-se tal lição, a defesa do meio ambiente como objetivo a ser buscado pela utilização extrafiscal do ICMS se insere nas questões de “relevância econômica” mencionadas pelo autor, uma vez ser a proteção do meio ambiente princípio a ser observado pela ordem econômica, conforme preceitua a CRFB/1988.

Além disso, a doutrina reconhece que, desde o ano de 1988, o ICMS é constitucionalmente um instrumento de extrafiscalidade, em virtude do dispositivo constante do art. 155, §2º, III⁵⁹, que afirma que o imposto poderá⁶⁰ ser seletivo em função da essencialidade.

Tal reconhecimento é de suma importância, residindo aqui outra das capacidades que possui o ICMS como instrumento de política ambiental. Entende-se que a potencialidade do imposto como instrumento de proteção do meio ambiente, em face de tal possibilidade, vai além da utilização de incentivos fiscais tradicionais visando à alteração do comportamento dos produtores, podendo ele ser utilizado, também, como instrumento para a adoção de políticas indutoras de comportamentos ambientais no consumo.

Isso pode ser concretizado tanto pela vinculação do incentivo fiscal concedido ao produtor a uma redução de preços dos produtos que se deseja incentivar o consumo, quanto pela própria redução direta da alíquota de produtos ecologicamente adequados⁶¹, que se justifica inclusive pelo texto do art. 170, VI, da CRFB/1988, com a redação que lhe foi conferida pela EC nº 42/2003.

⁵⁹ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

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

⁶⁰ Cabe mencionar brevemente a divergência doutrinária com relação a tal tema. Parte da doutrina entende que a Constituição é clara ao determinar que o ICMS não necessita ser seletivo, estando tal escolha a critério do legislador. Apóia-se tal corrente no texto constitucional que dispõe sobre o IPI, que expressamente deve ser seletivo (MELO, 2008); Roque Antônio Carrazza, por outro lado, entende que o “poderá” constante na norma instituidora do ICMS deve ser entendido como “deverá”, por se tratar esta de uma norma cogente (2009).

⁶¹ A esta segunda alternativa há quem identifique uma “seletividade ambiental”, modificando o vetor da essencialidade tradicional (a essencialidade consumo do bem para uma vida digna) por uma “essencialidade ambiental” (OLIVEIRA, 2007, p. 75). Como exemplo dessa “seletividade ambiental”, menciona o autor o Convênio ICMS nº 101/1997, sucessivamente prorrogado, que isenta do ICMS as operações com produtos também isentos de IPI ligados à conversão de energia eólica e solar.

Em face do que foi exposto até o momento, apresenta-se viável dentro de nosso ordenamento a utilização dos incentivos fiscais de ICMS como instrumento de política ambiental, cabendo discutir brevemente, portanto, quais as potencialidades que justificam a sua aplicação prática, bem como pontuar os principais desafios e obstáculos para sua efetiva aplicação.

3.5.1. Possíveis vantagens da aplicação de incentivos fiscais de ICMS como instrumento de política ambiental

A utilização de incentivos fiscais como meio de fazer com que os indivíduos adotem comportamentos condizentes com a proteção do meio ambiente, de um modo geral, apresenta algumas potencialidades que justificam um maior uso por parte do Poder Público.

A primeira delas é a possibilidade que tal instrumento abre para a **defesa preventiva do meio ambiente**, que se denota justamente da sua estreita vinculação com os princípios da precaução e da prevenção. A utilização de instrumentos de desoneração tributária se traduz em medidas que visam à preservação do meio ambiente antes de ser (mais) afetado por práticas que lhe são agressivas. Isso afasta o uso único e exclusivo de medidas compensatórias do prejuízo já causado, que, embora importantes, não devem (ou não deveriam) ser a regra.

Agrega-se aqui a lição de Alexandra Aragão, a fim de melhor sustentar o quão essencial é a preocupação com políticas que evitam que se dê causa ao dano:

Mais vale prevenir, porque, em muitos casos, depois de a poluição ou o dano ambiental ocorrerem, é impossível a reconstituição natural da situação anterior, isto é, é impossível remover a poluição ou o dano. O caso mais exemplar é a justiça ambiental que impõe que se evite a extinção de uma espécie animal ou vegetal.

Mais vale prevenir, porque, mesmo sendo possível a reconstituição in natura, freqüentemente ela é de tal modo onerosa que não é razoável exigir tal esforço ao poluidor. Logo, serão as gerações futuras que mais vão sofrer as conseqüências daquele dano ambiental que não foi possível evitar.

Mais vale prevenir, por fim, porque economicamente é muito mais dispendioso remediar do que prevenir. Com efeito, o custo das medidas necessárias a evitar a ocorrência de poluição e, em geral, muito inferior ao custo das medidas de “despoluição” após a ocorrência do dano (2008, pp. 44-45).

Além disso, pode ser apontado também que a utilização de incentivos fiscais poderia resultar, se não em uma diminuição, pelo menos na **manutenção do ônus tributário**, uma vez que não geraria uma tributação adicional à carga fiscal global, como seria o caso, por exemplo, de propostas como a instituição de um tributo ambiental.

Deve ser mencionado também o **efeito direto na preservação ambiental** que práticas de desoneração tributária podem resultar. Isso porque sua utilização, mormente por meio de incentivos fiscais, poderia ser realizada com o intuito de direcionar tanto investimentos das empresas quanto gastos dos particulares diretamente relacionados à preservação ambiental, resultando em uma proteção mais efetiva do meio ambiente não por meio de fiscalização e de repressão dos agentes estatais, mais sim por ações tomadas pelos próprios contribuintes, induzidos positivamente pelos incentivos.

Nesse sentido, argumenta Darcí Reali que

além da promoção da melhoria ambiental, a extrafiscalidade pode ser um instrumento de economia para as finanças públicas, na medida em que o valor que deixa de ser arrecadado dos tributos – no caso da indução positiva – pode ser compensado com vantagem pela redução de recursos orçamentários que seriam aplicados na recuperação dos bens ambientais degradados⁶² (2006, p. 128).

Cabe tecer, neste ponto, a importância e a potencialidade que os incentivos fiscais apresentam especificamente com relação ao ICMS. Tratando-se de um tributo incidente sobre operações com mercadorias, pode ele influenciar diretamente tanto as tendências de consumo quanto à tributação sobre os meios de produção.

Assim, os incentivos fiscais de ICMS poderiam ser utilizados de duas maneiras para proteger o meio ambiente: de um lado, incentivando a adoção de práticas ambientais adequadas por parte das empresas produtoras, por meio da concessão de créditos presumidos, por exemplo, para aquelas que adotarem iniciativas coerentes com o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

De outro lado, pode a concessão dos incentivos ser direcionada aos consumidores finais, buscando incentivá-los a adotar uma postura mais adequada à

⁶² Nesse sentido também se manifesta Lídia Maria Ribas: “Se esses benefícios fiscais em favor do meio ambiente provocarem eventual diminuição na arrecadação por parte do Estado, ela ficaria compensada pela preservação do ambiente, fator essencial na qualidade de vida e na conseqüente diminuição de despesas com a reparação dos danos ambientais e até na questão da saúde pela diminuição das despesas hospitalares e com medicamentos”. (2005, p. 692).

proteção ambiental, induzindo-lhes a alterações em seu consumo diário de produtos mais nocivos por produtos menos nocivos, sem que, com isso, seja prejudicada a sua liberdade de escolha.

Nesse ponto, cabe citar Clécio Nunes:

A adoção de incentivos, em vez da majoração de tributos, poderá trazer resultados mais eficientes, visto que estimula o empreendedor a adquirir novas técnicas de preservação. Ninguém gosta de pagar tributos! Se o Estado abre mão de seu crédito, exigindo em contrapartida certos compromissos de preservação, estar-se-á diante de uma dupla vantagem: i) colaboração do Estado como corretor de externalidades negativas; ii) maior eficiência na conscientização da necessidade de preservação do meio ambiente (princípio da cooperação). (...)

No caso estadual, o ICMS incidente sobre operações ou prestações de serviços lesivos ao meio ambiente deve permanecer o mesmo; por outro lado, atividades não agressivas ao meio, consoante definição de critérios em lei, poderão pagar menos imposto (2005, pp. 163-164).

Tal passagem é de grande importância porque lembra, também, aquela que talvez seja a justificativa de maior importância a fundamentar o uso de incentivos fiscais de ICMS como instrumento de política ambiental. Uma vez que tal medida permite que haja uma indução sobre o comportamento dos indivíduos, influenciando desde a produção até o consumo de determinados produtos, tem-se que seu uso tem o condão de colaborar para a **criação, expansão e/ou disseminação de uma consciência ambiental positiva**.

Conforme lembra Roberto Ferraz, “o melhor instrumento (à *proteção ambiental*) é a educação, especialmente quando alcança a convicção do educando, que se torna então educado” (2005, p. 345). Podem os incentivos fiscais, assim, realizar uma função de auxílio nessa tarefa, induzindo os contribuintes a agirem de modo a prejudicarem menos o meio ambiente, e nesse passo colaborar para a construção dessa consciência ambiental.

Nesse ponto, ao contrário da utilização da tributação ambiental, por exemplo, que teria grandes chances de gerar uma antipatia muito grande por parte da imensa maioria dos contribuintes – antipatia esta que, indiretamente, poderia se voltar à necessidade cada vez maior de se pensar e implementar políticas ambientais, regredindo ainda mais a consciência nacional em relação à questão –, os incentivos fiscais não seriam recebidos com tal rejeição imediata, permitindo-se, assim, que maiores discussões e alternativas em prol do meio ambiente surgissem.

Por essa razão que se sustenta que a indução positiva pode revestir a política pública estruturada dessa forma de maior “legitimidade diante da sociedade” (REALI, 2006, p. 142).

Não só isso, mas os incentivos fiscais, sendo eles espécies de instrumentos econômicos, possuem algumas vantagens com relação à utilização de instrumentos de “comando e controle”, tais como a “flexibilidade, o incentivo permanente, a aplicação do princípio da prevenção e a socialização da responsabilidade sobre a preservação do meio ambiente a um menor custo para a sociedade” (MODÉ, 2005, p. 97).

3.5.2. Desafios à utilização de incentivos fiscais de ICMS na proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado

Resta também demonstrado que a utilização de incentivos fiscais na proteção do meio ambiente não é tarefa fácil, a ser realizada sem qualquer controle e foco em razão de sua essencial finalidade. Os obstáculos são muitos, indo desde as normas hoje vigentes até mesmo a uma aplicação desvirtuada de tais medidas.

Pontuando-se tais obstáculos, percebe-se que o primeiro é **a ponderação cuidadosa de seu uso**, que embora seja algo um tanto quanto óbvio, faz-se necessário deixar expresso. Isso porque a utilização descuidada ou desvirtuada de incentivos fiscais com suposto propósito ambiental, mas sem o devido cuidado ou atenção, pode servir na verdade ao favorecimento de interesses econômicos ou ideológicos de determinados grupos.

Nesse sentido, alerta Lídia Ribas:

A concessão de benefícios fiscais como instrumento de política econômico-social, ou seja, com fins extrafiscais, é legitimada constitucionalmente, mas não pode se dar de forma abusiva e servir ao favorecimento de interesses econômicos ou ideológicos de grupos de pressão que exerçam influência ou pertençam às classes dirigentes, sob pena de comprometerem a justiça fiscal. Seu manejo há de se dar de forma extraordinariamente prudente, considerando sua indisponibilidade, e deve ser coordenado com outras disposições de política fiscal que tendam a restabelecer a equitativa distribuição da carga tributária, visando a atender sua compatibilização com os princípios da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade (2005, p. 691).

Por essa passagem se denota também outro cuidado que deve ser tomado: a utilização de instrumentos econômicos com finalidade protetiva não pode, em nenhum momento, ser encarada como a única solução para todos os problemas ambientais. Conforme alerta Paulo Henrique do Amaral, “o desenvolvimento de uma política tributária ambiental em nosso país não estará eliminando a utilização dos instrumentos jurídicos tradicionais, mas complementando-os (...) como forma de delegar eficiência às políticas ambientais” (2008, p. 232). Isso ressalta, conseqüentemente, a necessidade de uma **política conjunta entre os entes públicos**, em busca de uma atuação coordenada que permita uma proteção mais eficaz do meio ambiente.

Política esta, porém, que encontra imensas dificuldades de ser realizada, em face dos interesses econômicos conflituosos de cada ente responsável pela elaboração dessa política conjunta, que muito facilmente podem se colocar no caminho de acertos e acordos a fim de garantir a preservação do meio ambiente, e que encontra maior dificuldade dentro do âmbito do ICMS, em razão da sistemática dos convênios, que pode engessar incentivos fiscais em função de tais interesses.

Além disso, tratando-se da utilização extrafiscal dos instrumentos tributários, a **proporcionalidade das medidas** deve sempre ser buscada, por meio da realização dos três exames (adequação, necessidade e proporcionalidade), evitando-se assim a utilização imprópria dos incentivos fiscais, a fim de, p.ex., inviabilizar determinada atividade poluidora, mas lícita.

Observa-se, porém, que quando tal controle tiver de ser realizado pelo Poder Judiciário, há uma dificuldade adicional: saber até onde pode o Judiciário avançar nesse controle sem ingressar no território da discricionariedade dos demais poderes. Essa é uma questão árdua, mas que talvez encontre resposta na própria natureza das questões ambientais.

Conforme lembra Humberto Ávila, quanto mais duvidoso for o efeito futuro da lei ou quanto mais difícil e técnico for o juízo exigido para o tratamento da matéria, menor deve ser o controle exercido pelo Poder Judiciário, em face da maior dificuldade encontrada por este para tomar uma decisão autônoma (2006, p. 162). Tendo em vista que as questões ambientais, mormente as que demandam a utilização de incentivos fiscais, podem ser incluídas dentro desses critérios, pode se concluir que um controle fraco seja o mais adequado a essas medidas.

Relacionado não só com uma análise mais efetiva da proporcionalidade da medida, mas também com a própria potencialidade da utilização da norma indutora, é necessário buscar sempre **a clareza da medida**, pois sem esta as suas chances de sucesso são muito pequenas, uma vez que dificilmente surtirá o efeito desejado no comportamento do contribuinte. Ademais, somente com medidas claras, que indiquem de forma objetiva o seu intuito, bem como os meios de aferição e de obtenção dos incentivos, é que se poderão conceber meios de analisar a efetividade da medida, preocupação tão incomum em nosso país, mas que seria de essencial importância a uma aplicação correta dos incentivos fiscais.

Por fim, superados todos esses desafios, caberia ainda um obstáculo à aplicação eficaz dos incentivos fiscais em matéria ambiental. Tendo os incentivos fiscais o objetivo de produzir uma alteração no comportamento dos indivíduos, não há sentido em conceder incentivos indutivos quando a ação desejada já é amplamente adotada por eles. Tal cuidado busca evitar, assim, **uma manifestação desarrazoada do “efeito carona”**. O chamado “efeito carona” ocorre em razão de o incentivo fiscal abarcar não apenas aqueles contribuintes cujo comportamento se deseja modificar, mas também aqueles que já adotavam o comportamento desejado sem qualquer indução. Conseqüentemente, estes passarão a ser beneficiados sem que qualquer contraprestação tenha sido realizada por eles (SCHOUERI, 2005, p. 51).

Embora se admita que uma manifestação pequena do “efeito carona” possa ser tolerável, quando contrabalanceado com a necessidade de se proteger o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, cabe ressaltar que o cuidado com a busca de nenhuma ou mínima manifestação dele está diretamente vinculado à proporcionalidade da medida, como aponta Luis Eduardo Schoueri:

(...) fundamental, do ponto de vista da proporcionalidade, é o exame da necessidade da norma tributária indutora, quando, considerando o “efeito carona” a que se fez referência acima, indagar-se-á se os contribuintes não adotariam idêntico procedimento mesmo que não se tivesse introduzido a referida norma (2005, p. 294).

Como se observa, os obstáculos são muitos e de grande complexidade, mas as possíveis vantagens decorrentes da aplicação dos incentivos fiscais como instrumento de política ambiental demandam uma análise séria de viabilidade por partes dos entes públicos.

4. CONCLUSÕES

A CRFB/1988 exige do Poder Público, ao lhe impor o dever fundamental de zelar e garantir o direito de todos seus cidadãos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, uma postura propositiva, de buscar sempre aprimorar a instrumentalização de suas políticas, de forma a melhor proteger o meio ambiente.

Tendo em mente a insuficiência da aplicação exclusiva das chamadas “normas de comando e controle”, a utilização de outros instrumentos surge como algo a ser seriamente implantado pelo Poder Público. Uma das espécies possíveis de mecanismos possíveis a tal finalidade são os instrumentos econômicos, mais especificamente a utilização da extrafiscalidade tributária, que se traduz na aplicação das normas tributárias visando não a arrecadação de receita, mas sim a alteração de comportamentos dos indivíduos, tanto positiva quanto negativa.

Dos vários usos possíveis da extrafiscalidade tributária no meio ambiental, a desoneração tributária pode ser aplicada para induzir os indivíduos a realizar comportamentos positivos, a fim de preservar o meio ambiente. Pode, por exemplo, a desoneração tributária ser usada para incentivar atividades de educação ambiental, a adoção de equipamentos antipoluentes pelas indústrias, ou um consumo que priorize produtos que não gerem prejuízo ao meio ambiente, entre outros.

A desoneração tributária se funda basicamente nos princípios da precaução (e da prevenção, em menor grau), da cooperação e da igualdade. Uma de suas possibilidades concretas de utilização se dá por meio dos incentivos fiscais sobre os impostos, onde o ICMS se apresenta como um interessante tributo a ser considerado. Isso porque podem a aplicação dos incentivos fiscais em seu âmbito se dar tanto a fim de buscar comportamentos positivos dos produtores, como também dos consumidores finais, possuindo assim uma potencial capacidade de reeducar e incentivar um consumo mais ecologicamente adequado.

Os obstáculos a serem superados para sua aplicação são muitos, de várias naturezas, nos parecendo, porém, que o maior deles seja talvez a dificuldade de se controlar perfeitamente a efetividade da medida posteriormente a sua aplicação concreta.

A utilização dos instrumentos econômicos para a preservação ambiental não deve ser realizada de forma isolada e exclusiva, mas sim concatenada com uma política séria de proteção ambiental, com a participação de todos os entes políticos em busca de uma atuação conjunta. Nesse contexto, os incentivos fiscais podem ter grande valor, mormente no ICMS, que pode permitir uma melhor especificidade dos incentivos fiscais que para atender mais adequadamente as necessidades regionais.

Além disso, a maior importância de sua utilização se encontra na possibilidade que a desoneração tributária apresenta de se incentivar a preservação do meio ambiente antes que o dano seja efetivamente causado. Embora em nenhum instante se afaste a necessidade de se garantir a reparação do meio ambiente pelo causador de prejuízo a ele, é imprescindível que medidas que permitam a preservação (e não a reparação) sejam adotadas, tanto que esta é, reconhecidamente, a essência do Direito Ambiental.

REFERÊNCIAS

ALTAMIRANO, Alejandro Claudio. *El derecho constitucional a un ambiente sano, derechos humanos y su vinculacion con el derecho tributario*. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 40, 2001, p. 31-91.

AMARAL, Paulo Henrique do. Tributação ambiental: contributo à política de desenvolvimento sustentável. In: **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, n.50, abr. 2008, pp. 212-234.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

ARAGÃO, Alexandra. Direito Constitucional do Ambiente da União Européia. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (org.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. P. I, cap. 2, São Paulo: Saraiva, pp. 12-56, 2008.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed., Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENJAMIN, Antônio Herman (org.). **Direitos Humanos e Meio Ambiente**. V. 1, São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 2006.

BENJAMIN, Antônio Herman. O Meio Ambiente na Constituição Federal de 1988. In: KISHI, Sandra Akemi Shimada, SILVA, Solange Teles da, SOARES, Inês Virgínia Prado (org.). **Desafios do Direito Ambiental no Século XXI: Estudos em Homenagem a Paulo Affonso Leme Machado**. São Paulo: Malheiros, pp. 363-398, 2005.

BERNARDI, Renato. Tributação Ecológica: o Uso Ambiental da Extrafiscalidade e da Seletividade Tributárias. In: **Revista Magister de Direito Urbanístico e Ambiental**, Porto Alegre: Magister, v. 3, n. 15, pp. 55-76, dez. 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 02 out. 2009.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2009.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 24**, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 25 nov. 2009.

_____. Presidência da República. **Lei nº 6.938**, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm>. Acesso em: 10 out. 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 22.164**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 17 de novembro de 1995.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **ICMS**. 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. 3ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, pp. 312-331, 2005.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Atualização a BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FAZOLLI, Sílvio Alexandre. Princípios ambientais tributários e extrafiscalidade. In: **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 34, 2004, p. 78-83.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. Incentivos fiscais – um enfoque constitucional. In: **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre: IET, n. 28, 2002, p. 101-107.

_____. Tributação Ambientalmente Orientada e as Espécies Tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, pp. 333-353, 2005.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco e FERREIRA, Renata Marques, **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FREITAS, Vladimir Passos de. **A Constituição Federal e a Efetividade das Normas Ambientais**. 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRUPPENMACHER, Betina Trieger. Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária, Arrecadação e Receita. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, pp. 7-24, 2001.

HORVATH, Estevão. A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000. Algumas Questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, pp. 147-162, 2001.

LEITE, José Rubens Morato. Sociedade de Risco e Estado. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (org.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. P. II, cap. 2, São Paulo: Saraiva, pp. 136-204, 2008.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gílson César Borges de. Tributação Ambiental: Uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÔRRÉS, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, pp. 624-640, 2005.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS: Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. **Meio Ambiente: Direito e Dever Fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e Prática**. 10ª ed., São Paulo: Dialética, 2008.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba: Juruá, 2005.

MUKAI, Toshio. **Direito Ambiental Sistematizado**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

NUNES, Clécio Santos. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração do Rio sobre Ambiente e Desenvolvimento**, de junho de 1992. Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/sdi/ea/documentos/convs/decl_rio92.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2009.

PETRY, Kauê Ávila. A desoneração tributária como instrumento de política ambiental. In: **XXI Salão de Iniciação Científica da Universidade Federal do Rio Grande do Sul**, Sessão Direitos Sociais, Econômico, Tributário, do Trabalho e Processo do Trabalho – I, 105, Porto Alegre: UFRGS, 2009.

PETTER, Lafayete Josué. **Princípios Constitucionais da Ordem Econômica: O significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal**. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PIRES, Adílson Rodrigues. Ligeiras Reflexões sobre a questão dos Incentivos Fiscais no Brasil. In: **Incentivos Fiscais – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Editora, pp. 15-35, 2007.

REALI, Darcí. **Os Municípios e a Tributação Ambiental**. Caxias do Sul: EDUCS, 2006.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Defesa Ambiental: Utilização de Instrumentos Tributários. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, pp. 675-723, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 7ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

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

_____. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. N: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, pp. 235-256, 2005.

SILVA, Américo Luís Martins da. **Direito do meio ambiente e dos recursos naturais**. Vol. 1, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995.

SILVA, Solange Teles da. Reflexões sobre o “ICMS Ecológico”. In: KISHI, Sandra Akemi Shimada, SILVA, Solange Teles da, SOARES, Inês Virgínia Prado (org.). **Desafios do Direito Ambiental no Século XXI: Estudos em Homenagem a Paulo Affonso Leme Machado**. São Paulo: Malheiros, pp. 753-776, 2005.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

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

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT. **Our Common Future**. Relatório A/42/427, de abril de 1987. Disponível em: <<http://www.un-documents.net/ocf-02.htm#l>>. Acesso: 10 out. 2009.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A Efetividade e a Eficiência Ambiental dos Instrumentos Econômico-Financeiros e Tributários. Ênfase na Prevenção. A Utilização Econômica dos Bens Ambientais e suas Implicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, pp. 527-564, 2005.

ANEXO A – Iniciativas de desoneração tributária utilizada como instrumento de políticas ambientais no direito estrangeiro.

País	Iniciativas de desoneração tributária como instrumento de políticas ambientais
Alemanha	Deduções de gastos com transportes públicos. Dedução de gastos com finalidade ambiental.
Costa Rica	Emissão de certificado para a conservação dos bosques (CCB), como retribuição ao proprietário ou possuidor pelos serviços destinados a conservar as florestas de seu imóvel. Concessão de títulos nominais que poderão ser negociados ou utilizados para pagar impostos, taxas ou outros tributos.
Canadá	Incentivos às novas indústrias em comparação com instalações antigas ou desatualizadas, que ainda aplicam tecnologias obsoletas.
Estados Unidos	Dedução de doações de terrenos e matas com fins de preservação. Restituição de imposto sobre vasilhames, na devolução dos recipientes. Isenção parcial de tributação dos passes de transporte público. Isenção parcial de tributação na instalação de equipamentos propícios ao tratamento de resíduos;
Portugal	Dedução de 30% dos valores gastos com aquisição de equipamentos para o uso de energias renováveis; Aplicação de taxa reduzida de IVA a certos produtos com relevância ambiental. Dedução de 120% dos valores doados a entidades públicas de proteção ambiental. Benefícios fiscais para doadores a fundos de ONGs ambientais, cuja disciplina é feita pela Lei do Mecenato (Decreto-Lei nº 74/99) e pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais (Decreto-Lei nº 215/89).
Suécia	Dedução de despesas com transporte público. Dedução de despesas futuras referentes a resíduos nucleares, limpeza de minas, reprocessamento de águas residuais e reflorestamento. Amortização acelerada dos equipamentos de controle de poluição do ar e da água
Suíça	Incentivo às empresas que adotam tecnologias não contaminantes.

Fonte: PETRY, 2009 - com acréscimos.

ANEXO B – Exemplos da utilização da desoneração tributária como instrumento de política ambiental no direito brasileiro

Iniciativas que são ou foram adotadas no país	Projetos em tramitação	Matérias que não foram adequadamente tratadas
Lei 2.273/1994-RJ: diferimento de ICMS para indústria que aplicasse tecnologia inovadora de defesa do meio ambiente	PLC 6.262/2005: cria o Selo de Qualidade Ambiental para produtos cuja fabricação e utilização não causem danos ambientais, isentando-os de IPI	Incentivo a serviços voltados à preservação e à educação ambiental, como o ecoturismo.
Lei 9.393/1996: isenção de ITR às áreas de preservação permanente e de reserva legal	PLC 3.637/2004: redução de IRPJ na utilização de materiais reciclados como percentual do respectivo lucro da exploração.	Adoção de equipamentos antipoluentes dos cursos de água e mananciais, por meio de concessão de créditos de IPI/ICMS
Decreto 755/1993: alíquota de IPI diferenciada para veículos movidos a álcool	PLC 3.955/2004: dedução em dobro de IRPJ e isenção de IPI dos valores gastos na aquisição e instalação de equipamentos antipoluentes.	Isenção para produtos que contenham no seu custo grande percentual de matéria-prima reciclada.
Lei 5.106/1966: dedução no IR de despesas com (re)florestamento.	PLS 348/2003: institui incentivo fiscal para doações ao Fundo Nacional de Meio Ambiente.	Incentivos à construção de áreas públicas de lazer
Lei 2055/1993-RJ: reduz ICMS incidente sobre operações com bens que tenham por objetivo a defesa do meio ambiente	PLC 5.974/2005: dedução de até 40% do IRPJ dos valores doados a projetos destinados a promover o uso sustentável e a preservação dos recursos naturais.	Incentivos à aquisição de equipamentos para redução da poluição sonora
Dec. 96.233/1988: incentivos fiscais para empreendimentos florestais que efetivassem políticas de (re)florestamentos.	PLS 169/2008: Concede isenção do IPI na aquisição de máquinas, equipamentos, etc., quando adquiridos por empresas recicladoras, cooperativas e associações para emprego, exclusivo, em serviços e processos de reciclagem.	Incentivo ao plantio e cultivo de produtos agrícolas com adubos orgânicos, sem uso de pesticidas ou herbicidas, por meio de concessão de créditos.
Lei 3.135/2007/AM – concede incentivos fiscais de ICMS nas operações com biodigestores, biodiesel, geração de energia baseada em queima de lixo, e com ecoturismo.	PLS 265/1999: Política Nacional dos Resíduos Sólidos	Incentivo a utilização de produto biodegradável
	PLC 3470/2008: Institui o Programa Empresa Consciente, com a concessão de incentivos fiscais de IRPJ.	Incentivos sobre alternativas aos produtos de consumo que não lesem o meio ambiente.
	PLC 1760/1999: Estímulos de IPI e de IR na reciclagem de matérias-primas, resíduos, materiais usados e embalagens na indústria;	Incentivos a importação e exportação de produtos ecológicamente adequados

Fonte: PETRY, 2009 – com acréscimos.