

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

**BENEFÍCIOS FISCAIS COMO FORMA DA EFETIVAÇÃO DO DIREITO AO MEIO
AMBIENTE ECOLÓGICAMENTE EQUILIBRADO
NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

MÁRIO SÉRGIO MOTA PIRES

Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE

MÁRIO SÉRGIO MOTA PIRES

**BENEFÍCIOS FISCAIS COMO FORMA DA EFETIVAÇÃO DO DIREITO AO MEIO
AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO
NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Daniel Braga Lourenço**.

Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE

CIP - Catalogação na Publicação

P667b Pires, Mário Sérgio Mota
Benefícios fiscais como forma da efetivação do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado no Estado do Rio de Janeiro / Mário Sérgio Mota Pires. -- Rio de Janeiro, 2018.
71 f.

Orientador: Daniel Braga Lourenço.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2018.

1. meio ambiente. 2. benefícios fiscais. 3. tributos extrafiscais. I. Lourenço, Daniel Braga, orient. II. Título.

MÁRIO SÉRGIO MOTA PIRES

**BENEFÍCIOS FISCAIS COMO FORMA DA EFETIVAÇÃO DO DIREITO AO MEIO
AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO
NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Daniel Braga Lourenço**.

Data da Aprovação: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora:

Orientador: Professor Dr. Daniel Braga Lourenço

Membro da Banca: Professor

Membro da Banca: Professor

Rio de Janeiro
2018 / 2º SEMESTRE

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 trouxe a previsão do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Uma das formas utilizadas pelo Estado para a realização de suas obrigações constitucionais é a utilização da indução de comportamentos da sociedade em troca de reduções nos valores de impostos a serem pagos. Considerando que essa redução de valores que entram no caixa do Estado tem o mesmo efeito financeiro de uma despesa, a sua concessão acarreta uma menor disponibilidade de recursos para o Poder Público utilizar na realização de suas atividades. Diante disso, o presente trabalho pretende analisar alguns benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro para verificar se há exigências referentes à proteção ao meio ambiente, qual o controle do Estado sobre o cumprimento dessas exigências e as consequências de seu descumprimento para verificar se as normas são suficientes para alcançar o comportamento desejado que é aquele que garanta a manutenção de um meio ambiente equilibrado.

Palavras-chave: meio ambiente; tributos extrafiscais; benefícios fiscais;

ABSTRACT

The Brazil Federal Constitution of 1988 brought about the right to an ecologically balanced environment. One of the states strategies to achieve its constitutional guarantees is to induce society desired behaviors through tax values reduction. However, this values reduction income to state has the same effect of a expenditure, resulting in a reduction of available resources for governments to carry out their activities. This work analyzes some tax benefits granted by the state of Rio de Janeiro, searching if there are requirements related to environmental protection, which is the state oversight in such requirements, and the consequences of violating them, in order to verify if the regulamentation is sufficient to reach the behavior that insure the maintainmant of an ecologically balanced environment.

Keywords: environment; tax stimulating function; tax benefits;

SUMÁRIO

1. Introdução	7
2. Meio ambiente	9
2.1 Meio ambiente ecologicamente equilibrado – conceitos	9
2.2 Meio ambiente na Constituição Federal	15
2.3 Direito ao meio ambiente equilibrado como direito fundamental	21
3. Recursos utilizados pelo Estado	26
3.1 Receitas originárias e receitas derivadas	28
3.2 Tributos	30
3.2.1 Conceitos	30
3.2.2 Tributos vinculados e tributos não vinculados.....	31
3.2.3 Tributos de arrecadação vinculada e não vinculada	31
3.3 Extrafiscalidade e fiscalidade	33
3.4 Benefícios Fiscais	42
4. Benefícios fiscais concedidos no âmbito do Estado do Rio de Janeiro	53
5. Conclusão	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	67

1 INTRODUÇÃO

A degradação do meio ambiente pelo homem chegou a índices alarmantes na atualidade. O desenvolvimento econômico desenfreado e a qualquer custo, ao longo de décadas, trouxe consequências duras que causam impactos na qualidade do meio ambiente e afetam a saúde e a vida de todos os seres vivos do planeta.

No ano de 1972, em Estocolmo, foi promovida pela Organização das Nações Unidas (ONU) a “Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano”. Esse evento contou com a participação de 113 países e nele foi apresentado ao mundo um alerta acerca da gravidade dos riscos que o comportamento adotado pelos seres humanos em relação ao meio ambiente trazia para a sobrevivência das espécies no planeta Terra.

A conferência surgiu a partir da percepção das nações ricas e industrializadas a respeito da progressiva escassez de recursos naturais, em decorrência da degradação ambiental causada pelo modelo de crescimento econômico adotado naquela época. Durante a sua realização, alguns países chegaram até a propor a adoção de uma política de “crescimento zero”, com o objetivo de tentar salvar o que ainda não havia sido destruído, mas diversos países rejeitaram a ideia.

Diante desse quadro, sentindo a necessidade de mudança e os riscos para a sobrevivência das espécies, incluído aí o ser humano, as sociedades contemporâneas que vivem em Estados Democráticos de Direito, a partir da segunda metade do século XX, passaram a incluir em seus textos constitucionais o direito ao meio ambiente equilibrado. Dessa forma, reconheceram ser esse um dos direitos fundamentais de terceira geração, também chamados de direitos de solidariedade ou direitos de fraternidade.

A doutrina classifica os direitos fundamentais em direitos de primeira, segunda e terceira gerações, seguindo a ordem cronológica em que passaram a ser constitucionalmente reconhecidos¹. Já existem doutrinadores que falam até em quarta e quinta gerações, mas não

¹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15ª ed., São Paulo: Atlas, 2004 p. 61.

há consenso entre os autores em relação aos bens protegidos por essas novas gerações de direitos fundamentais².

Os direitos constitucionais de terceira geração ou terceira dimensão são os chamados direitos de solidariedade ou fraternidade. Neles está incluído o direito a um meio ambiente equilibrado e a outros direitos difusos, que são direitos que garantem os interesses de grupos menos determinados de pessoas, entre as quais não há vínculo jurídico ou fático muito preciso.

Como já foi dito, um dos direitos de 3ª geração é o direito a um meio ambiente equilibrado que os Tribunais Superiores e a doutrina têm entendido que é um direito individual não descrito no artigo 5º da CRFB.

Dessa forma, esse direito pode ser exigido do Poder Público e este tem a obrigação de adotar medidas para a sua concretização.

Na CRFB de 1998, o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado foi consagrado no artigo 225 como sendo um bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida.

O constituinte originário garantiu a todos o direito a esse bem e impôs ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo.

Como forma de dar efetividade a essa obrigação, o parágrafo 1º do artigo 225 da CRFB especifica o que é incumbência do Poder Público.

Diante dessas normas programáticas impostas pelo Poder Constituinte, este trabalho analisa as formas que o Estado do Rio de Janeiro elegeu para a concretização dessa obrigação,

² PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 14ª ed., São Paulo: Método, 2015. p. 104.

utilizando-se da concessão de benefícios fiscais como meio de conseguir transferir em parte o seu ônus para os contribuintes dos tributos.

Alguns benefícios fiscais têm sido concedidos como forma de atender ao que foi determinado no inciso VII do parágrafo 1º do artigo 225. Entretanto, a efetividade dessas ações deve ser considerada tendo-se em mente que um benefício fiscal acarreta uma diminuição da possibilidade de custeio de outras atividades também importantes para a sociedade.

O direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado é um direito individual e um componente necessário para uma vida digna que é assegurada pelo princípio da dignidade da pessoa humana.

Entretanto, outros tantos direitos igualmente amparados pelo mesmo princípio estão espalhados ao longo do texto da Carta Magna, exigindo também da Administração Pública atenção e sendo necessária a adoção de medidas para que se concretizem.

Considerando que as ações para concretização tanto do direito a um meio ambiente equilibrado quanto dos demais direitos previstos na CRFB exigem recursos financeiros e que os benefícios fiscais acarretam uma diminuição do caixa do ente que o instituir, é importante analisar a efetividade das ações exigidas do particular para a concessão do favor.

2 MEIO AMBIENTE

2.1 Meio ambiente ecologicamente equilibrado – conceitos:

A Constituição Federal de 1988 trouxe pela primeira vez na história das Constituições do Brasil um capítulo sobre meio ambiente. Nele, o artigo 225 prevê que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. Diante da previsão constitucional, será

apresentada, a seguir, uma breve análise da expressão “meio ambiente ecologicamente equilibrado”.

A palavra ambiente é proveniente do latim: “*ambiēns, ēntis*, participio presente de *ambīre* no sentido de 'andar ao redor, cercar, rodear’”³ e é conceituada pelo Grande Dicionário Houaiss como sendo o “conjunto de elementos materiais e circunstanciais que influenciam um organismo vivo”.

Há autores que criticam o uso da expressão “meio ambiente”. Para eles, apesar de a expressão ser consagrada e tradicionalmente utilizada, é um pleonasmo. A questão colocada por esses autores é que “meio” é aquilo que envolve e, dessa forma, tem o mesmo significado de “ambiente”^{4 5}. Entretanto, como assevera Paulo Affonso Machado⁶, essa questão é de pouca relevância para o tema, pois a denominação é apenas um aspecto formal. De qualquer forma, na mesma linha adotada pelo autor, nesse trabalho será utilizada a expressão “meio ambiente”, considerando que esse foi o termo adotado na Constituição Federal.

Eros Roberto Grau, citado por Renata Brandão⁷, apresenta a acepção jurídica de meio ambiente afirmando que se refere a “todos os elementos, sejam eles naturais, artificiais e

³ Grande Dicionário Houaiss, disponível em <<https://houaiss.uol.com.br/>>.

⁴ Nesse sentido, Renata Figueiredo Brandão afirma que “Em que pese ser bastante difundida, a expressão meio ambiente afigura-se deveras imprecisa e até redundante, afinal, meio e ambiente são palavras que se referem a lugar, órbita, âmbito em que se vive, e, portanto, possuem sentidos semelhantes. Tanto é assim que, no dicionário, uma palavra remete à outra”. BRANDÃO, Renata Figueiredo. **Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para sua instituição à luz da Constituição Federal de 1988**. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/T.2.2013.tde-12022014-150245. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/pt-br.php>>. Acesso em: 10 set. 2018.

⁵ Com esse mesmo posicionamento, Celso Fiorillo ensina que: “meio ambiente relaciona-se a tudo aquilo que nos circunda. Costuma-se criticar tal termo, porque pleonástico, redundante, em razão de ambiente já trazer em seu conteúdo a idéia de ‘âmbito que circunda’, sendo desnecessária a complementação pela palavra meio”. FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3ª ed. Ver., atual e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2010. p. 69.

⁶ MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 59-60.

⁷ BRANDÃO, Renata Figueiredo. Op. cit. p. 29.

culturais do espaço em que o homem vive, os quais interferem na sua qualidade de vida, assim como todas as interações desses elementos”.

Em relação a essa acepção apresentada, cabe a observação feita por Renata Brandão⁸ de que, como no conceito utilizado por Eros Grau os elementos apresentados giram em torno da pessoa humana, a conceituação “afigura-se bastante antropocêntrica”. Prossegue a autora afirmando que “reforçando o caráter antropocêntrico da questão ambiental, Ricardo Lobo Torres defende que é na pessoa humana que repousa o direito inalienável de “viver em ambiente sadio e de ver por todos respeitada a natureza que a cerca””. Nesse mesmo sentido, Paulo Affonso Machado⁹ afirma que o artigo 225 da Constituição Federal é antropocêntrico, mas que “nos parágrafos do art. 225 equilibra-se o antropocentrismo com o biocentrismo (nos §§ 4º e 5º e nos incisos I, II, III e VII do § 1º), havendo a preocupação de harmonizar e integrar seres humanos e biota”.

O Vocabulário Básico de Recursos Naturais e Meio Ambiente¹⁰ define meio ambiente como sendo o “conjunto dos agentes físicos, químicos, biológicos e dos fatores sociais susceptíveis de exercerem um efeito direto ou mesmo indireto, imediato ou a longo prazo, sobre todos os seres vivos, inclusive o homem”. A visão presente no conceito apresentado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) inclui o ser humano entre “todos os seres vivos” susceptíveis de sentirem os efeitos exercidos pelos agentes físicos, químicos, biológicos e pelos fatores sociais. Dessa forma, colocando o homem ao lado dos demais seres vivos, ao menos aparentemente, a conceituação apresentada não tem a mesma posição antropocêntrica apontada por Renata Brandão e Paulo Machado, nos conceitos apresentados por Eros Grau e Ricardo Lobo Torres e no artigo 225 da Constituição Federal, respectivamente.

⁸ BRANDÃO, Renata Figueiredo. Op. cit. p. 29.

⁹ MACHADO, Paulo Affonso Leme. Op. cit. p.153.

¹⁰ INSTITUTO Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Vocabulário Básico de Recursos Naturais e Meio Ambiente. 2ª ed. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em <<https://ww2.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/vocabulario.pdf>>. Acesso em 10 out. 2018.

Outros dois instrumentos normativos não fazem referência à vida humana nos conceitos que apresentam para meio ambiente, distanciando-se da visão antropocêntrica. São eles: a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981 e a Resolução nº 306/202 do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA).

A Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, conhecida como Lei de Política Nacional do Meio Ambiente, definiu meio ambiente no inciso I de seu artigo 3º como sendo “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”¹¹.

Por sua vez, a Resolução nº 306/202 do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), que estabelece os requisitos mínimos e o termo de referência para realização de auditorias ambientais, definiu meio ambiente como sendo o “conjunto de condições, leis, influência e interações de ordem física, química, biológica, social, cultural e urbanística, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”¹².

Ainda em relação a meio ambiente é importante que seja esclarecido que, muito embora a ideia mais comum do significado da expressão seja relacionada à fauna e à flora, esses são apenas componentes de uma das categorias da classificação tradicionalmente apresentada pela doutrina.

Considerando que a definição de meio ambiente “é ampla, pois vai atingir tudo aquilo que permite a vida, que a abriga e rege”¹³ e considerando a complexidade e a dificuldade de se estabelecer um conceito satisfatório que expresse todo o significado do termo meio ambiente, a doutrina no intuito de facilitar os estudos e para possibilitar a correta identificação

¹¹ BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Política Nacional do Meio Ambiente Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm>. Acesso em: 01 out. 2018.

¹² CONSELHO NACIONAL DO MEIO AMBIENTE-CONAMA, Resolução CONAMA nº 306, de 5 de julho de 2002 Publicada no DOU nº 138, de 19 de julho de 2002, Seção 1. Disponível em: <<http://www2.mma.gov.br/port/conama/legiabre.cfm?codlegi=306>>. Acesso em: 01 out. 2018.

¹³ MACHADO, Paulo Affonso Leme. Op. cit. p.63.

dos regimes jurídicos a que está subordinada cada categoria de bem ambiental, criou uma classificação acerca do tema.

Como ensina Renata Figueiredo Brandão¹⁴, o meio ambiente, tradicionalmente, é dividido em quatro categorias, contendo bens ambientais: meio ambiente natural, artificial, cultural e laboral. Na verdade, há uma classificação do meio ambiente em natural e humano. Nessa última classe há a subdivisão em artificial, cultural e do trabalho¹⁵.

De acordo com a citação feita por Stephanie França, o meio ambiente natural é definido pela professora Élide Seguí como sendo aquele “composto pela fauna, flora, águas, biosfera, ar, solo com a interação dos seres vivos e de seu meio formando a biota”. Essa categoria de bens ambientais é mediatamente tutelada pelo artigo 225, *caput*, da Constituição Federal e imediatamente tutelada pelos incisos I, III e VII, do §1º, desse mesmo artigo¹⁶.

O meio ambiente artificial diz respeito às edificações urbanas. É o espaço urbano construído, a intervenção humana no meio ambiente natural.

O meio ambiente cultural se refere aos patrimônios artístico, paisagístico, histórico e cultural. Apesar de, a princípio, esses bens corresponderem a bens do meio ambiente artificial, são enquadrados em uma classificação à parte por causa do valor peculiar que possuem¹⁷. Segundo Celso Fiorillo¹⁸, o ambiente cultural “traduz a história de um povo, a sua formação, cultura e, portanto, os próprios elementos identificadores de sua cidadania.”

¹⁴ BRANDÃO, Renata Figueiredo. Op. cit. p. 30.

¹⁵ FRANÇA, Stephanie K. Guilhon. **Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3209, 14 abr. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21468>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

¹⁶ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. Op. cit. p. 71.

¹⁷ BRANDÃO, Renata Figueiredo. Op. cit. p. 30-31.

¹⁸ FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. Op. cit. p. 73.

O meio ambiente do trabalho diz respeito ao ambiente do trabalho. É o local onde as pessoas exercem suas atividades.

Importante destacar que ocorre de forma inequívoca o entrelaçamento das categorias apresentadas, pois, como destaca Renata Brandão¹⁹, o ambiente, por sua própria natureza, “é um só, estando os elementos naturais e artificiais sobrepostos” e “não há como pretender fazer uma análise do meio ambiente de forma estanque”. Além disso, salienta a autora que “é impossível mensurar, em termos absolutos, qual dos bens ambientais é mais relevante para o homem, visto que, conjuntamente, exercem influência sobre a vida em todas as suas formas”²⁰.

Ecologia é conceituado pelo Vocabulário Básico de Recursos Naturais e Meio Ambiente²¹ como sendo a “ciência que estuda todas as relações entre os organismos atuais e os ambientes envolventes, a distribuição dos organismos nestes ambientes, bem como a natureza das suas interações”.

Sobre equilíbrio, pode-se afirmar que o conceito não é estranho ao Direito, pois a finalidade das leis tem sido justamente tentar estabelecer um equilíbrio nas relações pessoais e sociais. Paulo Affonso Machado conceitua “como uma igualdade, absoluta ou aproximada, entre forças opostas”. E afirma que “para atingir uma situação de igualdade, ainda que aproximada, das forças em oposição, torna-se preciso que essas forças sejam identificadas e mensuradas”²².

A busca pelo estado de equilíbrio não tem como objetivo a obtenção de uma situação em que nada se altere, uma situação de estabilidade absoluta. Como assevera Machado, “é um

¹⁹ BRANDÃO, Op. cit. p. 30-31.

²⁰ Ibid. p. 31.

²¹ INSTITUTO Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Vocabulário Básico de Recursos Naturais e Meio Ambiente. 2ª ed. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em <<https://ww2.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/vocabulario.pdf>>. Acesso em 10 out. 2018.

²² MACHADO, Paulo Affonso Leme. Op. cit. p.66.

desafio científico, social e político permanente aferir e decidir se as mudanças ou inovações são positivas ou negativas”²³.

Sobre o equilíbrio ecológico, Gilberto Giovanetti, citado por Machado²⁴, diz que “é o estado de equilíbrio entre os diversos fatores que formam um ecossistema ou habitat, suas cadeias tróficas, vegetação, clima, micro-organismos, solo, ar, água, que pode ser desestabilizado pela ação humana, seja por poluição ambiental, por eliminação ou introdução de espécies animais e vegetais”.

Paulo Affonso Machado complementa²⁵:

“o equilíbrio ecológico não significa uma permanente inalterabilidade das condições naturais. Contudo, a harmonia ou a proporção e a sanidade entre os vários elementos que compõem a ecologia – populações, comunidades, ecossistemas e a biosfera – hão de ser buscadas intensamente pelo Poder Público, pela coletividade e por todas as pessoas”.

Para o autor, o “direito ao meio ambiente equilibrado, do ponto de vista ecológico, consubstancia-se na conservação das propriedades e das funções naturais desse meio, de forma a permitir a “existência, a evolução e o desenvolvimento dos seres vivos””²⁶. Ou seja, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é o direito de que o meio ambiente não seja significativamente desequilibrado, lembrando que o equilíbrio não significa inalterabilidade absoluta das condições.

2.2 Meio Ambiente na Constituição Federal

A preocupação com o tema meio ambiente e com a preservação do equilíbrio ambiental tem crescido bastante nos últimos tempos, pois “é reconhecido universalmente que a

²³ MACHADO, Paulo Affonso Leme. Op. cit. p.66.

²⁴ Ibid. p.154.

²⁵ Ibid. p.154.

²⁶ Ibid. p.65-66.

preservação do equilíbrio ecológico e da pureza do meio ambiente é indispensável à sobrevivência e ao aprimoramento do homem”²⁷.

Embora na atualidade essa preocupação esteja de fato em crescimento, Alexandre de Moraes salienta que a preocupação com o meio ambiente é antiga e que as Ordenações Filipinas traziam, em seu Livro Quinto, Título LXXV²⁸, a previsão de “pena gravíssima ao agente que cortasse árvore ou fruto, sujeitando-o ao açoite e ao degredo para África por quatro anos, se o dano fosse mínimo, caso contrário, o degredo seria para sempre”²⁹.

Nesse mesmo sentido, Ann Helen Wainer afirma que “basta estudar com mais acuidade a partir, inclusive, da Bíblia³⁰, para verificarmos a atualidade do trato dado, no passado, às

²⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. **O Ministério Público e a proteção ao meio ambiente**. Revista de informação legislativa, v. 21, n. 83, p. 385-400, jul./set. 1984, 07/1984. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181554/000410512.pdf?sequence=3>>. Acesso em 30 set 2018.

²⁸ TÍTULO LXXY Dos que cortão Arvores de fructo, ou Sovereiros ao longo do Téjo. O que cortar Arvores de fructo, em qualquer parte que estiver, pagará a estimação della a seu dono em tresdobro. E se o dano, que assi fizer nas Arvores, fôr valia de quatro mil reis, será açoutado, e degradado quatro anos para Africa. E se fôr valia de trinta cruzados, e dahi para cima, será degradado para sempre para o Brazil. 1- E mandamos, que pessoa alguma não corte, nem mande cortar Sovereiro, Carvalho, Ensinho, Machieiro por o pé, nem mande fazer delle carvão, nem cinza; nem escasque, nem mande escascar, nem cernar alguma das ditas arvores, desde onde entra o rio Elga no Termo da Villa do Rosmaninhal, até a Villa de Abrantes, e dahi até a foz do Rio de Lisboa, nem até dez léguas do Téjo, contadas dele para ambas as bandas do Sertão, desde onde se mette o rio Sever no Termo de Montalvão, até a foz do Rio de Lisboa, e donde se mette o rio Elga, até onde entra o rio Sever. As quaes dez leguas se contarão da banda de Portugal sómente. E fazendo o contrario, vá degradado quatro annos para Africa, e pague cem cruzados, e perca o carvão e cinza, ametade para quem o accusar, e a outra para os Captivos. E se fôr peão, seja além disso açoutado. Porém os que tiverem Sovereiros proprios, os poderão cortar, não sendo para carvão, ou cinza; e cortando-os para isso, incorrerão nas ditas penas. E os Juizes dos Lugares dos ditos limites tirarão disso devassa ao tempo, que tirão a devassa geral, e procederão contra os culpados, como fôr Justiça. Ordenações Filipinas disponível a partir de <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242733>>.

²⁹ MORAES. Op. cit. p. 702.

³⁰ A autora afirma, na página 197, que a teoria da responsabilidade subjetiva para danos causados “com malícia” por animais a pomares vizinhos e a teoria da responsabilidade objetiva para os danos causados pelo gado nos olivais vizinhos, sem culpa do dono ou seu empregado, já se aplicavam no período do Brasil Colonial e que essas noções já eram “conhecidas e postas em prática pela Bíblia”. Para exemplificar, cita o Livro de Êxodo, capítulo 22. Esse trecho do Antigo Testamento diz: Se alguém deixar que os seus animais pastem num campo ou numa plantação de uvas, ou se os largar para comerem as colheitas de outras pessoas, esse alguém pagará com o melhor do seu próprio campo ou com o melhor da sua própria plantação de uvas. Se alguém acender uma fogueira no seu campo, e o fogo pegar nos espinheiros e se espalhar pelo campo de outro homem e destruir os feixes de trigo ou as plantações que já estiverem maduras, aquele que acendeu a fogueira pagará todos os prejuízos. (Êxodo 22:4,5). WAINER, Ann Helen. **Legislação ambiental brasileira: evolução histórica do direito ambiental**. Revista forense, v. 88, n. 318, p. 19-26, abr./jun. 1992. Revista de informação

questões ambientais. Na verdade, novo é o tratamento global com que essas matérias passam a ser discutidas”³¹. Prossegue a autora afirmando que apesar de Direito Ambiental ser um novo ramo da Ciência do Direito, “a proteção da natureza através das leis ambientais já existe há vários séculos, testemunhando a História que o maior número de leis era produzido nos períodos em que ocorriam ameaças ao abastecimento de gêneros alimentícios”³². A autora afirma que “a evolução das leis ambientais no Brasil começa em Portugal e em sua rica legislação, já que fomos colônia até o início do século XIX”³³.

É claro que os motivos, o grau de preocupação com o meio ambiente e a forma de proteção são diferentes em cada época, mas os autores demonstram que há muito tempo o ser humano se preocupa de alguma forma com o meio em que vive e com as consequências da intervenção humana nesse meio.

Apesar disso, somente na Constituição de 1988 é que o tema foi inserido no texto constitucional. A chamada “Constituição Cidadã” destinou o Capítulo VI do Título VIII, que trata da Ordem Social, para tratar do meio ambiente. Nas Constituições anteriores,

legislativa, v. 30, n. 118, p. 191-206, abr./jun. 1993. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176003>. Acesso em 15 nov. 2018. p. 197.

³¹ WAINER, Ann Helen. **Legislação ambiental brasileira: evolução histórica do direito ambiental**. Revista forense, v. 88, n. 318, p. 19-26, abr./jun. 1992. Revista de informação legislativa, v. 30, n. 118, p. 191-206, abr./jun. 1993. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176003>. Acesso em 15 nov. 2018. p. 191.

³² WAINER, Ann Helen. Op. cit. p. 192.

³³ Na obra citada, a autora apresenta vários exemplos interessantes de normas referentes ao meio ambiente. Entre elas, pode-se citar o trecho (p. 192) em que narra que: “A legislação ambiental portuguesa, naquela época, era muito evoluída. A preocupação com a falta de alimentos, principalmente de cereais, data de 13 de julho de 1311, quando D. Afonso III determinava que o pão e a farinha não poderiam ser transportados para fora do reino.” Em outro trecho (p. 192), narra que “Diante da escassez de gêneros alimentícios em Portugal, foram criadas as sesmarias, através da lei de 26 de junho de 1375, no reinado de D. Fernando I, visando com esta medida a incrementar o cultivo do maior número de terras. O texto inicial do ordenamento se assemelha a uma exposição de motivos de uma lei atual. Sua redação começa por relatar a falta de mantimentos oriundos do trigo e da cevada, para determinar a todos os que tenham terra que as lavrem e semeiem, sob pena de perder a dita terra. Para finalizar, um outro trecho interessante (p. 193) é o que a autora relata: “Ainda, um dispositivo ambiental bastante evoluído, até mesmo nos dias atuais, era a proibição do corte deliberado de árvores frutíferas. Interessante notar que a lei ordenada por D. Afonso V tipifica o corte de árvores de fruto como crime de injúria ao rei, tamanha a preocupação com as madeiras. Aliás, tal crime era previsto na Bíblia, Deuteronômio 20:19, que proibia o corte de árvores frutíferas durante um assédio, punindo os infratores com pena de açoite.” WAINER, Ann Helen. Op. cit.

diferentemente da atual, o Poder Constituinte não se preocupou em tratar do tema³⁴ e “viam os recursos naturais somente como parte integrante de uma cadeia de produção de bens, necessária, assim, para a infraestrutura do país, impulsionando-se, por consequência, a economia nacional”³⁵.

Nesse sentido, Édis Milaré, citado por Alexandre de Moraes, afirma que essa preocupação do constituinte é um “marco histórico de inegável valor, dado que as Constituições que precederam a de 1988 jamais se preocuparam com a questão da proteção ao meio ambiente de forma específica e global. Nelas sequer uma vez foi empregada a expressão “meio ambiente”, a revelar total despreocupação com o próprio espaço em que vivemos”³⁶.

De fato, essa inclusão do tema meio ambiente no texto constitucional é um marco histórico de grande valor e, como destacam os autores³⁷, é fruto da Declaração produzida na Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente Humano, no ano de 1972, em Estocolmo. Nas palavras de Alexandre de Moraes³⁸: com essa previsão na Constituição Federal, adotou-se “a tendência contemporânea de preocupação com os interesses difusos, e em especial com o ambiente, nos termos da Declaração sobre o Ambiente Humano, realizada na Conferência das Nações Unidas em Estocolmo, Suécia, em junho de 1972”.

Essa Declaração apresentou critérios e princípios comuns com o objetivo de oferecer “aos povos do mundo inspiração” e servir de “guia para preservar e melhorar o meio ambiente

³⁴ MORAES, Alexandre de. Op. cit. p. 702.

³⁵ ALVES JUNIOR, Edson Camara de Drummond. **O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a sua devida proteção no ordenamento jurídico brasileiro**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 99, abr 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11363>. Acesso em 11 nov 2018.

³⁶ MORAES, Alexandre de. Op. cit. p. 702.

³⁷ ALVES JUNIOR, Edson Camara de Drummond. Op. cit.

³⁸ MORAES, Alexandre de. Op. cit. p. 702.

humano”³⁹. Diante da importância e diante do fato de ter influenciado a redação da Constituição de 1988, citamos alguns dos princípios:

Princípio 1: “O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras. A este respeito, as políticas que promovem ou perpetuam o *apartheid*, a segregação racial, a discriminação, a opressão colonial e outras formas de opressão e de dominação estrangeira são condenadas e devem ser eliminadas.”

Princípio 2: “Os recursos naturais da terra incluídos o ar, a água, a terra, a flora e a fauna e especialmente amostras representativas dos ecossistemas naturais devem ser preservados em benefício das gerações presentes e futuras, mediante uma cuidadosa planificação ou ordenamento.”

Princípio 3: “Deve-se manter, e sempre que possível, restaurar ou melhorar a capacidade da terra em produzir recursos vitais renováveis.”

Princípio 4: “O homem tem a responsabilidade especial de preservar e administrar judiciosamente o patrimônio da flora e da fauna silvestres e seu habitat, que se encontram atualmente, em grave perigo, devido a uma combinação de fatores adversos. Consequentemente, ao planificar o desenvolvimento econômico deve-se atribuir importância à conservação da natureza, incluídas a flora e a fauna silvestres.”

Importante destacar o fato de que a ideologia mundial de proteção ao meio ambiente só ganhou importância efetivamente a partir da segunda metade do século XX^{40 41} e que as ideias apresentadas na Conferência de Estocolmo, apesar de terem influenciado a Assembleia Nacional Constituinte que redigiu a Constituição de 1988, na época em que foram apresentadas (1972), não tiveram influência total e imediata no Brasil, pois como narra Édis Milaré⁴²:

“Naquele evento, alguns países chegaram mesmo a propor uma política de “crescimento zero”, visando a salvar o que não havia sido ainda destruído. Todavia, o resultado final dessa política seria, indubitavelmente, desastroso: os ricos

³⁹ Declaração da Conferência de ONU no Ambiente Humano, Estocolmo, 5-16 de junho de 1972. Disponível em: <www.mma.gov.br/estruturas/agenda21/_arquivos/estocolmo.doc>. Acesso em: 10 out. 2018.

⁴⁰ ALVES JUNIOR, Edson Camara de Drummond. Op.cit.

⁴¹ Nesse mesmo sentido, Renata Figueiredo Brandão afirma: “Até a década de 70 do século XX, a questão ambiental ocupou plano secundário no cenário mundial. Todavia, a histórica conferência das nações unidas pela organização das nações unidas – onu, ocorrida em 1972, em Estocolmo, representou uma tomada de consciência da Comunidade da Nações para esse problema universal.” BRANDÃO, Renata Figueiredo. Op. cit. p. 32.

⁴² MILARÉ, Édis. Reação Jurídica à Danosidade Ambiental: **Contribuição para o Delineamento de um Microsistema de Responsabilidade**. Tese de Doutorado, PUC-SP, 2016. p. 13-14.

continuariam sempre mais ricos e os pobres estariam condenados a permanecer sempre e irremediavelmente mais pobres até se extinguirem de vez no mapa geopolítico do mundo.

O Brasil, em pleno regime militar autoritário, liderou um grupo de países que pregavam tese oposta, isto é, a do “crescimento a qualquer custo”. Tal perspectiva equivocada fundava-se na ideia de que as nações subdesenvolvidas e em desenvolvimento, por enfrentarem problemas socioeconômicos de grande gravidade, não deveriam destinar recursos para proteger o meio ambiente. A poluição e a degradação do meio ambiente eram vistas como um mal menor.”

Muito embora o Brasil tenha, naquela ocasião, liderado o grupo de países que se colocavam contra a medida de “crescimento zero” e que, dessa forma, apostavam no “crescimento a qualquer custo”, com a evolução da sociedade e acompanhando o adensamento da conscientização acerca da importância da preservação do meio ambiente, o legislador constituinte de 1988 acabou consagrando o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental.

Considerando o quadro progressivo de degradação ambiental em todo o mundo, as sociedades contemporâneas, através da incorporação aos textos constitucionais dos Estados Democráticos de Direito, elevaram o direito ao meio ambiente equilibrado ao patamar de direitos fundamentais, sendo considerado um dos direitos fundamentais de terceira geração, também chamados de direitos de solidariedade ou direitos de fraternidade⁴³.

⁴³ A respeito desse tema, a doutrina mais tradicional divide os direitos fundamentais em direitos de primeira geração (que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais; são os direitos e garantias individuais e políticos clássicos), direitos fundamentais de segunda geração (que são os direitos sociais, culturais e econômicos) e direitos fundamentais de terceira geração (também chamados de direitos de solidariedade ou direitos de fraternidade e abrangem direitos difusos, entre eles o direito a um meio ambiente equilibrado, uma saudável qualidade de vida, o progresso e a paz). Manoel Gonçalves Ferreira Filho, citado por Alexandre de Moraes, afirma que “a primeira geração seria a dos direitos de liberdade, a segunda de igualdade, a terceira, assim, complementar o lema da Revolução Francesa: liberdade, igualdade, fraternidade”. MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 15ª ed., São Paulo: Atlas, 2004 p. 61-62. Apesar de a doutrina falar em três gerações de direitos fundamentais, Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino citam que muito se discute atualmente sobre o reconhecimento de uma quarta geração e até de uma quinta geração de direitos fundamentais. Entretanto, não há consenso entre os autores acerca dos bens tutelados por essas novas gerações. Como exemplo de discordância entre os autores citam: “No tocante aos direitos fundamentais de quarta dimensão, por exemplo, o Prof. Paulo Bonavides entende que constituem o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo jurídico, dos quais depende a concretização da sociedade aberta ao futuro, em sua dimensão da máxima universalidade. Já para o Prof. Norberto Bobbio, a quarta dimensão decorre dos avanços da engenharia genética, que colocam em risco a própria existência humana, pela manipulação do patrimônio genético”. PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Alexandrino. Op. cit. p. 104.

O artigo 225 da Constituição de 1988 é apontado pela doutrina ambientalista como o dispositivo constitucional mais importante para o Direito Ambiental e, de fato, a sua importância é inegável, sendo porque é um orientador da ordem econômica e social, sendo porque aí está previsto o princípio do meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito da pessoa humana. Não obstante isso, há outros artigos no texto constitucional que direta ou indiretamente influenciam na questão ambiental. Segundo Paulo de Bessa Antunes, citado por Edson Câmara Alves Junior⁴⁴, os mais relevantes seriam: Art. 5º, incisos, XXIII, LXXI, LXXIII; Art. 20, incisos I, II, III, IV, V, VI, VII, IX, X, XI e §§ 1º e 2º; Art. 21, incisos XIX, XX, XXIII, alíneas a, b e c, XXV; Art. 22, incisos IV, XII, XXVI; Art. 23, incisos I, III, IV, VI, VII, IX, XI; Art. 24, incisos VI, VII, VIII; Art. 43, § 2º, IV, e § 3º; Art. 49, incisos XIV, XVI; Art. 91, § 1º, inciso III; Art. 129, inciso III; Art. 170, inciso VI; Art. 174, §§ 3º e 4º; Art. 176 e §§; Art. 182 e §§; Art. 186; Art. 200, incisos VII, VIII; Art. 216, inciso V e §§ 1º, 3º e 4º; Art. 225; Art. 231; Art. 232; e, por fim, ainda, nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), os artigos 43, 44 e seus parágrafos.

2.3 Direito ao meio ambiente equilibrado como Direito Fundamental

A doutrina classifica os direitos fundamentais em gerações ou dimensões.

Os direitos fundamentais de primeira geração, entre eles o direito à vida, surgem no final do século XVIII e estabelecem o direito à liberdade individual sem se preocupar com as desigualdades sociais, estabelecem uma proteção do indivíduo em relação ao Estado.

No início do século XX, em decorrência dos movimentos sociais ocorridos no século XIX, surgem os direitos fundamentais de segunda geração, como o direito à saúde entre outros direitos voltados para o bem-estar. A partir desse momento, o Estado passa a ter o dever de prestar assistência aos que dela necessitam, passa a ter a obrigação de promover a saúde, por exemplo.

⁴⁴ ALVES JUNIOR, Edson Camara de Drummond. Op. cit.

Mais adiante no século XX surgem os direitos fundamentais de terceira geração que estão voltados à proteção de direitos de titularidade coletiva ou difusa, como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Segundo Alexandre de Moraes⁴⁵,

“modernamente, protege-se, constitucionalmente, como direitos de terceira geração os chamados direitos de solidariedade ou fraternidade, que englobam o direito a um meio ambiente equilibrado (...) e a outros direitos difusos, que são, no dizer de José Marcelo Vigliar, os interesses de grupos menos determinados de pessoas, sendo que entre elas não há vínculo jurídico ou fático muito preciso”.

Nessa evolução dos direitos fundamentais, inicialmente, com os direitos fundamentais de primeira dimensão, buscava-se garantir o direito à vida. Com a evolução das sociedades e a criação dos direitos fundamentais de segunda dimensão, as constituições passaram a garantir não só a vida, mas passaram a proteger a qualidade de vida. Posteriormente, as constituições passaram a garantir o meio ambiente como forma de garantir a vida com qualidade.

No princípio 1 da Declaração sobre o Ambiente Humano da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente de Estocolmo, em 1972, está previsto que “o homem tem o direito fundamental (...) ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar (...)”, verifica-se aí uma forte influência exercida sobre o constituinte brasileiro.

Dessa forma, e como já foi salientado anteriormente, influenciados pelos princípios da Declaração sobre o Ambiente Humano, os legisladores constitucionais inseriram o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado no texto da Constituição Federal de 1988. Mas, em vez de incluí-lo no Título II, que trata dos Direitos e Garantias Fundamentais, optaram por incluí-lo no Título VIII, que trata da Ordem Social, no artigo 225.

Essa questão da localização do artigo no texto constitucional, entretanto, não é suficiente para afastar a sua natureza de direito fundamental.

⁴⁵ MORAES, Alexandre de. Op. cit. p. 61.

Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino afirmam que há os direitos fundamentais catalogados que são aqueles que são apresentados no catálogo dos direitos fundamentais (Título II da Constituição) e os direitos fundamentais fora do catálogo que “são todos os previstos fora do catálogo dos direitos fundamentais, em outros artigos da Constituição. O do meio ambiente, por exemplo, é um direito fundamental de terceira geração, previsto no art. 225 do Texto Maior (não catalogado, portanto)”⁴⁶.

Como ensina Alexandre de Moraes⁴⁷, com base no que está disposto no artigo 5º, § 2º⁴⁸ da Constituição de 1988, “os direitos e garantias expressos na Constituição Federal não excluem outros de caráter constitucional decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, desde que expressamente previstos no texto constitucional, mesmo que difusamente”.

O direito ao meio ambiente equilibrado está relacionado a outros direitos fundamentais como o direito à vida e o direito à dignidade da pessoa humana. A doutrina entende tratar-se de um direito individual, pois, para que o indivíduo possa gozar dos outros direitos individuais, é necessário estar vivo e, para isso, é necessário um ambiente equilibrado que permita a vida. Por estar relacionado também a outros direitos sociais, como o direito à saúde, a doutrina entende tratar-se de um direito individual e de um direito social ao mesmo tempo.

Édis Milaré afirma que

“o reconhecimento do direito a um meio ambiente sadio configura-se, na verdade, como extensão do direito à vida, quer sob o enfoque da própria existência física e saúde dos seres humanos, quer quanto ao aspecto da dignidade dessa existência”.

⁴⁶ PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Alexandrino. Op. cit. p. 115-116.

⁴⁷ MORAES, Alexandre de. Op. cit. p. 136.

⁴⁸ “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. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 nov. 2018.

sendo a dignidade relacionada à qualidade de vida “que faz com que valha a pena viver”⁴⁹.

Corroborando esse pensamento, Álvaro L. V. Mirra, citado por Paulo Affonso Machado, afirma que “é um direito fundamental da pessoa humana, como forma de preservar a ‘vida e a dignidade das pessoas’ - núcleo essencial dos direitos fundamentais, pois ninguém contesta que o quadro da destruição ambiental no mundo compromete a possibilidade de uma existência digna para a Humanidade e põe em risco a própria vida humana”⁵⁰

Paulo Affonso Machado⁵¹ afirma que

“o Supremo Tribunal Federal, através do voto do Min. Celso de Mello (relator), conceituou o direito ao meio ambiente “como um típico direito de terceira geração que assiste, de modo subjetivamente indeterminado, a todo o gênero humano, circunstância essa que justifica a especial obrigação - que incumbe ao Estado e à própria coletividade - de defendê-lo e de preservá-lo em benefício das presentes e futuras gerações””.

O direito ao meio ambiente caracteriza-se como sendo um direito individual e ao mesmo tempo difuso. Com a redação adotada no *caput* do artigo 225, que utilizou o pronome indefinido “todos”, ocorre um aumento da “abrangência da norma jurídica, pois não particularizando quem tem direito ao meio ambiente, evita que se exclua quem quer que seja”⁵². Dessa forma, nas palavras de Machado, “o direito ao meio ambiente equilibrado é de cada um, como pessoa humana, independentemente de sua nacionalidade, raça, sexo, idade, estado de saúde, profissão, renda ou residência”⁵³.

Raúl Canosa Usera⁵⁴ afirma que “o meio ambiente é um bem coletivo de desfrute individual e geral ao mesmo tempo.” Ou seja, o direito ao meio ambiente é de cada pessoa, é

⁴⁹ MILARÉ, Édis. Op. cit. p. 191.

⁵⁰ MACHADO, Paulo Affonso Leme. Op. cit. p.153.

⁵¹ Ibid. p.153- 154.

⁵² Ibid. p.151.

⁵³ Ibid. p.151.

⁵⁴ Citado por Paulo Affonso Machado. MACHADO, Paulo Affonso Leme. Op. cit. p.151.

um direito individual. Mas não é só um direito de cada indivíduo. Ao mesmo tempo que é individual, é também, como denomina Joel Ilan Paciornik, “transindividual”⁵⁵, constitucionalmente garantido a todos, estando acima de interesses privados.

Falando sobre essa característica de direito “transindividual”, Paulo Machado⁵⁶ explica:

“Por isso, o direito ao meio ambiente entra na categoria de *interesse difuso*, não se esgotando numa só pessoa, mas espraiando para uma coletividade indeterminada. Enquadra-se o direito ao meio ambiente na “problemática dos novos direitos, sobretudo a sua característica de ‘direito de maior dimensão’, que contém seja uma dimensão subjetiva como coletiva, que tem relação com um conjunto de utilidades” – assevera o Prof. Domenico Amirante.”

Mauro Cappelletti e Bryant Garth, citados por Alexandre de Moraes⁵⁷, afirmam que os direitos difusos “são interesses fragmentados ou coletivos, tais como o *direito ao ambiente saudável* ou à proteção do consumidor”.

Outra consequência do uso do pronome indefinido “todos” no caput do artigo 225, foi a criação de um direito *erga omnes*⁵⁸ que se completa com o direito à utilização da ação popular ambiental, prevista no artigo 5º, inciso LXXIII da Constituição de 1988⁵⁹ para garanti-lo. Assim, ao direito ao meio ambiente equilibrado corresponde a garantia da ação popular ambiental.

⁵⁵ Joel Ilan Paciornik, citado por Paulo Affonso Machado, afirma que “um meio ambiente sadio e ecologicamente equilibrado representa um bem e interesse transindividual, garantido constitucionalmente a todos, estando acima de interesses privados”. MACHADO, Paulo Affonso Leme. Op. cit. p.151.

⁵⁶ MACHADO, Paulo Affonso Leme. Op. cit. p.151

⁵⁷ MORAES, Alexandre de. Op. cit. p. 702.

⁵⁸ MACHADO, Paulo Affonso Leme. Op. cit. p.151

⁵⁹ “Art. 5º (...) LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;” BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 nov. 2018.

Como uma das consequências da natureza de direito fundamental, tem-se que o direito ao meio ambiente equilibrado, seguindo a regra geral dos direitos fundamentais, tem aplicação imediata, conforme determina o parágrafo 1º do artigo 5º da Constituição.

Além disso, o Estado passa a ter a obrigação de garantir esse direito a todos. Assim, deverá o Estado de forma direta, utilizando-se de seus próprios recursos e de seus agentes, atuar para a efetivação desse direito e/ou, agindo indiretamente, proceder de forma a induzir os comportamentos dos particulares, estimulando condutas desejáveis e desestimulando as indesejáveis, de forma a tornar esse direito efetivo.

Caso decida pela utilização do recurso de indução dos particulares à adoção de comportamentos adequados e alinhados com o interesse público, deverá criar incentivos de forma a motivar a mudança comportamental.

Caso decida pela intervenção de forma direta, o Estado necessitará de recursos para custear as despesas decorrentes de suas atividades.

3 RECURSOS UTILIZADOS PELO ESTADO

A Constituição Federal estabeleceu objetivos e metas que devem ser cumpridas pelo Estado e pelos particulares. Para realização de suas atividades, entre elas garantir os direitos fundamentais dos cidadãos, o Poder Público necessita de recursos. Como já foi apresentado acima, para alcançar os objetivos e metas constitucionalmente estabelecidos, o Estado pode atuar diretamente ou optar pela indução de mudanças comportamentais que estejam de acordo com o interesse público, estimulando os comportamentos desejáveis ou coibindo os comportamentos indesejáveis. Essa última forma de atuação do Estado (indução de mudança comportamental) materializa-se através das normas de caráter extrafiscal e serão analisadas mais à frente. Por ora, serão analisadas as fontes de recursos financeiros do Estado.

A Lei nº 4.320⁶⁰, de 17 de março de 1964, estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. O artigo 9º dessa lei prevê:

“Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”

Segundo Eduardo Sabbag⁶¹, José Eduardo Soares de Melo afirma que:

“A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais bem como a promoção do bem-estar da coletividade.”

Esse posicionamento é endossado pelas palavras de Gilson Bomfim⁶², que afirma que:

“Em se tratando de Estado Fiscal, modelo adotado pela maior parte dos Estados contemporâneos, assume lugar de destaque, como já dito, o financiamento das atividades estatais por intermédio dos tributos. Em outras palavras, nos modelos de Estado Contemporâneo, os tributos compõem a principal forma de financiamento estatal ou a principal receita pública.”

Aliomar Baleeiro⁶³ afirma que:

“ para auferir dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel”.

⁶⁰ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 08 out. 2018.

⁶¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2011, p. 37.

⁶² BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2015. p. 56.

⁶³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. [atual: Misabel Abreu Machado Derzi]. Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 234.

Diante da previsão legal (Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964) e das citações das lições dos doutrinadores, a seguir serão apresentados os conceitos de receitas originárias, receitas derivadas e tributos.

Em relação aos tributos, é importante analisar o conceito, a sua natureza e suas características para que se possa entender quais tributos podem ter suas receitas vinculadas a determinados tipos de despesas e, principalmente, qual característica permite que determinado ente estatal abra mão de arrecadar um tributo específico para estimular outra ação por parte do contribuinte que venha a favorecer a toda a sociedade.

3.1 Receitas originárias e receitas derivadas

Regis Fernandes de Oliveira⁶⁴ afirma que todo ingresso de dinheiro nos cofres públicos será denominado de “entradas”, que são divididas em entradas provisórias e entradas definitivas.

As entradas provisórias podem permanecer ou não nos cofres públicos. Mas o propósito inicial delas não é o de serem incorporadas ao patrimônio do ente estatal. A princípio, destinam-se a serem devolvidas. São exemplos de entradas provisórias: os empréstimos compulsórios, as fianças e os empréstimos públicos.

Entretanto, se a entrada for definitiva, ou seja, destinada a permanecer em definitivo nos cofres públicos, a ser incorporada ao patrimônio do ente estatal, para que seja utilizada de acordo com as normas de finanças públicas, será chamada de “receita”, que se divide em dois grupos: receita originária e receita derivada.

Sobre esse assunto, João Marcelo Rocha⁶⁵ ensina que “é bastante usual a classificação das receitas do Estado em *originárias* e *derivadas*. Tal classificação leva em conta a maneira pela qual o Estado consegue obter cada uma delas.” (grifo no original)

⁶⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4ª. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 126

De acordo com o autor, as receitas originárias são aquelas que o Estado obtém pela realização de atividades comuns aos particulares. Para obtê-las, o Estado não utiliza de sua soberania, mas age como se particular fosse. Essas receitas são decorrentes de obrigações assumidas por vontade das partes pactuantes, ou seja, são consequência da manifestação livre de vontade de cada uma das partes envolvidas (Estado e particular - pessoa física ou jurídica) na celebração de um contrato no qual não há a imposição de vontade por parte do ente estatal. São obtidas com a exploração do próprio patrimônio da administração pública. Em outras palavras, a relação obrigacional aqui existente decorre das normas de direito privado que regem os contratos. Eduardo Sabbag⁶⁶ acrescenta que “nas receitas originárias, a fonte é o contrato, e tais entradas referem-se, com exclusividade, a prestações não tributárias.” Aluguéis recebidos e lucros auferidos com a venda de bens são exemplos de receitas originárias.

Ainda segundo João Marcelo Rocha, as receitas derivadas são aquelas arrecadadas pelo Estado em função de realização de atividade típica estatal, com a utilização da soberania que lhe foi outorgada pela coletividade. Essas receitas derivam de obrigações que surgem quando o Estado, através de lei, faz uma imposição coativa. Nas relações obrigacionais que dão origem às receitas derivadas, não há manifestação individual da vontade por parte de quem vai fornecer a receita (pessoa física ou jurídica) ao credor (ente estatal). A receita decorre não da manifestação livre da vontade, mas da manifestação do poder soberano do Estado que faz valer a sua vontade sobre a da outra parte. Em outras palavras: nas receitas derivadas não há contrato e nem manifestação livre da vontade por parte do particular, mas a imposição pelo uso da soberania do Estado.

⁶⁵ ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 10ª ed., São Paulo: Método, 2015, p. 29.

⁶⁶ SABBAG, op. cit. p.44.

Importante destacar que na República Federativa do Brasil, que é um Estado de Direito, por força do inciso II do artigo 5º da Constituição⁶⁷, ninguém pode ser coagido a fazer ou deixar de fazer algo que não esteja previsto em lei. Portanto, nesse caso, o ato que cria a obrigação deve ser votado e aprovado pelos representantes do próprio povo em atuação no Poder Legislativo próprio. Os membros do povo não podem ser submetidos à coerção estatal, a não ser através de um ato que seja votado e aprovado pelo próprio povo através de seus representantes. Assim, pode-se afirmar que as receitas derivadas são aquelas decorrentes da lei. Os tributos, as multas administrativas e as multas penais são exemplos de receitas derivadas.

Portanto, os tributos, a “principal fonte das receitas públicas” nas palavras de Eduardo Sabbag, Gilson Bomfim e José Eduardo Soares de Melo, entre outros, são classificados como receitas (entradas definitivas) e, dentro da subdivisão, são classificadas como derivadas.

3.2 Tributos

3.2.1 Conceito

A definição de tributo está prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) que diz que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Analisando o conceito, verifica-se que é uma prestação compulsória. Essa é a característica das receitas derivadas, conforme foi apresentado acima. Não cabe ao sujeito passivo da relação obrigacional tributária escolher se quer pagar ou não. Essa compulsoriedade é decorrente da previsão que está mais à frente no artigo que é a instituição do tributo por lei.

⁶⁷ “Art. 5º II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 nov. 2018.

Outro ponto importante é o fato de que não pode ser caracterizado como sendo sanção de ato ilícito. Não se pode criar tributo como forma de punição. A multa que é cobrada em decorrência de descumprimento da lei tributária não é tributo, é multa.

3.2.2 Tributos vinculados e tributos não vinculados

Essa classificação de tributos diz respeito ao elemento estrutural mais importante de um tributo que é o seu fato gerador, o fato previsto em lei que, uma vez ocorrido, gera a obrigação de pagar o tributo. Esse fato gerador pode ter ou não relação com uma contraprestação estatal.

Quando o fato gerador estiver vinculado a alguma contraprestação do Estado, o tributo é classificado como vinculado. São também chamados de tributos ressarcitivos⁶⁸, pois, com a sua instituição, a Administração busca ser ressarcida dos gastos das atividades desempenhadas dirigidas aos contribuintes. Baseiam-se em um raciocínio fisiológico de que o contribuinte será obrigado a pagar na medida em que alguma atividade seja a ele direcionada pelo Estado. São, portanto, em alguma medida, contraprestacionais. Enquadram-se nessa classificação as taxas e as contribuições de melhorias.

O tributo não vinculado é aquele cujo fato gerador não tem qualquer relação com contraprestação estatal. Os impostos são tributos não vinculados e, dessa forma, os seus fatos geradores não estão relacionados a qualquer atividade do Estado voltada ao contribuinte, mas sim à manifestação de capacidade econômica (capacidade contributiva) por parte do contribuinte. É alguma forma de manifestação de riqueza por parte do contribuinte que levará à obrigação de pagar o imposto. João Marcelo Rocha⁶⁹ afirma que “o imposto se assenta no fundamento da solidariedade social, em que as classes sociais mais favorecidas devem contribuir de forma mais significativa para o bem de todos, objetivo visado pelo Estado”.

3.2.3 Tributos de arrecadação vinculada e tributos de arrecadação não vinculada

⁶⁸ ROCHA, João Marcelo. Op. cit. p.38.

⁶⁹ Ibid. p. 38.

Nessa classificação analisa-se o aspecto financeiro, a destinação do dinheiro arrecadado. Há alguns tributos que a Constituição já prevê que deverão ser destinados para custear determinadas despesas ou programas⁷⁰. Em relação a eles, o ente instituidor não tem liberdade para utilizá-lo. A destinação desses recursos é constitucionalmente vinculada. Os tributos com essa característica são chamados de tributos de arrecadação vinculada. São também chamados de tributos finalísticos e são considerados exceção à regra geral. São exemplos de tributos de arrecadação vinculada as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Os tributos de arrecadação não vinculada são aqueles que a lei orçamentária do ente instituidor poderá livremente destinar para custear quaisquer despesas do ente estatal. A não determinação constitucional de vínculo da receita arrecadada com quaisquer despesas é a regra geral dos tributos.

Cabe uma ressalva nesse ponto: as taxas e as contribuições de melhoria, a princípio, são tributos de arrecadação não vinculada, mas, conforme ensina João Marcelo Rocha⁷¹, a lei poderá fixar uma vinculação.

Em relação aos impostos, em regra, a Constituição não permite que a lei orçamentária do ente estatal estabeleça a vinculação dos valores arrecadados a órgão, fundo ou despesa. Há uma vedação expressa no artigo 167, inciso IV⁷² quanto a isso. Essa regra geral de proibição é porque os impostos são os tributos que têm maior expressão em volume de arrecadação de recursos para o Estado desempenhar as suas funções. Como visto acima, o imposto é um

⁷⁰ ROCHA, João Marcelo. Op. cit. p.117-118.

⁷¹ Ibidem. p.118.

⁷² “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. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 nov. 2018.

“tributo distributivo da riqueza, de modo que é cobrado de pessoas que manifestam capacidade econômica para que o Poder Público possa promover atividades para toda a sociedade” e tem por fundamento a “noção de justiça distributiva”⁷³. Ainda de acordo com Rocha⁷⁴, “o fundamento de legitimidade do imposto está na solidariedade social, em que quem pode contribuir o fará para o bem comum”. Portanto, a vedação à vinculação de receitas originadas dos impostos é para garantir que alimentem o caixa dos entes da federação para suprir as despesas com diversos direitos assegurados pela própria Constituição, como educação, saúde, manutenção de um meio ambiente equilibrado, etc.

3.3 Extrafiscalidade e Fiscalidade:

Segundo João Marcelo Rocha⁷⁵, “esses dois conceitos relacionam-se com a finalidade do tributo”. Finalidade que, ainda nas palavras do autor, “a princípio, é constatada a partir da compreensão dos propósitos que inspiraram o constituinte a conceber o tributo e a fixar-lhe as linhas fundamentais”. Mas, “essa finalidade pode estar presente apenas na própria legislação infraconstitucional do tributo”. Ou seja, pode, por exemplo, o constituinte conceber um tributo com a finalidade fiscal e, posteriormente, o legislador pode vir a dar um viés extrafiscal a esse tributo.

Para Gilson Bomfim⁷⁶, “o estudo da extrafiscalidade retoma importância no Estado Democrático e Social de Direito, quando a atuação estatal em determinados setores passou a ser impositiva, com a finalidade de se atingir objetivos e fins constitucionais.”

É bastante difundida a noção de que a função de um tributo é a de levar recursos aos cofres da Administração Pública para que ela possa desempenhar as funções que lhe foram

⁷³ ROCHA, op. cit. p.38.

⁷⁴ Ibidem. p.38.

⁷⁵ Ibidem. p.118.

⁷⁶ BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit. p. 9.

constitucionalmente determinadas, pois, conforme já foi dito acima, a cobrança de tributos apresenta-se como “a principal fonte das receitas públicas”.

Evidentemente, o Estado necessita de recursos para que consiga financiar as despesas necessárias para desempenhar as funções que lhe são inerentes. Quando um tributo é utilizado com essa função específica de ser mera fonte de custeio, diz-se que se trata de um tributo que tem por característica a fiscalidade.

Nesse sentido é a lição da Regina Helena Costa⁷⁷, Ministra do Superior Tribunal de Justiça, que afirma que:

“Em primeiro lugar, a fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação.”

Entretanto, as sociedades já conhecem e utilizam, há bastante tempo, tributos que são criados não com a intenção exclusiva de arrecadar recursos, mas que buscam alcançar outros objetivos que não são meramente arrecadatários.

O Estado, ao exercer sua atividade normativa e reguladora, prevista na Constituição da República Federativa do Brasil, muitas vezes utiliza as normas tributárias para provocar modificações nas estruturas econômicas e sociais para tentar atingir os fins elencados na Constituição. Ou seja, além de arrecadar recursos financeiros para custeio das atividades estatais, as normas tributárias podem ser utilizadas com a finalidade de estimular ou desestimular comportamentos dos particulares, tentando moldar as condutas particulares ao interesse público. Essa finalidade é chamada pela doutrina de extrafiscalidade.

Conforme ensina João Marcelo Rocha⁷⁸,

⁷⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 68.

⁷⁸ ROCHA, João Marcelo. Op. cit. p.118.

“O Poder Público, no entanto, tem também o dever de promover uma série de interesses e objetivos que lhe são constitucionalmente confiados e, para isso, ele precisa influenciar o comportamento das pessoas para alcançar tais objetivos. São inúmeros esses objetivos a serem buscados em que pode ser necessário estimular ou desestimular certos comportamentos.”

No Brasil, observa-se que os meios de prestação direta pelo Estado dos direitos sociais constitucionalmente assegurados precisam, muitas vezes, ser complementados por outros modos de intervenção indireta do Estado para garanti-los e para que tenham, de fato, efetividade. Com isso, a tributação muitas vezes é utilizada como uma dessas maneiras de atuação indireta⁷⁹.

Para Sophia Nóbrega Câmara Lima⁸⁰, o modelo de Estado previsto pela Constituição Federal necessita de um Estado que “deve continuar muito influente na sociedade e no mercado, porém, de modo mais indireto do que direto, de forma mais supervisora e normativa do que provedora e interventiva”.

A grande importância da extrafiscalidade no Estado hodierno é a possibilidade de existir um Estado participativo, mas que permita a utilização da tributação para uma finalidade que foi pouco utilizada na história que é a efetivação de direitos fundamentais, através da indução dos agentes privados a agirem de forma alinhada com o interesse público, com o bem-estar comum⁸¹.

Nesse mesmo sentido é a posição adotada por Lise Vieira da Costa Tupiassu⁸² que afirma que “a extrafiscalidade é uma forma de tributação que permite a valorização da

⁷⁹ LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. **A extrafiscalidade à luz do direito constitucional brasileiro**. Boletim Científico: Escola Superior do Ministério Público da União, Brasília, a. 11, n. 39, jul./dez. 2012, p. 221. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/handle/11549/7948>>. Acesso em: 2 nov. 2018.

⁸⁰ Ibidem.

⁸¹ Ibidem.

⁸² TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável**. Rio de Janeiro: Renovar: 2006. p. 122.

liberdade do contribuinte, que deve optar por um agravamento da carga tributária, ou alteração da conduta socialmente indesejada.”

É importante salientar que a tributação é exercida considerando o fator político, ou seja, estão relacionados à visão, aos programas de governo e às metas estabelecidas pelo grupo político dominante. Aliomar Balleiro, citado por Sophia Nóbrega Câmara Lima⁸³, afirma que “o exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado”.

Diante disso, a escolha sobre quais comportamentos serão incentivados pela concessão de isenções, pela previsão constitucional de imunidades e quais comportamentos serão coibidos por uma alta carga tributária, é uma opção meramente política do Estado⁸⁴.

Nos Estados Unidos da América, os constitucionalistas estabeleceram uma distinção entre os tributos cobrados com fundamento no “poder de tributar” e os exigidos sob o fundamento do “poder de polícia”. Na verdade, essa divisão diz respeito ao aspecto fiscal e extrafiscal dos tributos. A tributação com base no “poder de polícia” teria a finalidade de impedir determinados comportamentos. Ou seja, não é um tributo criado com a função meramente arrecadatória, fiscal, decorrente do “poder de tributar”, mas tão somente com a função extrafiscal⁸⁵.

Diante da vontade dos contribuintes de pagar menos tributos, o Poder Público tem uma grande capacidade de desestimular comportamentos indesejáveis e de induzir a adoção de comportamentos desejáveis que estejam de acordo com o interesse da coletividade e dos objetivos traçados pelo próprio povo na Constituição Federal. É inegável o peso considerável dos tributos nos orçamentos domésticos ou empresariais. Portanto, a possibilidade de redução de valores a serem desembolsados tem muita capacidade de influir nas decisões dos

⁸³ LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. Op. cit.

⁸⁴ Ibidem.

⁸⁵ Ibidem.

particulares. A utilização da extrafiscalidade dos tributos consiste exatamente em estimular ou inibir comportamentos em função do próprio impacto dos tributos nos orçamentos e a necessidade ou o desejo dos particulares em reduzir esse impacto⁸⁶.

Para Geraldo Ataliba⁸⁷, “consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.”

Nas palavras de Regina Helena Costa⁸⁸, a extrafiscalidade, “consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente contemplados”.

É importante destacar que a fiscalidade e a extrafiscalidade estão, em maior ou menor intensidade, presentes em todos os tributos⁸⁹. Pode-se afirmar que em cada tributo existe a prevalência de um aspecto ou de outro, levando à classificação feita pela doutrina que divide as espécies tributárias em tributos fiscais (nos casos em que prevalece o aspecto fiscal, de arrecadação) e tributos extrafiscais ou reguladores (nos casos em que prevalece o aspecto extrafiscal, seja indutor ou inibidor de comportamentos). Essa prevalência poderá variar dentro da mesma espécie tributária, não sendo de forma alguma rígida, e, em casos específicos, um determinado tributo classificado como fiscal poderá ter a prevalência da característica extrafiscal de influenciar comportamentos, sendo, portanto, nesse caso específico, classificado como extrafiscal. De forma recíproca, um tributo conhecido como sendo extrafiscal pode apresentar característica predominantemente arrecadatória, sendo, com isso, classificado como tributo fiscal.

⁸⁶ ROCHA, João Marcelo. Op. cit. p.119.

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. IPTU: Progressividade. Revista de Direito Público, v.23, n.93, p.233-238, jan./mar., 1990, p.233.

⁸⁸ COSTA, Regina Helena op. cit. p. 68.

⁸⁹ ROCHA, João Marcelo. Op. cit. p.120.

Cabe aqui ressaltar o que já foi dito acima: o constituinte pode criar a competência tributária imaginando um determinado viés para aquele tributo e, posteriormente, quando da sua efetiva instituição pelo legislador ordinário, ser dado outro viés ao tributo. A existência concomitante dos dois aspectos (fiscal e extrafiscal) de forma constante em qualquer tributo é um indicativo de uma sociedade complexa⁹⁰ e com necessidades diversas. Uma parte dessas necessidades conseguem ser satisfeitas com a utilização do dinheiro arrecadado com os tributos através de ações governamentais. Outra parte necessita mais do que uma atuação do Poder Público, necessita que haja uma indução por parte do Estado para que os particulares adotem algum comportamento, pratiquem ou deixem de praticar algum ato em razão do interesse público. A forma como o tributo é concebido e será utilizado é que definirá qual a finalidade que lhe é preponderante. Importante destacar que a finalidade é apenas preponderante, pois uma finalidade não atua de modo isolado da outra. O que, na verdade, ocorre é uma maior produção dos efeitos de um viés do que de outro, de acordo com as características que lhe foram atribuídas⁹¹.

Corroborando essa ideia, Sophia Nóbrega Câmara Lima⁹² afirma que “a função extrafiscal coexiste com a função fiscal da norma tributária, prevalecendo uma ou outra função de acordo com a opção política adotada por aquele que detém o poder soberano”.

Para explicar e exemplificar a extrafiscalidade, João Marcelo Rocha⁹³ ensina:

“Tem o Poder Público de modo geral o dever de defender e preservar o meio ambiente (CF. art. 225). Podem e devem as esferas tributantes usar seus tributos com essa finalidade, mediante, por exemplo, reduções em casos de comportamentos do contribuinte que sejam afinados com essa defesa ou preservação, tais como: IPVA mais barato para os veículos que usarem combustíveis menos poluentes; IPTU menor para quem preserva áreas verdes, taxa de coleta domiciliar de lixo que

⁹⁰ ROCHA, João Marcelo. Op. cit. p.120.

⁹¹ LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. Op. cit.

⁹² LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. Op. cit.

⁹³ ROCHA, João Marcelo. Op. cit. p.119.

estimule a reciclagem e a menor produção de resíduos sólidos; redução de IPI e de ICMS sobre eletrodomésticos que consumam menos energia, etc.”

Nos exemplos apresentados pelo autor, temos, além do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que é classificado como tributo extrafiscal, quatro tributos usualmente classificados como tributos fiscais: o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Serviços de Comunicação de Qualquer Âmbito (ICMS) e uma taxa. Muito embora a classificação dos quatro últimos tributos seja normalmente de tributos fiscais, as características apresentadas nos exemplos levam a concluir que houve a intenção do legislador de estimular comportamentos que se coadunam com o interesse público, com o objetivo de se alcançar um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Diante disso, nesses casos apresentados, pode-se dizer que os tributos em questão têm características extrafiscais.

Em resumo, apresentamos as palavras de João Marcelo Rocha⁹⁴ que, pela clareza, merecem ser reproduzidas:

“Podemos dizer então que, na fiscalidade, o tributo satisfaz necessidades públicas pelo lado da despesa estatal, na medida em que possibilita sua realização com o suprimento de dinheiro. No terreno da fiscalidade, busca-se dinheiro para essa satisfação. Na extrafiscalidade, a necessidade ou interesse público são buscados pelo lado da própria receita. Ou seja, a própria carga tributária induz esse ou aquele tipo de conduta que vai ao encontro do interesse público. No terreno da extrafiscalidade, busca-se um comportamento das pessoas ou dos agentes econômicos.

Podemos, então, esboçar definições.

Fiscalidade é o termo que designa a circunstância de que determinado tributo ou aspecto dele visa especificamente à obtenção de recursos financeiros.

Extrafiscalidade é o termo que designa a circunstância de que determinado tributo ou aspecto dele, com o próprio ônus financeiro posto sobre o contribuinte, visa especificamente ao estímulo ou desestímulo de comportamentos, com vistas à realização de um objetivo político previsto no ordenamento jurídico, como o controle da economia, a ocupação racional do solo, a proteção ao meio ambiente, etc.”

⁹⁴ ROCHA, João Marcelo. Op. cit. p.119-120.

Por tudo que foi exposto, pode-se concluir que a extrafiscalidade é justamente a característica que leva à possibilidade de o Poder Público, em determinadas situações e em busca de determinados objetivos, conceder incentivos fiscais.

Conforme a lição de Gilson Bomfim⁹⁵,

“Muito embora não se resuma aos benefícios e incentivos tributários, é nesse campo, sem dúvida nenhuma, que a extrafiscalidade se revela em termos mais significativos e frequentes, valendo-se o Estado, cada vez mais, do recurso ao não imposto ou ao menos imposto como forma de condicionar os comportamentos econômicos e sociais dos contribuintes.”

Não há dúvidas de que os incentivos tributários afetam a receita pública⁹⁶, pois é uma renúncia de recursos financeiros a que o Estado teria direito em função da lei. Mesmo que a renúncia de recursos tenha como objetivo final estimular ou desestimular comportamentos de interesse do Estado em busca de atender um bem maior (o interesse público), em razão de sua importância, em termos de montante que pode deixar de ser arrecadado, o legislador estabeleceu critérios para a sua concessão através da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Cabe ressaltar que, como ensina André Folloni⁹⁷, “a instituição de tributação extrafiscal é feita como meio para atingir determinadas finalidades – que serão legítimas à medida que encontrem amparo constitucional”. Os comportamentos induzidos ou desencorajados devem ter por base o princípio da supremacia do interesse público que, nas palavras de Maria Sylvania Di Pietro⁹⁸, “inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda sua atuação”.

⁹⁵ BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit p. 55.

⁹⁶ Ibidem. p. 57.

⁹⁷ FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**. Revista Direito GV, [S.l.], v. 10, n. 1, jan. 2014. p. 201-220. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282>>. Acesso em: 15 nov. 2018. p. 212.

⁹⁸ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito administrativo**. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 68.

Ainda sobre instituição de tributação extrafiscal, de acordo com André Folloni⁹⁹, “trata-se da adoção de meios, na legislação infraconstitucional, para a consecução de fins prescritos em princípios constitucionais, devendo haver suficiente e demonstrada relação meio-fim”.

Essa necessária relação entre os meios utilizados e os fins almejados é que leva à possibilidade de controle de validade das normas de tributação com finalidade extrafiscais através da análise da proporcionalidade. Dessa forma, “a tributação extrafiscal será válida se, além de outros requisitos, resistir ao teste da proporcionalidade”¹⁰⁰. O autor reforça que “a doutrina não titubeia em afirmar a proporcionalidade como um dos critérios de medida da validade da tributação extrafiscal”¹⁰¹. O controle de proporcionalidade compreende a verificação da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Assim, conclui Folloni que “dizer que a tributação extrafiscal precisa respeitar a proporcionalidade – em sentido amplo de postulado normativo – equivale a dizer que ela só é cabível quando for adequada, necessária e proporcional – em sentido estrito”¹⁰².

De forma sucinta, a verificação da proporcionalidade é a aferição para constatar se o incentivo dado pelo Estado tem aptidão para estimular ou desestimular as condutas e atingir os fins que se pretende, com o menor ônus possível para a sociedade como um todo.

Por fim, em relação à extrafiscalidade, é interessante notar que no Direito Português, a definição de benefício fiscal está prevista no artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 215 / 89, “Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”¹⁰³. Com essa definição, fica claro

⁹⁹ FOLLONI, Op. cit. p. 212.

¹⁰⁰ Ibidem. p. 212.

¹⁰¹ Ibidem. p. 213.

¹⁰² Ibidem. p. 213.

¹⁰³ PORTUGAL. Decreto-Lei nº 215 / 89. Estatuto dos Benefícios Fiscais. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/view?cid=115961077>. Acessado em 20 out. 2018.

que o interesse público deve ser mais relevante que o montante que o Poder Público deixará de arrecadar com a medida.

Nesse sentido, de utilização da extrafiscalidade para alcançar objetivos relevantes, André Folloni afirma que a “extrafiscalidade não pode ser usada à toa. Ela deve ser usada para a promoção, apenas, dos fins constitucionais mais elevados. Dentre eles, por exemplo e sem dúvida, os fins socioambientais e de sustentabilidade da vida no planeta¹⁰⁴”.

Conforme já salientado acima, na configuração atual do Estados democráticos, na qual existem diversos direitos fundamentais, de diversas gerações¹⁰⁵, surgem novas funções de responsabilidade do Estado, que deve garantir a efetivação dos direitos fundamentais dos indivíduos. Nesse quadro, as normas tributárias deixam de ser mero meio de carrear recurso para os cofres do Estado para custear suas despesas e passam a servir também como instrumentos para a realização das funções estatais¹⁰⁶. Sendo essa instrumentalização concretizada principalmente através da utilização dos benefícios fiscais como forma de indução de comportamentos.

3.4 Benefícios fiscais

Em relação ao tema fiscalidade e extrafiscalidade não há discordâncias significantes na doutrina e os diversos autores convergem em suas opiniões sobre conceitos, finalidades, efeitos, utilidade, etc. Entretanto, em relação ao tema benefícios fiscais o mesmo não ocorre. Os doutrinadores divergem em muitos pontos acerca desse assunto, a começar pela definição e classificação dos institutos.

¹⁰⁴ FOLLONI, André. Op. cit. p. 218.

¹⁰⁵ MORAES, Alexandre de. Op. cit. p. 61.

¹⁰⁶ BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit. p. 60.

Gilson Bomfim¹⁰⁷ afirma que o tema não tem recebido a atenção devida por parte da doutrina nacional e que esse fato pode ser notado pelo número reduzido de obras publicadas acerca desse tópico. Para ele, essa falta de interesse pelo assunto tem “contribuído para o tímido desenvolvimento da matéria, levando, muitas vezes, à utilização indiscriminada de termos com significados distintos e confusões terminológicas”. O Professor Sergio André Rocha, ao prefaciar a obra¹⁰⁸ de Gilson Bomfim afirma que “a separação científica entre Direito Financeiro e Tributário trouxe sérias implicações que hoje se fazem sentir”. Para ele, o “Direito Tributário, que no passado foi apenas um capítulo do Direito Financeiro, emancipou-se com tanta força que relegou este último a segundo plano”. Por essa razão, verifica-se que poucas são as obras que se dedicam à análise de temas de Direito Financeiro, enquanto pode ser notado que a produção científica e profissional sobre o Direito Tributário aumentou na última década.

A utilização de benefícios fiscais é tão antiga quanto os próprios tributos e há registros do uso de benefícios fiscais no antigo Egito. Entretanto, o estudo jurídico desse instituto ainda é incipiente¹⁰⁹.

Uma das grandes divergências entre os autores é acerca da definição, do alcance e da identificação do instituto.

A doutrina e a legislação brasileira utilizam diversas expressões como “benefícios fiscais”, “privilégios fiscais”, “incentivos fiscais”, “alívio fiscal”, “desoneração tributária”, “favores fiscais”¹¹⁰, “isenções”, “benefícios tributários”, “incentivos tributários”, “gastos

¹⁰⁷ BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit. p. 55.

¹⁰⁸ Ibidem. p. 1-2.

¹⁰⁹ HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/D.2.2009.tde-15062011-153003. Acesso em: 2018-09-17. p. 11-12.

¹¹⁰ A redação do artigo 1º da LC 24/75 prevê: “Art. 1º (...) Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: (...) 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;”. BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 01 nov. 2018.

tributários”¹¹¹, entre outras tantas, ora como se fossem sinônimas, ora como tendo abrangências diversas^{112 113}. Elcio Henriques¹¹⁴ destaca que o próprio Superior Tribunal de Justiça não dispensa o tratamento adequado à conceituação da expressão “benefício fiscal”, pois pode ser observado, em diversos acórdãos, que os termos “incentivo fiscal”, “incentivo”, “benefício fiscal” e “isenção” são empregados como sinônimos.

Na opinião de Elcio Fiori Henriques¹¹⁵, não existe no Brasil um conceito satisfatório de “benefício fiscal”, “uma vez que o próprio Governo federal ainda não apresenta uma definição rigorosa e consistente para o instituto”.

Além disso, o texto constitucional não contém uma definição criteriosa e utiliza-se de várias expressões para se referir a benefício fiscal, sendo este instituto mencionado com a utilização das expressões benefícios fiscais, incentivos fiscais ou outras expressões de sentido semelhante e, por vezes, sendo mencionado através da enumeração de institutos que tradicionalmente são reconhecidos pela doutrina por integrarem o próprio conceito de benefícios fiscais como subsídio, isenção, anistia, redução da base de cálculo, entre outros¹¹⁶. Como exemplos, podemos citar o parágrafo 6º do artigo 165 da Constituição Federal que exige: “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

Um segundo caso é parágrafo 6º do artigo 150 que exige que “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão,

¹¹¹ BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit. p. 55.

¹¹² Ibidem. p. 55-56.

¹¹³ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit. p. 12.

¹¹⁴ Ibidem. p. 12. nota 6.

¹¹⁵ Ibidem. p. 4.

¹¹⁶ Ibidem. p. 80-81.

relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica (...). Outros exemplos podem ser citados como o parágrafo 3º do artigo 195; a alínea “g” do inciso XII do parágrafo 2º do artigo 155 e outros.

Por isso, em sua obra, Elcio Fiori Henriques adota, com algumas críticas¹¹⁷, o conceito apresentado nos parágrafos 1º e 3º do artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF)¹¹⁸ que preveem:

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:

(...)

“§ 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.

(...)

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

A crítica apresentada pelo autor diz respeito ao uso da expressão “renúncia”, no início do parágrafo 1º, para definir os benefícios fiscais. Como o caput do artigo utiliza a expressão “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”, já ocorreria aí uma definição de que o conceito de “renúncia de receita” se refere ao efeito financeiro da concessão de benefícios fiscais (menos recursos financeiros ingressando no erário). Assim, conclui Henriques que o conceito apresentado pelo parágrafo 1º do artigo 14 é o de benefícios fiscais e não o de renúncias de receitas, pois estas últimas são

¹¹⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit. p. 96-98.

¹¹⁸ BRASIL. 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_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 01 nov. 2018.

decorrentes dos benefícios. Além disso, o dispositivo legal, após utilizar a expressão “a renúncia compreende”, apresenta apenas um rol exemplificativo de benefícios fiscais dos quais decorrem renúncia de receita. Ou seja, o autor afirma que a lei utiliza a expressão “renúncia de receita” (que é a consequência) e diz que ela compreende uma série de institutos que são na verdade a causa da “renúncia de receita”. Já em relação aos outros institutos não expressamente citados, a lei estabelece o critério de sua identificação, que é através da necessidade de que ocorra um “tratamento diferenciado” em relação à previsão geral da norma tributária, restrito a um determinado grupo (de contribuintes ou fatos geradores) para que seja classificado como benefício. Logo, para a sua identificação é necessário que esteja previsto o afastamento da regra geral de tributação que é exatamente uma das condições para a caracterização dos benefícios fiscais.

Na visão de Gilson Bomfim, o que contribui para a confusão terminológica e o pouco rigor técnico que se observa na utilização dos conceitos é a falta de uma definição legal acerca dos incentivos tributários¹¹⁹. Além disso, o autor considera como sendo muito provável a associação do sentido dado à palavra “fiscal” nas Ciências Econômicas à utilização tradicionalmente feita do termo “benefício fiscal” sem muito critério, abrangendo tanto os institutos que o autor denomina de “benefícios tributários” e “incentivos tributários” (que para ele são espécies do gênero “desoneração tributária”), quanto os institutos denominados de “benefícios e incentivos financeiros e creditícios”. Pois, nas Ciências Econômicas o termo “fiscal” envolve tanto o significado de questões ligadas às receitas quanto às despesas.

Segundo a classificação adotada por Bomfim, de forma simplificada, pode-se separar as desonerações tributárias dos benefícios e incentivos financeiros e creditícios.

Desonerações são classificadas como gênero do qual fazem parte as espécies benefícios tributários e incentivos tributários. Para a sua caracterização, é necessária a não aplicação de uma regra geral de tributação, por parte do Estado, para um determinado grupo (seja de contribuintes específicos, seja de fatos geradores específicos). Além disso, é necessário que

¹¹⁹ BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit. p. 10.

essa não aplicação de regra geral ocasione o não ingresso nos cofres públicos de uma receita que seria esperada em situação normal, ou seja, ocasione uma perda de arrecadação.

Exemplificando: há uma regra geral tributária que cria uma determinada hipótese de incidência. Ocorrendo efetivamente o fato gerador da incidência do tributo, o contribuinte deverá recolher aos cofres públicos um montante X. Há também a previsão de uma exceção que prevê que o valor do tributo a pagar será menor em determinadas situações. Com isso, ocorrendo o fato gerador do tributo, se a situação prevista para a aplicação da exceção também estiver presente, o contribuinte deverá recolher um valor menor que X (previsto na regra geral) e, portanto, haverá uma entrada de recursos menor que a que ocorreria caso fosse aplicada a regra geral.

Esse não ingresso de recursos ou perda de arrecadação é justamente a característica que, nessa classificação, diferencia as desonerações tributárias dos benefícios e incentivos financeiros¹²⁰. O que caracteriza esses dois últimos institutos é a criação de uma despesa para o Estado. Ou seja, as desonerações tributárias (benefícios e incentivos tributários) atuam no campo das receitas, reduzindo o ingresso de recursos. De outro lado, os benefícios e incentivos financeiros atuam no campo das despesas, aumentando as despesas do Estado.

Gilson Bomfim entende que essa separação e diferenciação entre os dois grupos é muito importante, apesar de não ser comum na doutrina que, muitas vezes, utiliza as expressões benefícios fiscais e incentivos fiscais de forma indiscriminada para referir-se tanto às desonerações fiscais, quanto aos benefícios e incentivos financeiros. Como já salientado anteriormente, essa confusão pode ser decorrente do fato de que as Ciências Econômicas utilizam o termo “fiscal” para referir-se a questões tanto do campo das despesas, quanto do campo das receitas. Como os dois grupos descritos (desonerações tributárias e benefícios e incentivos financeiros) estariam relacionados a esses campos (receitas e despesas respectivamente), pode ser esse um dos motivos¹²¹ para a ampla e indiscriminada utilização das expressões contendo o termo “fiscais”.

¹²⁰ BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit. p. 61.

¹²¹ Ibidem. p. 61.

Em relação ao grupo das desonerações tributárias, a diferença apresentada pelo autor é que na espécie “incentivo tributário” a desoneração ocorre com a materialização da extrafiscalidade através da indução feita pelo Estado para que o contribuinte, praticando ou abstendo-se de praticar determinada conduta, adote um determinado comportamento que seja relevante para concretização dos objetivos mais importantes para a sociedade. Em troca dessa adoção de comportamento desejado, o Estado deixa de aplicar a regra geral de tributação, reduzindo, assim, o tributo que o contribuinte deve recolher. Nos incentivos tributários, o objetivo é estimular ou fomentar situações futuras para que, quando vier a ocorrer o fato gerador, possa ser submetido não à regra geral, mas à sua exceção.

Na espécie “benefício tributário”, também ocorre a extrafiscalidade e uma desoneração do contribuinte pela não aplicação da regra geral de incidência do tributo que acarreta uma diminuição de ingresso de receitas. Ou seja, nessa espécie também há um tratamento diferenciado que se caracteriza como exceção à regra geral de cobrança do tributo. Mas, neste caso, não ocorre uma indução de comportamento por parte do Estado. O que ocorre é que o Estado procura “aliviar ou mitigar situações adversas ou dificuldades enfrentadas por determinados contribuintes”¹²². Por isso, alguns autores chamam os benefícios tributários de “alívios tributários” ou de “*tax relief*”¹²³. Os benefícios tributários estão voltados a situações já consumadas, ou seja, voltados ao passado, pois os fatos geradores já ocorreram e o que o Estado tenta é oferecer um alívio para o contribuinte. Como exemplo de benefício tributário, Bonfim apresenta a isenção de imposto de renda concedida aos rendimentos de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social às pessoas com mais de 65 anos.

Resumindo a diferença entre as espécies de desonerações tributárias, o autor, citando José Casalta Nabais, afirma:

¹²² BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit. p. 64.

¹²³ Ibidem. p. 64.

“os incentivos (benefícios fiscais dinâmicos ou estímulos fiscais)¹²⁴ visam estimular, fomentar ou incentivar determinadas atividades, estabelecendo uma relação de causa e efeito entre as vantagens atribuídas e as atividades estimuladas; enquanto que os benefícios não visam estimular ou fomentar certa conduta, mas tão-somente beneficiar determinado comportamento ou situação por razões superiores de ordem política, econômica, social, cultural ou religiosa”

Frise-se: enquanto os benefícios tributários dirigem-se a situações já consumadas ou passadas, os incentivos objetivam estimular ou fomentar situações futuras que se pretende influenciar fiscalmente. Dito de outra forma: os incentivos tributários são um “ante”, que pretende, dentro de uma relação de causa e efeito, determinar um “post”, que é a situação que se deseja no futuro.”¹²⁵

Para este trabalho especificamente, as desonerações que interessam são aquelas classificadas por Gilson Bomfim como sendo incentivos fiscais. Mas, a expressão “benefícios fiscais será também utilizada como sinônimo e, quando for o caso, de forma ampla, nos moldes adotados por Elcio Fiori Henriques. Da mesma forma, os “benefícios ou incentivos financeiros”, as subvenções (Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, artigo 12, § 3º)¹²⁶, os subsídios ou quaisquer outros institutos que estejam relacionados ao campo das despesas públicas não serão objeto de discussão, exceto no que diz respeito à uma rápida comparação com os benefícios fiscais, quando for necessário para que o assunto seja melhor esclarecido.

Para finalizar, cabe ressaltar que conforme já foi exposto anteriormente, os benefícios fiscais necessariamente exigem a não sujeição do contribuinte à regra geral de tributação e, em decorrência disso, deixa de ocorrer o ingresso de uma parcela dos recursos financeiros que deveriam entrar para as burras do Estado, caso não houvesse a exceção. Ou seja, há uma previsão legal de tratamento tributário menos gravoso e, em consequência disso, um recolhimento menor de tributos.

¹²⁴ Interessante notar que o autor acaba por utilizar a denominação “benefícios fiscais dinâmicos” e a denominação “estímulos fiscais”, que pela presença da palavra “fiscais”, a princípio deveriam ser por ele rejeitadas para não incorrer no erro apontado por ele em relação às imprecisões terminológicas.

¹²⁵ BOMFIM, Gilson Pacheco Op. cit. p. 64.

¹²⁶ “§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.” BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 08 out. 2018.

O valor do benefício dado aos contribuintes corresponde exatamente ao valor que o Estado deixa de arrecadar. Nas palavras de Elcio Fiori Henriques, ocorre “o empobrecimento do Estado na exata proporção do enriquecimento do contribuinte”¹²⁷. Com isso, os benefícios fiscais ganham importância para o Direito Financeiro, pois, apesar de não serem, de fato, despesas do Estado, acabam por ter o mesmo efeito prático de despesas efetivas, mais especificamente de subvenções, pois nelas (subvenções) não há uma contraprestação em forma de bens ou serviços. O resultado financeiro para o Estado e para o particular são os mesmos nas subvenções e nos benefícios fiscais.

A redução da receita provocada pelos benefícios fiscais, ou seja, a expressão financeira dos benefícios, recebeu de Stanley Surrey o nome de “*tax expenditure*” que a doutrina brasileira traduziu para “despesa tributária” ou “gasto tributário”, “gastos fiscais”, “despesas fiscais”, “renúncia de receita”, “renúncia fiscal”, dentre outros termos. A Receita Federal do Brasil, desde 2004, utiliza a expressão “gasto tributário” para fazer referência aos custos decorrentes de benefícios e incentivos tributários¹²⁸.

É claro que não ocorre um repasse direto de recursos ao particular, mas de forma indireta. Os efeitos são os mesmos que ocorreriam caso o Estado arrecadasse o valor integral do tributo e, em seguida, devolvesse para o particular a exata parcela referente ao benefício. É como se fosse criado um “gasto virtual”, chamado de gasto tributário ou de renúncia de receita, que existiria se essa operação de recolhimento do tributo e a sua restituição ao contribuinte de fato ocorresse¹²⁹.

Aqui deve ser feita uma observação. Benefícios fiscais não se confundem com gasto tributário, pois este é apenas o valor dos efeitos financeiros causados pelos benefícios fiscais. É a medida das receitas que foram perdidas.

¹²⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit. p. 12.

¹²⁸ BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit. p. 86.

¹²⁹ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit. p. 31-32.

No final dos anos 60 do século XX, os Estados Unidos da América enfrentaram uma crise que provocou aumento de inflação, decorrente do grande gasto com benefícios sociais e os custos da Guerra do Vietnã. Foi criada uma comissão para apresentar soluções possíveis para a crise. Ao final dos trabalhos, o governo americano decidiu pelo aumento de 10% na alíquota do imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas. O descontentamento com a medida foi muito grande e a população desejava uma reforma fiscal. Novamente foi criada uma comissão para analisar a situação e concluíram que a comissão anterior tinha cometido o erro de fazer uma análise do problema apenas pelo lado do orçamento público, considerando receitas e despesas. Não levaram em consideração o impacto causado pelos incentivos fiscais na arrecadação. A nova comissão passou a analisar então os efeitos dos benefícios e descobriu que no sistema tributário do país havia uma grande quantidade de benefícios tributários sobre os quais pouco se conhecia. Nesse cenário é que nasce o conceito de “gasto tributário”. Foi constatado pelos estudiosos que, apesar de não se caracterizarem como despesas, os benefícios acabavam por afetar o caixa do Estado como se fossem e criavam o efeito de um gasto que não era medido de forma precisa. Ao final dos trabalhos, foi estimado uma perda de receita de 65 milhões de dólares com a concessão de benefícios fiscais, correspondentes a um quarto do orçamento federal da época¹³⁰.

As desonerações tributárias não estão sujeitas a um controle legislativo prévio que consiga quantificar o valor exato de quanto o Estado deixará de arrecadar¹³¹, pois como já explicado, tratam-se de leis que estabelecem benefícios para estimular situações futuras e, em regra, não há como ter certeza, *a priori*, se os contribuintes desejarão aderir à norma. Assim, o máximo que se pode obter antes da aprovação legislativa da lei que instituirá o benefício é uma estimativa de valor. Com isso, não há uma verdadeira aprovação pelos representantes do povo do verdadeiro valor que está deixando de ser agregado ao patrimônio público para integrar o patrimônio dos particulares.

¹³⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit. p. 26-30.

¹³¹ Ibidem. p. 22.

Além disso, diversos benefícios são criados sem um prazo fixo de vigência, transformando-se em benesses eternas que dificilmente serão excluídas do ordenamento jurídico, seja por não haver uma quantificação adequada de quanto o Estado deixa de arrecadar, seja porque, diferentemente das despesas, os benefícios não necessitam passar por uma revisão e aprovação periódica orçamentária. Ou, ainda, porque os legisladores não querem assumir o ônus de aprovarem leis que acabam com os benefícios já instituídos¹³².

Apesar dos efeitos financeiros dos benefícios serem idênticos aos das subvenções, estas últimas têm que passar pela aprovação legislativa anualmente e seus valores devem ser determinados, o que leva a um controle maior e a uma escolha por parte dos representantes do povo se aquela destinação orçamentária é mais importante do que outra para ser aprovada, considerando que há um limite orçamentário para as despesas. Já os benefícios fiscais, por serem aprovados apenas quando de sua instituição e por não terem os seus valores efetivos apurados, acabam por conduzir ao que Elcio Henriques chama de “oportunismo fiscal”, configurando-se em “um mecanismo muito “conveniente” para se evitar o processo orçamentário, comprometendo a submissão legal do gasto público”¹³³.

Considerando que o efeito dos benefícios sobre o fluxo de caixa é favorável aos contribuintes, tornam-se muito atraentes para grandes grupos econômicos e acabam por levá-los a tentar aumentar seus benefícios, criando um “canal aberto” para a corrupção¹³⁴, nas palavras de Elcio Henriques. Outro efeito adverso dessa atração de grandes contribuintes pelos benefícios fiscais é a enorme proliferação de regras de tributação especiais que surgem para tentar atender aos interesses desses contribuintes. Com isso, ocorre um desvirtuamento da finalidade das normas extrafiscais que, na mais pura concepção da extrafiscalidade, deveriam existir para atender aos interesses da coletividade. Além disso, como bem pontua o autor citado, essa proliferação exuberante de normas tributárias especiais (como pode ser notado facilmente no caso do Estado do Rio de Janeiro) torna o “sistema tributário ineficiente

¹³² HENRIQUES, Elcio Fiori Op. cit. p. 23.

¹³³ Ibidem. p. 25.

¹³⁴ Ibidem. p. 25.

e complexo, acarretando custos de conformidade para o contribuinte” e acarreta “diversas dificuldades para a administração do sistema tributário pelas Autoridades Fiscais”, além de gerar altos custos de fiscalização e de administração da arrecadação¹³⁵.

4 BENEFÍCIOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O Estado do Rio de Janeiro ao longo de décadas tem criado benefícios fiscais com diversas intenções. Alguns desses benefícios foram instituídos por lei (como determina o texto constitucional) e outros por decreto, contrariando o que estabelece o artigo 150, parágrafo 6º¹³⁶ da Constituição Federal.

Diversos desses benefícios foram concedidos na lógica do que tem sido chamado de “guerra fiscal”, que é exatamente o que o legislador constituinte pretendia evitar com a inclusão da determinação contida no art. 155, § 2.º, XII, alínea g do texto constitucional. Essa prática de criação de benefícios fiscais sem a devida aprovação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) tem sido adotada por diversos Estados da federação e pelo Distrito Federal. Essa prática levou a uma série de questionamentos judiciais quanto à validade dos atos praticados por diversos Estados.

Para tentar pôr fim a essas contendas, foi firmado pelo CONFAZ o Convênio ICMS nº 190/17, de 15 de dezembro de 2017, que concedeu anistia e remissão aos créditos tributários que são decorrentes de benefícios concedidos sem prévia autorização de convênio do CONFAZ.

Para a concretização dos efeitos do Convênio, os entes da federação devem publicar uma relação com todos os atos normativos que estavam vigentes ou não vigentes em agosto de 2017 e que concederam benefício de ICMS sem autorização do CONFAZ.

¹³⁵ HENRIQUES, Elcio Fiori. Op. cit. p. 26.

¹³⁶ “Art. 150 (...) § 6º 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.”

Para que os benefícios mantenham a sua validade, os Estados e o Distrito Federal devem providenciar a reinstauração de cada uma das normas até o final do ano de 2018.

Diante disso, o Estado do Rio de Janeiro reinstaurou os benefícios fiscais através do Decreto nº 46.409 de 30 de agosto de 2018. A seguir serão analisados alguns dos atos normativos citados no anexo único desse decreto e será analisada a existência de alguma previsão que sirva para estimular a manutenção de meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Lei estadual nº 2.657/96

O artigo 14, inciso XV, dessa lei prevê uma alíquota menor para os produtos que visem à defesa do meio ambiente, nos seguintes termos:

“Art. 14. A alíquota do imposto é:

(...)

XV - Em operações com máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos, destinados à implantação, ampliação e modernização de unidades industriais ou agroindustriais, e visem à incorporação de novas tecnologias, à desconcentração industrial, à defesa do meio ambiente, segurança e saúde do trabalhador e à redução das disparidades regionais: 12% (doze por cento).

O Decreto Estadual nº 24.498/98, vigente a partir de 21.07.1998, regulamentou a aplicação da alíquota deste inciso e fez a seguinte previsão:

“Art. 1.º A autorização para aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) de que trata o inciso XV do artigo 14 da Lei nº 2.657/96 efetivar-se-á através de requerimento do interessado dirigido à Secretaria de Estado de Fazenda, relacionando as máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos destinados a implantação, ampliação, modernização ou realocação de indústria ou agroindústria.

(...)

Art. 2.º Apresentado o requerimento, proceder-se-á exame preliminar para verificar se o pedido está enquadrado em qualquer das seguintes hipóteses que visem à:

I - incorporação de novas tecnologias;

II - desconcentração industrial;

III - defesa do meio ambiente;

IV - segurança e saúde do trabalhador; ou

V - redução das disparidades regionais.

(...)

Art. 4.º A Secretaria de Estado de Fazenda acompanhará a implementação e o cumprimento das obrigações que incumbirem à unidade industrial ou agro-industrial e ao fornecedor como decorrência da concessão do benefício, podendo declará-la nula ou revogada em caso de descumprimento das obrigações assumidas para a concessão.”

Nota-se, portanto, que há alguma intenção de que ocorra um controle efetivo do atendimento do contribuinte à vontade do legislador, levando à perda do benefício de utilização da alíquota menor caso seja constatado que há alguma irregularidade. Entretanto, não há qualquer regulamentação sobre uma melhor descrição dos bens objeto do benefício, de limites de atuação das autoridades e competência das autoridades e outras questões que podem levar à judicialização da questão, caso algum contribuinte venha a ser excluído do benefício.

Lei estadual nº 4166/ 2003.

Essa lei criou a possibilidade de o Poder Executivo conceder incentivos fiscais a empresas do setor de reparação e construção naval e estabeleceu a limitação de que não pode ser concedido o benefício “à empresa que possuir passivos ambientais não equacionados no Estado”, nos seguintes termos:

“Art. 1º - Fica autorizado o Poder Executivo a conceder incentivos fiscais às empresas já instaladas e que venham a se instalar no Estado do Rio de Janeiro, voltadas para o Reparo e para a Construção Naval e Náutica, bem como aquelas Fabricantes de Equipamentos para a Indústria Naval, Náutica e Petrolífera.

(...)

§ 3º - Não será concedido qualquer incentivo à empresa que possuir passivos ambientais não equacionados no Estado.”

A lei traz a previsão de que o decreto do Governador a regulamentará e não traz qualquer previsão de penalidade, limites do benefício e nem a previsão das consequências que ocorrerão no caso de o beneficiário vir a causar danos ao meio ambiente.

Interessante notar que a atividade de reparação e construção naval tem alto potencial de causar danos ambientais. Mesmo assim, o legislador optou por não especificar de forma clara quais as obrigações do beneficiário e nem as atribuições das autoridades estaduais.

Lei estadual nº 4169/ 2003.

Esse ato normativo autoriza o Poder Executivo a conceder incentivos fiscais às indústrias de transformação e reciclagem de produtos plásticos que vierem a se instalar, em qualquer município situado na Baixada Fluminense. Essa lei apresenta a mesma característica da anterior: não há previsão de valores e, apesar de afirmar que não será concedido “qualquer incentivo à empresa que possuir passivos ambientais não equacionados no Estado” não traz previsão de punição ao beneficiário que vier a causar danos ao meio ambiente.

Lei estadual nº 4173/ 2003.

Essa lei cria o Programa de Fomento ao Comércio Atacadista e Centrais de Distribuição do Estado do Rio de Janeiro - Riolog e estabelece créditos presumidos e prazos maiores para o recolhimento do ICMS.

A questão ambiental é tratada no artigo 11 com a previsão de que o tratamento tributário privilegiado não se aplica ao contribuinte que tenha passivo ambiental. Não há previsão de como será feita a fiscalização. A princípio, isso é um grande problema, pois na Lei Complementar estadual 69/90, que trata das atribuições do Auditor Fiscal da Receita Estadual e da fiscalização e lançamento dos tributos estaduais, não há menção de que o Auditor Fiscal tem a atribuição de fiscalizar as questões ambientais. Assim, a tentativa de a autoridade fiscal afastar o uso da regra especial devido a questões ambientais e tributar as operações pela regra geral poderá levar o contribuinte a questionar a validade desses atos, por falta de previsão expressa desse poder. Deve ser lembrado que, como garantia ao contribuinte, a cobrança de

tributos é uma atividade plenamente vinculada¹³⁷, portanto, todas as atribuições e poderes da autoridade devem estar presentes em lei.

Lei estadual nº 4177/ 2003.

Essa lei dispõe sobre a concessão de benefícios fiscais para o setor de agronegócio e da agricultura familiar. Nela, há a previsão de vários benefícios (crédito presumido, redução de base de cálculo e isenções de ICMS). A previsão quanto à questão ambiental está no artigo 23 que afirma: “não poderão receber os benefícios previstos nesta Lei as empresas que tenham passivo ambiental”.

Mais uma vez pode ser notada a falta de preocupação do legislador em fazer a previsão de como será verificada a regularidade da relação do contribuinte com o meio ambiente e as punições cabíveis.

Lei estadual nº 4189/ 2003.

A proposta dessa lei é conceder incentivos fiscais às empresas que vierem a investir nas regiões norte-noroeste fluminenses, e dá outras providências.

A questão ambiental é tratada no parágrafo 4º do artigo 1º que a seguinte redação: “§ 4º - Não poderão receber os incentivos previstos nesta Lei as empresas que tenham passivo ambiental”. As observações feitas à redação da lei nº 4177/ 2003 acima podem ser repetidos em relação a esse diploma legal.

Decreto n.º 33.975 / 2003

¹³⁷ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 21 out. 2018.

Esse decreto concede isenção fiscal do ICMS na aquisição de máquinas e equipamentos de empresas do setor de construção naval.

O artigo 4º traz a seguinte redação:

“Art. 4.º Os benefícios tratados neste Decreto serão automaticamente cancelados, caso seus beneficiários incorram em qualquer infração à legislação tributária, ou a lei estadual autorizativa, hipótese em que tais contribuintes serão obrigados a recolher, dentro dos prazos legais, o ICMS devido nas operações realizadas.

Parágrafo único - Os benefícios previstos neste Decreto não serão concedidos àquelas empresas que possuem passivos ambientais não equacionados ou cujas instalações estejam em desconformidade com a legislação ambiental.”

Embora haja a previsão de cancelamento do benefício para as infrações à legislação que rege o benefício, a questão a ser considerada é novamente quanto à competência e o alcance da fiscalização do descumprimento do contribuinte em relação ao meio ambiente. O decreto fala em descumprimento das normas tributárias e, quanto a esse ponto, não há dúvidas que a atribuição é da Secretaria de Estado de Fazenda, através da atuação dos Auditores Fiscais. Mas, em relação às fiscalizações ambientais, a Lei Complementar Estadual não traz a atribuição específica para o Auditor exercer essa função.

Lei estadual nº 4321/ 2004.

Essa lei estadual autoriza o Poder Executivo de forma genérica a conceder benefícios fiscais para garantir o “crescimento da economia e garantir a competitividade do Estado do Rio de Janeiro com relação às demais unidades da federação”, conforme a redação de seu artigo 1º, que dispõe:

“Art. 1º - Fica o Poder Executivo autorizado a conceder incentivos fiscais a empresas fluminenses, de forma a proporcionar o crescimento da economia e garantir a competitividade do Estado do Rio de Janeiro com relação às demais unidades da federação.

§ 1º – Os incentivos de que trata o “caput” deste artigo, baseados no Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação - ICMS, compreendem:

- I - redução da base de cálculo;
- II - concessão de crédito presumido;
- III – diferimento;
- IV – isenção. (...)”

Em relação ao meio ambiente, a lei prevê:

“Art. 5º - As empresas interessadas na obtenção dos benefícios relacionados no art. 1.º desta Lei deverão apresentar, à Secretaria Executiva da Comissão de Avaliação de Incentivos Fiscais – CAIF, a que se refere o art. 8º, Carta-Consulta contendo informações detalhadas sobre o projeto a ser desenvolvido.

§ 1º - Somente poderão ser concedidos incentivos fiscais a empresas que comprovem:

(...)

II – não possuir passivos ambientais não equacionados no Estado; (...).”

Interessante notar que, apesar de trazer essa exigência em relação a passivos ambientais, a lei não traz mais explicações e nem prevê a fiscalização após a concessão do benefício. Interessante ainda perceber que o artigo 8º cria uma Comissão de Avaliação de Incentivos Fiscais, constituída por representantes de diversos órgãos e entidades, mas não traz uma previsão expressa de representante dos órgãos ambientais. Esse problema é ligeiramente amenizado pela previsão no parágrafo 1º do artigo 8º de que o “Presidente da Comissão de Avaliação poderá, eventualmente, solicitar pareceres técnicos de outros órgãos da administração pública (...) para colaborar na análise do pleito e emitir pareceres sobre temas específicos constantes dos projetos”¹³⁸.

Decretos n.º 36.448/ 2004, 36.451/ 2004 e 36.452/ 2004

¹³⁸ Art. 8º - Fica criada a Comissão de Avaliação de Incentivos Fiscais - CAIF, constituída pelos representantes dos seguintes órgãos e entidades: I - Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico e Turismo – SEDET; II - Secretaria de Estado de Energia, da Indústria Naval e do Petróleo – SEINPE; III - Secretaria de Estado da Receita – SER; IV - Secretaria de Estado de Finanças – SEF; V - Secretaria de Estado de Agricultura, Abastecimento, Pesca e Desenvolvimento do Interior – SEAAPI; VI - Secretaria de Estado de Planejamento, Controle e Gestão – SEPCG; VII - Companhia de Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio de Janeiro – CODIN; VIII – Secretaria de Estado de Trabalho e Renda; IX – Secretaria de Estado de Transportes; X – V E T A D O. XI – V E T A D O. § 1º - Além dos integrantes a que se refere o “caput” deste artigo, o Presidente da Comissão de Avaliação poderá, eventualmente, solicitar pareceres técnicos de outros órgãos da administração pública, direta ou indireta, ou convidar representantes de entidades privadas, para colaborar na análise do pleito e emitir pareceres sobre temas específicos constantes dos projetos. ESTADO do Rio de Janeiro, Lei nº 4321, de 10 de maio de 2004. Dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/e45fd2919749d2ae83256e920067deca?OpenDocument&Highlight=0,4321>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

Esses decretos trazem benefícios fiscais de redução de base de cálculo e crédito presumido. Cada decreto é direcionado a um segmento específico da economia e trazem características próprias na concessão dos benefícios, mas, em relação à proteção ao meio ambiente, os três trazem apenas a previsão genérica de que os benefícios não serão concedidos a contribuinte que “tenha passivo ambiental não equacionado junto aos órgãos estaduais competentes”.

O Decreto n.º 36.448 dispõe sobre tratamento tributário especial para as empresas do setor óptico, concedendo inexigibilidade de estorno de crédito, redução de Base de Cálculo e diferimento. A vedação à concessão do benefício a quem tenha pendências em relação ao meio ambiente está prevista no inciso V do artigo 8º.

No Decreto n.º 36.451 está previsto a concessão de crédito presumido, a inexigibilidade de estorno de crédito, o diferimento do pagamento e a redução de base de cálculo nas operações realizadas com determinados tipos de embalagem. A questão ambiental é tratada no artigo 8º, inciso V, com a mesma redação adotada no Decreto n.º 36.448.

O Decreto 36.452 prevê que a empresa industrial estabelecida no Estado do Rio de Janeiro que realizar operações de saída com produtos de uso doméstico relacionados nos capítulos 84 e 85 da NCM poderá utilizar crédito presumido de ICMS de forma que a carga tributária efetiva relativa às operações internas de saída seja equivalente ao percentual de 7%. A vedação à concessão do benefício por questões relacionadas ao meio ambiente tem exatamente a mesma redação dos outros dois decretos, estando descrita no inciso V do artigo 7º do decreto.

Novamente, a crítica a ser apresentada e que se aplica aos três decretos analisados, pois os artigos que tratam de meio ambiente possuem exatamente a mesma redação, é que não há previsão de sanções. Além disso, a previsão quanto à questão ambiental é muito ampla, permitindo uma interpretação extremamente subjetiva quanto ao alcance da norma.

Decreto n.º 41.596 / 2008

Esse decreto cria a possibilidade de concessão de tratamento tributário especial nas operações internas de empresas do setor de artefatos de joalheria e afins, estabelecendo um crédito presumido de modo que a incidência do tributo corresponda a 7,5% do valor da operação.

Os artigos 9º e 10 estabelecem:

“Art. 9.º Ao tratamento tributário especial concedido por este decreto não pode aderir o contribuinte que se enquadrar em qualquer uma das seguintes situações:

I - esteja irregular no Cadastro Fiscal do Estado do Rio de Janeiro;

II - tenha débito para com a Fazenda Estadual, salvo se suspensa sua exigibilidade na forma do art. 151 do Código Tributário Nacional;

III - participe ou tenha sócio que participe de empresa com débito inscrito na Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro ou com inscrição estadual cancelada ou suspensa em consequência de irregularidade fiscal, salvo se suspensa sua exigibilidade na forma do art. 151 do Código Tributário Nacional;

IV - tenha passivo ambiental não equacionado junto aos órgãos estaduais competentes.

Art. 10. Perderá o direito ao tratamento tributário especial, com a consequente restauração da sistemática normal de apuração do imposto, o contribuinte que, na vigência deste decreto, apresentar qualquer irregularidade com relação ao cumprimento das condições nele estabelecidas.”

A crítica a esse decreto é que, embora haja a previsão de perda do direito ao benefício em caso de descumprimento de qualquer uma das condições estabelecidas, mais uma vez não há uma clara definição das atribuições de cada autoridade pública na fiscalização das condições. Novamente há que se lembrar que a cobrança do tributo é uma atividade plenamente vinculada e, no caso de descumprimento da norma, a perda do benefício acarreta a cobrança integral do tributo. Essa falta de previsão legal poderá levar o contribuinte desenquadrado do benefício a questionar judicialmente a legalidade dos atos praticados.

Decreto n.º 45.450 / 2015

O decreto em análise concede tratamento tributário especial para empresa beneficiadora de aço em diversas etapas de produção, estabelecendo um crédito presumido que acarretará a

diminuição de imposto a pagar. Interessante notar que a atividade desempenhada pelo contribuinte que poderá aderir ao benefício tem alto risco de causar problemas ambientais. Entretanto, a questão ambiental é tratada apenas no artigo 5º que prevê:

“Art. 5.º Não poderá ser enquadrado no Tratamento Tributário Especial de que trata este Decreto o contribuinte que:

I - esteja irregular no Cadastro Fiscal do Estado do Rio de Janeiro;

II - tenha débito para com a Fazenda Estadual, salvo se suspensa sua exigibilidade na forma do art. 151 do Código Tributário Nacional;

III - participe ou tenha sócio que participe de empresa com débito inscrito na Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro ou com inscrição estadual cancelada ou suspensa em consequência de irregularidade fiscal, salvo se suspensa sua exigibilidade na forma do art. 151 do Código Tributário Nacional;

IV - esteja irregular ou inadimplente com parcelamento de débitos fiscais de que seja beneficiário no Estado do Rio de Janeiro, e

V - tenha passivo ambiental não equacionado junto aos órgãos estaduais competentes.”

Portanto, nesse decreto também há uma previsão sem muita clareza das obrigações do contribuinte e sem especificar as atribuições de cada autoridade estadual. Além disso, mesmo se tratando de uma atividade com alto potencial de causar danos ambientais, a previsão do artigo 5º aplica-se para o contribuinte conseguir a sua adesão ao benefício, mas não há previsão sobre as consequências dos danos ambientais que ocorrerem após a adesão.

Vários outros instrumentos normativos que fazem menção a questões ambientais são utilizados pelo Estado, mas esses atos normativos tratam de utilização de recursos do governo a título de empréstimo ou de subvenção e, portanto, não se enquadram no conceito de benefícios fiscais objeto desse trabalho. Como exemplo, podemos citar o Decreto n.º 24.584 de 14 de agosto de 1998, o Decreto n.º 24.857 de 26 de novembro de 1998, o Decreto n.º 24.858 de 26 de novembro de 1998, o Decreto n.º 24.859 de 27 de novembro de 1998, o Decreto n.º 24.862 de 30 de novembro de 1998, o Decreto n.º 24.863 de 30 de novembro de 1998, a Lei nº 4176, de 29 de setembro de 2003, a Lei nº 4181, de 29 de setembro de 2003 e tantos outros atos normativos semelhantes.

5 CONCLUSÃO

Por influência das conclusões a que chegaram os participantes da Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente Humano, no ano de 1972, em Estocolmo, que resultaram na produção de uma Declaração, na qual foram divulgadas orientações e princípios com o objetivo de proteger o meio ambiente e, como consequência, preservar todas as formas de vida no planeta Terra, a Constituição Federal de 1988 trouxe, pela primeira vez, a previsão do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Essa previsão contida no artigo 225 da Constituição Federal cria direitos e prevê deveres tanto para o Estado quanto para os particulares.

O Poder Público, para a realização das suas obrigações constitucionalmente estabelecidas pode atuar diretamente, através de seus agentes, ou atuar indiretamente, através da indução de comportamento da sociedade, estimulando atitudes desejadas e desestimulando atitudes indesejadas, sempre buscando o interesse coletivo.

Para custear suas despesas, de forma que consiga executar as suas obrigações, o Poder Público necessita arrecadar recursos. A parcela mais significativa das receitas do Estado é proveniente dos tributos, mais especificamente dos impostos.

Uma das formas que o Estado possui para atrair os particulares e conseguir que adotem o padrão de comportamento desejado é através da utilização do instituto da extrafiscalidade.

Considerando que os tributos possuem um alto impacto no orçamento, tanto das famílias, quanto das empresas, uma parcela da população estará disposta a aderir a padrões de comportamento desejado em troca de um alívio no pagamento de tributos.

Pelo lado estatal, a vantagem da adesão dos particulares aos comportamentos desejáveis deve causar um impacto tal que o dinheiro que deixa de ser arrecadado seja superado pelo que é obtido em termos de concretização de direitos, pois, caso contrário, é melhor que o Estado arrecade os recursos e atue de forma direta para executar suas obrigações.

A utilização do instituto da extrafiscalidade prevê o afastamento da regra geral de tributação e a utilização de uma regra mais vantajosa para o contribuinte. Em decorrência disso, há uma arrecadação menor de recursos. Apesar de não ser caracterizada como uma despesa propriamente dita, essa renúncia de recursos por parte do Estado tem um efeito semelhante a uma despesa que ocorreria caso o Estado arrecadasse o valor integral e, em seguida, devolvesse o dinheiro ao contribuinte.

Em relação às despesas, há um controle maior por parte do legislador, que deve aprovar anualmente o orçamento do ente estatal e destina os valores determinados para as despesas, realizando escolhas prioritárias, sabendo que o orçamento é limitado.

Conforme foi apresentado, o impacto com os benefícios fiscais não tem como ser corretamente estimado quando de sua criação, pois não há meios de se saber antecipadamente quantos contribuintes desejarão aderir ao benefício. Além disso, após a sua instituição, não há, em regra, um controle anual dos valores que o estado deixou de arrecadar e nem uma revisão da necessidade e vantagem da manutenção do benefício.

É importante salientar que a criação de benefícios traz outros efeitos além da diminuição da arrecadação, como a criação de uma legislação tributária mais complexa que prevê regras gerais e exceções a essas regras. Com isso, o custo para o Estado conseguir fiscalizar e arrecadar também são mais altos, pois precisa capacitar seus profissionais, utilizar sistemas mais complexos, criar novas formas de controle através de obrigações acessórias, etc. Além de causar um custo extra para os contribuintes se adequarem à nova legislação e acompanhar as suas atualizações.

Assim, podemos concluir que os benefícios fiscais que são criados sem o devido cuidado de se exigir do contribuinte uma efetiva mudança de comportamento, sem que, por exemplo, exija do contribuinte uma manutenção de meio ambiente equilibrado e que faça a comprovação desse fato, além de fazer com o Estado deixe de arrecadar um montante maior de tributo que poderia ser usado para custear as suas próprias atividades para efetivamente garantir um meio ambiente ecologicamente equilibrado, acaba por criar um maior custo para o Estado conseguir gerir a sua Administração Tributária e para conseguir arrecadar. Além disso,

acaba criando um custo maior para os contribuintes em geral para poderem acompanhar e se adequarem à atualização da tão extensa e complexa legislação tributária. Com isso, ao menos em tese, os benefícios assim concedidos parecem ser menos eficientes na concretização do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado do que se o Estado efetivamente arrecadasse o montante integral dos tributos e diretamente atuasse nas questões ambientais.

Na análise dos benefícios fiscais concedidos no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, foi verificado que as normas referentes à preservação ambiental são genéricas. Não há uma previsão clara de sanções para o descumprimento e, de forma geral, não há a previsão de qual órgão realizará a fiscalização específica para fins de utilização do benefício nem a periodicidade dessas fiscalizações.

Essas previsões com normas muito amplas, sem muita precisão nas obrigações que devem ser assumidas levam a uma possibilidade de questionamentos judiciais por parte dos contribuintes que forem desenquadrados dos benefícios fiscais. Além disso, existe a possibilidade de diversos contribuintes que não possuem o direito de usufruírem do benefício solicitarem judicialmente a sua utilização.

Não há dúvidas de que a utilização dos benefícios fiscais é de grande utilidade para o Estado na busca da realização de suas obrigações estabelecidas na Constituição Federal.

Entretanto, essa utilização deve ser feita com seriedade e responsabilidade, buscando-se efetivamente o bem comum. Caso isso não ocorra, poderemos estar diante de verdadeiras subvenções disfarçadas que, na verdade, tentam utilizar o instituto da extrafiscalidade para promover o enriquecimento de determinados grupos em detrimento do restante da população. Essa utilização arbitrária da extrafiscalidade pode ser mais vantajosa e tentadora para os governantes mal-intencionados porque, diferentemente do que ocorre nas subvenções, o valor destinado às empresas não fica claramente especificado, pois não entra na elaboração da peça orçamentária do ente estatal.

Sobre essa questão, o Prof. Sergio André Rocha¹³⁹. no prefácio do livro de Gilson Bomfim, apresenta um resumo que pela clareza merece ser reproduzido integralmente:

“Vê-se, assim, que uma das questões mais preocupantes no que se refere à justiça tributária é a exclusão indevida de contribuintes do esquema geral de tributação, questão que ganha tons dramáticos quando se está diante das desonerações extrafiscais.

É evidente que extrafiscalidade não pode ser sinônimo de arbitrariedade, e que qualquer desoneração de fundo extrafiscal tem que ter fundamento constitucional. Do contrário, temos a criação do que o nosso grande Professor Ricardo Lobo Torres denomina de privilégios fiscais odiosos.

Assim, é da maior relevância o controle das desonerações extrafiscais. No Brasil, país de grandes paradoxos, falar-se em lobby é motivo de grande censura social. Contudo, talvez não sejam muitos os países que tenham tantas intervenções na legislação tributária decorrentes de atuações, muitas vezes opacas, daqueles que têm acesso aos Centros de Poder.

O resultado de tal situação é uma legislação casuística, carregada de desonerações extrafiscais arbitrárias, verdadeiros privilégios odiosos, que sobrecarregam a massa de contribuintes, cujas conexões não permitem acesso aos ditos Centros de Poder.”

Pela análise dos benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro, verifica-se a necessidade, ao menos aparentemente, de se especificar de forma mais clara as obrigações do contribuinte em relação ao meio ambiente, estabelecer as sanções em caso de descumprimento das obrigações e estabelecer quem são as autoridades que deverão realizar as fiscalizações do cumprimento dessas obrigações. Além disso, parece ser útil a criação de mecanismos de controle do valor estimado da renúncia da receita por parte do Estado e a ampla divulgação desses valores para que cada cidadão possa acompanhar quanto de receita deixou de ingressar nos cofres do Estado para que façam uma análise das vantagens da manutenção desses benefícios.

¹³⁹ BOMFIM, Gilson Pacheco. Op. cit. p. 3-4.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES JUNIOR, Edson Camara de Drummond. **O direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e a sua devida proteção no ordenamento jurídico brasileiro.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 99, abr 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11363>. Acesso em 11 nov 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2009.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental.** 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **IPTU: Progressividade.** Revista de Direito Público, v.23, n.93, p.233-238, jan./mar., 1990, p.233.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** [atual: Misabel Abreu Machado Derzi]. Rio de Janeiro, Forense, 2004.

BELTRÃO, Antônio. **Manual de direito ambiental.** São Paulo: Método, 2008.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle.** Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2015.

BRANDÃO, Renata Figueiredo. **Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para sua instituição à luz da Constituição Federal de 1988.** 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/T.2.2013.tde-12022014-150245. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/pt-br.php>>. Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 nov. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 01 nov. 2018.

BRASIL. 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_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 01 nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 08 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 21 out. 2018.

BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Política Nacional do Meio Ambiente Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6938.htm>. Acesso em: 01 out. 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CONSELHO NACIONAL DO MEIO AMBIENTE-CONAMA, Resolução CONAMA nº 306, de 5 de julho de 2002 Publicada no DOU nº 138, de 19 de julho de 2002, Seção 1. Disponível em: <<http://www2.mma.gov.br/port/conama/legiabre.cfm?codlegi=306>>. Acesso em: 01 out. 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 68.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **O Ministério Público e a proteção ao meio ambiente**. Revista de informação legislativa, v. 21, n. 83, p. 385-400, jul./set. 1984, 07/1984. Disponível em<<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181554/000410512.pdf?sequence=3>>. Acesso em 30 set 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ESTADO do Rio de Janeiro. Lei nº 2657, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna1/menu_legislacao_decretos/DecretosTributaria?_afzLoop=3690251101328096&datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrlstate=zu6rs8z1o_118#capitulo_III>. Acesso em: 26 nov. 2018.

ESTADO do Rio de Janeiro. Lei nº 4166, de 26 de setembro de 2003. Autoriza o poder executivo a conceder incentivos fiscais para os fins que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/6abca47ef7c72d1083256db0005efbfc?OpenDocument&Highlight=0,4166>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

ESTADO do Rio de Janeiro. Lei nº 4169, de 29 de setembro de 2003. Autoriza o poder executivo a conceder incentivos fiscais para os fins que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/a70820d718eb875e83256db1006e6f5f?OpenDocument&Highlight=0,4169>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

ESTADO do Rio de Janeiro, Lei nº 4321, de 10 de maio de 2004. Dispõe sobre a concessão de incentivos fiscais e dá outras providências. Disponível em: <

<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/f25edae7e64db53b032564fe005262ef/e45fd2919749d2ae83256e920067deca?OpenDocument&Highlight=0,4321>>. Acesso em: 26 nov. 2018.

ESTADO do Rio de Janeiro, Decreto n.º 45.450 de 16 de novembro de 2015. Concede Tratamento Tributário Especial para empresa beneficiadora de aço em diversas etapas de produção, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna1/menu_legislacao_decretos/Decretos-Tributaria?_afLoop=3693849270473152&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC293926&_adf.ctrl-state=zu6rs8z1o_225>. Acesso em: 26 nov. 2018.

ESTADO do Rio de Janeiro, Decreto n.º 46.409 de 30 de agosto de 2018. Reinstituí os benefícios fiscais, previstos nos atos relacionados no anexo único, nos termos do convênio ICMS n.º 190/17. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-estadual-navigation/coluna1/menu_legislacao_decretos/DecretosTributaria?_afLoop=3690205651374693&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC330364&_adf.ctrl-state=zu6rs8z1o_81>. Acesso em: 26 nov. 2018.

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **Curso de direito ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Direito ambiental tributário**. 3ª ed. Ver., atual e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2010.

FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**. Revista Direito GV, [S.l.], v. 10, n. 1, jan. 2014. p. 201-220. ISSN 2317-6172. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/43565/42282>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

FRANÇA, Stephanie K. Guilhon. **Direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3209, 14 abr. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21468>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

GUERRA, Sidney. **Curso de direito ambiental**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. doi:10.11606/D.2.2009.tde-15062011-153003. Acesso em: 2018-09-17.

INSTITUTO Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. **Vocabulário Básico de Recursos Naturais e Meio Ambiente**. 2ª ed. Rio de Janeiro, 2004. Disponível em <<https://ww2.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/vocabulario.pdf>>.

LIMA, Sophia Nóbrega Câmara. **A extrafiscalidade à luz do direito constitucional brasileiro**. Boletim Científico: Escola Superior do Ministério Público da União, Brasília, a.

11, n. 39, jul./dez. 2012, Disponível em: <<http://bibliotecadigital.mpf.mp.br/bdmpf/handle/11549/7948>>. Acesso em: 2 nov. 2018.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013,

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31ª. São Paulo: Malheiros, 2014.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 7ª ed. São Paulo: RT, 2011.

MILARÉ, Édis. **Reação Jurídica à Danosidade Ambiental: Contribuição para o Delineamento de um Microsistema de Responsabilidade**. Tese de Doutorado, PUC-SP, 2016.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15ª ed., São Paulo: Atlas, 2004.

NEVES, Fábio. **Tributação ambiental – A proteção do meio ambiente natural**. São Paulo: Quarter Latin, 2012.

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

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 4ª. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 14ª ed., São Paulo: Método, 2015.

PORTUGAL. Decreto-Lei nº 215 / 89. Estatuto dos Benefícios Fiscais. Disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/view?cid=115961077>. Acessado em 20 out. 2018.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 10ª ed., São Paulo: Método, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2011. p. 41/42

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental. Extrafiscalidade e função promocional do direito**. 2ª triagem. Curitiba: Juruá Editora, 2007.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Legitimação dos direitos humanos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

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

WAINER, Ann Helen. **Legislação ambiental brasileira: evolução histórica do direito ambiental.** Revista forense, v. 88, n. 318, p. 19-26, abr./jun. 1992. Revista de informação legislativa, v. 30, n. 118, p. 191-206, abr./jun. 1993. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176003>. Acesso em 15 nov. 2018.