

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO AMBIENTAL**

LUIZ OTÁVIO DA SILVA

**A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA COMO
INCENTIVO FISCAL À SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL**

Manaus
2016

LUIZ OTÁVIO DA SILVA

**A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA COMO
INCENTIVO FISCAL À SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito Ambiental.

Linha de Pesquisa: Conservação dos Recursos Naturais e Desenvolvimento Sustentável.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Valmir César Pozzetti

Manaus
2016

Catálogo na fonte
Elaborada pela Universidade do Estado do Amazonas/UEA

S587e Silva, Luiz Otávio da
A extrafiscalidade do imposto de renda como incentivo fiscal à sustentabilidade ambiental / Luiz Otávio da Silva. – Manaus: Universidade do Estado Amazonas, 2016.
108 fls.: il; 30 cm

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas – UEA.

Orientador: Prof. Dr. Valmir Cesar Pozzetti

1. Extrafiscalidade. 2. Incentivo Fiscal. 3. Sustentabilidade.
I. Título.

CDU 349.6:336.22(043.3)

TERMO DE APROVAÇÃO

Luiz Otávio da Silva

A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA COMO INCENTIVO FISCAL À SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL

Dissertação aprovada pelo Programa de Pós-graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas, pela Comissão Julgadora abaixo identificada.

Manaus, 02 de março de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Valmir César Pozzetti (Orientador)
Universidade do Estado do Amazonas

Prof^a. Dr^a. Silvia Maria da Silveira Loureiro
Universidade do Estado do Amazonas

Prof^a. Dr^a. Jaiza Maria Pinto Fraxe
Faculdade Martha Falcão

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Deus por estar sempre ao meu lado, a Jesus Cristo pela proteção de cada dia, a minha avó Ignácia (*in memoriam*) pelo seu exemplo de caráter, a minha mãe Elizabeth pelo seu amor incondicional, a minha esposa Ana Paula e ao meu filho André Luiz pela grande importância que representam em minha vida.

AGRADECIMENTOS

Ao professor Doutor Valmir César Pozzetti pela orientação e dedicação, bem como pelas aulas ministradas;

Aos demais professores e funcionários do Programa de Pós-graduação em Direito Ambiental;

Aos meus amigos, companheiros de alegrias e decepções, cultivadores da empatia em todos os momentos;

Minha gratidão.

“Devemos somar forças para gerar uma sociedade sustentável global baseada no respeito pela natureza, nos direitos humanos universais, na justiça econômica e numa cultura da paz. Para chegar a este propósito, é imperativo que nós, os povos da Terra, declaremos nossa responsabilidade uns para com os outros, com a grande comunidade da vida, e com as futuras gerações.”

Carta da Terra

“Reconhecemos que os povos estão no centro do desenvolvimento sustentável e, nesse sentido, trabalhamos por um mundo justo e equitativo para todos, e nos comprometemos a trabalhar juntos, por um crescimento econômico sustentável que beneficie a todos, pelo desenvolvimento social e pela proteção do ambiente favorecendo o interesse de todos.”

O Futuro Que Queremos

RESUMO

O objetivo desta pesquisa consistiu em analisar e discutir o Imposto de Renda no seu aspecto extrafiscal como incentivo à sustentabilidade ambiental, tendo-se em vista que o ordenamento jurídico brasileiro admite a tributação extrafiscal, à disposição do Estado, para intervenção nas esferas econômica e social, com finalidade de incentivo ao desenvolvimento sustentável. Considerando a realidade de que atualmente não se concebe desenvolvimento econômico dissociado da ideia de proteção e preservação ambiental, foram estudados os princípios, as normas e os instrumentos administrativos do Direito Ambiental Tributário destinados à garantia da preservação do meio ambiente e da reparação dos prejuízos a ele causados. A Constituição Federal, em seu artigo 225, *caput*, elevou ao patamar de direito fundamental o meio ambiente ecologicamente equilibrado, essencial à sadia qualidade de vida. De natureza fundamental, o direito ao meio ambiente é auto-aplicável, irrenunciável, inalienável e imprescritível, impondo-se ao Poder Público e à sociedade, o dever, e não mera faculdade, de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. O presente estudo demonstrou que na medida em que a Constituição e as demais normas que integram o ordenamento jurídico estabelecem tais deveres ao Estado, também lhe proporcionam os meios jurídicos e financeiros de que esse necessita para fazer frente às despesas que o cumprimento dessas tarefas lhe acarretam. Nesse sentido, na mesma medida em que lhe são atribuídas responsabilidades e deveres determinados, também lhe é outorgado o poder de tributar, no qual se insere dois elementos importantes: a arrecadação de recursos financeiros e a intervenção no domínio econômico, visando a estimular ou a desestimular determinadas condutas. No segundo elemento, configura-se a extrafiscalidade tributária que pode se prestar a diversas finalidades, inclusive a proteção e defesa do meio ambiente, quando, portanto, o tributo não tem apenas finalidade arrecadatória, mas busca coibir os agentes econômicos de fazerem escolhas ambientalmente indesejáveis ou mesmo incentivar outras aconselháveis sob a ótica ambiental. Desta forma, a extrafiscalidade tributária assume a tarefa de instrumento estatal de preservação do meio ambiente, quando o tributo é utilizado pelo Estado para incentivar comportamentos ambientalmente corretos. A metodologia utilizada nesta pesquisa foi a do método dedutivo; quanto aos meios utilizou-se da pesquisa bibliográfica, com consulta a livros, sítios da internet, jurisprudências e doutrina e, quanto aos fins a pesquisa foi qualitativa.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Imposto de Renda. Incentivo Fiscal. Sustentabilidade.

ABSTRACT

The objective of this research was to analyze and discuss the income tax on your extrafiscal aspect as encouraging environmental sustainability, having in mind that the Brazilian legal system admits extrafiscal taxation available to the State to intervene in the economic and social , with the purpose of encouraging sustainable development. Considering the fact that today is not conceived disassociated economic development of the environmental protection and conservation idea, the principles were studied, the rules and administrative instruments of the Tax Environmental Law aimed at ensuring the preservation of the environment and repair the damage to it caused. The Federal Constitution, in Article 225, caput, raised the fundamental right to level the ecologically balanced environment, essential to a healthy quality of life. The fundamental nature of the right to the environment is self-administered, inalienable, inalienable and imprescriptible, imposing both the Government and society, duty, and not merely an option, to defend it and preserve it for present and future generations. This study demonstrated that to the extent that the Constitution and other provisions that make the law establish such duties to the state, also provide you with the legal and financial means that need to meet the expenses that the fulfillment of these tasks lead you. In this sense, the same as that assigned to it certain responsibilities and duties is also granted him the power to tax, which incorporates two important elements: the collection of financial resources and intervention in the economic domain, aiming to stimulate or discourage certain behaviors. In the second element sets up the tax extrafiscality that can provide a variety of purposes, including the protection and defense of the environment, when, therefore, the tax is not just tax collection purpose, but seeks to curb the economic agents make environmentally undesirable choices or even encourage other desirable under environmental perspective. Thus, the tax extrafiscality assumes the state instrument task of preserving the environment, when the tax is used by the state to encourage environmentally friendly behavior. The methodology used in this research was the deductive method; as the means we used the bibliographic research, consultation with the books, web sites, jurisprudence and doctrine and, for purposes of the research was qualitative.

Key-words: Extrafiscality. Income Tax. Fiscal Incentive. Sustainability

LISTA DE ABREVIATURAS

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

CNUMAD - Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento

COP 21 - 21ª Conferência do Clima

D.O.U. – Diário Oficial da União

EC – Emenda Constitucional

ISS – Imposto sobre Serviços de qualquer natureza

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis Inter vivos

ICM – Imposto sobre a circulação de mercadorias

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ITCMD - Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

II – Imposto de Importação

IE – Imposto de exportação

IR – Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários

IGF – Imposto sobre grandes fortunas

ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural

LC – Lei Complementar

LO – Lei Ordinária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PEC – Projeto de Emenda Constitucional

PIM – Polo Industrial de Manaus

SUFRAMA – Superintendência da Zona Franca de Manaus

TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental

ZFM – Zona Franca de Manaus

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A – Lei nº 5.106, de 02 de setembro de 1966, que dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais.....	84
ANEXO B – Decreto-lei nº 1.338, de 23 de julho de 1974, altera a Lei nº 5.106, de 02 de setembro de 1966 e dispõe sobre incentivos fiscais a investimentos realizados por pessoas físicas, aplica novo tratamento fiscal aos rendimentos de investimentos e dá outras providências.....	86
ANEXO C – Decreto-lei nº 1.503, de 23 de dezembro de 1976, altera a Lei nº 5.106, de 02 de setembro de 1966 e dispõe sobre incentivos fiscais para empreendimentos florestais.....	104
ANEXO D – Proposta de Emenda à Constituição nº 353 de 2009, que dispõe sobre a reforma tributária ambiental.....	105
ANEXO E – Projeto de Lei nº 5.974/2005, que dispõe sobre incentivos fiscais para projetos ambientais.....	107

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL	14
1.1. Crise Ambiental	14
1.2. Desenvolvimento Sustentável.....	17
1.3. Proteção do Meio Ambiente via Tributação.....	19
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E MEIO AMBIENTE	20
2.1. Tributação.....	21
2.2. Fiscalidade e Extrafiscalidade	32
2.3. Princípios do Direito Ambiental Tributário	34
3 INCENTIVO FISCAL AMBIENTAL	42
3.1. Tipos de Incentivo Fiscal.....	43
3.2. Incentivo Fiscal Ambiental no Direito Brasileiro.....	50
3.3. Incentivo Fiscal Ambiental no Direito Comparado.....	59
4 IMPOSTO DE RENDA E SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL	63
4.1. Características do Imposto de Renda.....	63
4.2. Lei nº 5.106 de 2 de setembro de 1966.....	69
4.3. Proposta de Emenda Constitucional nº 353/2009 e Projeto de Lei nº 5.974/2005.....	71
CONCLUSÃO	74
REFERÊNCIAS	77
ANEXOS	84

INTRODUÇÃO

A crise ambiental é decorrente de um conjunto de ações prejudiciais do homem sobre o meio ambiente. Ela é o sintoma de uma racionalidade que está conduzindo o planeta ao desequilíbrio. O atual desenvolvimento econômico é uma poderosa arma que atenta contra a natureza e contra a qualidade de vida dos seres humanos.

Desde a segunda metade do século XX, um dos principais problemas que tem afrontado a humanidade é o acelerado processo de degradação ambiental causado pelo uso irracional dos recursos naturais e pela poluição do meio ambiente. A questão ambiental passou a ser uma das principais preocupações da humanidade, constituindo-se num ponto marcante que questiona o procedimento moderno de produção e a relação do homem com a natureza.

A problemática ambiental deriva essencialmente da tensão existente entre a preservação do meio ambiente e o desenvolvimento econômico. A degradação ambiental é uma consequência do modelo de desenvolvimento da modernidade, fruto de uma produção e de um consumismo exacerbado que não considerou a vulnerabilidade e a própria capacidade da natureza. Esse modo de vida não tem a preocupação com o equilíbrio da natureza que se constitui ao mesmo tempo em nosso lar e meio de subsistência.

O meio ambiente é uma condição essencial à vida e sua preservação é, atualmente, preocupação de todas as Nações. Embora exista um grande interesse pelo desenvolvimento econômico, é preciso observar que essa busca deve estar fundamentada na preocupação com a proteção do meio ambiente, observando que sua utilização deve ser de forma sustentável utilizando racionalmente os recursos naturais, preservando-o para as futuras gerações.

Pode-se afirmar que o tributo, primordialmente, objetiva à arrecadação de recursos financeiros, mas também pode ser instrumento utilizado pelo Estado para intervir sobre o domínio econômico, visando estimular ou desestimular determinadas práticas ou condutas.

Tem-se que a tributação extrafiscal pode se prestar a diversas finalidades, inclusive a proteção e defesa do meio ambiente, quando o tributo não tem apenas finalidade arrecadatória, mas busca inibir aos agentes econômicos escolhas ambientalmente indesejáveis ou mesmo incentivar outras aconselháveis sob o prisma ambiental.

No primeiro capítulo desta pesquisa, é feito um estudo sobre a sustentabilidade ambiental, partindo da compreensão da crise ambiental, da conceituação de desenvolvimento sustentável e mostrando a importância da proteção do meio ambiente via tributação.

No segundo capítulo, é demonstrada a relação entre o sistema tributário nacional e meio ambiente, abordando um estudo sobre as espécies tributárias, fiscalidade e extrafiscalidade e os princípios do Direito Ambiental Tributário.

No terceiro capítulo, é feita uma pesquisa sobre incentivo fiscal ambiental, demonstrando inicialmente os tipos de incentivo fiscal e, depois, estuda-se Incentivo Fiscal Ambiental no Direito Brasileiro e no Direito Comparado.

No quarto e último capítulo, por sua vez, mostra-se o imposto de renda como incentivo fiscal à sustentabilidade ambiental, estudando inicialmente as características do imposto de renda e, depois, analisando-se a Lei nº 5.106 de 2 de setembro de 1966, a Proposta de Emenda Constitucional nº 353/2009 e o Projeto de Lei nº 5.974/2005.

A problemática que emerge desta pesquisa é: de que forma o imposto de renda pode contribuir nas políticas de preservação ambiental? Em decorrência disso, o objetivo da pesquisa consiste em analisar e discutir o imposto de renda no seu aspecto extrafiscal como incentivo fiscal à sustentabilidade ambiental, tendo-se em vista que o ordenamento jurídico brasileiro admite a tributação extrafiscal como meio juridicamente hábil e eficaz, à disposição do Estado, para intervenção sobre a esfera econômica com finalidade de incentivo ao desenvolvimento sustentável.

O imposto de renda (IR) pode e deve ser utilizado pelo governo federal como forma de intervir e disciplinar a atuação dos contribuintes, para que todos possam exercer as suas atividades dentro dos fins ou objetivos públicos pré-estabelecidos, numa verdadeira espécie de supremacia do interesse público sobre o interesse privado. A finalidade extrafiscal do IR deve almejar à efetiva proteção do meio ambiente, mediante uma intervenção estatal clara e transparente, que objetive uma reeducação socioambiental.

Os benefícios da tributação ambiental indutora por meio do imposto de renda devem ser sedimentados e impulsionados pelo Poder Público Federal, na medida em que a utilização do caráter extrafiscal desse tributo pode contribuir substantivamente para atender os anseios da sociedade moderna pela preservação do meio ambiente.

Esta pesquisa, assim, justifica-se porque a concessão de incentivo fiscal a pessoas físicas e jurídicas através do imposto de renda para fins ambientais amplia as possibilidades de financiamento de projetos de conservação e uso sustentável dos recursos naturais nacionais, como ocorreu na vigência dos incentivos fiscais prescritos pela Lei nº 5.106 de 2 de setembro de 1966, mas, cabe ressaltar, que, em virtude das alterações feitas pelo Decreto-Lei nº 1.338, de 23 de Julho de 1974 (Pessoa Física) e pelo Decreto-Lei nº 1.503, de 23 de

Julho de 1976 (Pessoa Jurídica) na Lei nº 5.106/66, houve a inviabilização do uso extrafiscal do imposto de renda por meio dessa Lei.

Devido às alterações supracitadas na Lei nº 5.106/66, ocorreu um retrocesso tributário no uso extrafiscal do Imposto de Renda como incentivo fiscal à sustentabilidade ambiental, representando, em face do objetivo dessa pesquisa, uma dificuldade de levantamento de dados para um maior enriquecimento científico.

A metodologia utilizada nesta pesquisa foi a do método dedutivo; quanto aos meios utilizou-se da pesquisa bibliográfica, com consulta a livros, sítios da internet, jurisprudências e doutrina e, quanto aos fins, a pesquisa foi qualitativa.

1 SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL

A expressão sustentabilidade apareceu pela primeira vez em 1980, num relatório da International Union for the Conservation of Nature and Natural Resources (IUCN), World Conservation Strategy, que sugeria esse conceito como uma aproximação estratégica à integração da conservação e do desenvolvimento coerente com os objetivos de manutenção do ecossistema, preservação da diversidade genética e utilização sustentável dos recursos.

O conceito de desenvolvimento sustentável foi mais tarde consagrado no relatório "O Nosso Futuro Comum", publicado em 1987 pela World Commission on Environment and Development, uma Comissão das Nações Unidas, chefiada pela então Primeira-Ministra da Noruega, a Sr.^a Gro Harlem Brundtland. Esse documento ficou conhecido como Relatório Brundtland e definia desenvolvimento sustentável como aquele que satisfaz as necessidades do presente, sem comprometer a capacidade das gerações vindouras de satisfazerem as suas próprias necessidades.

A noção de desenvolvimento sustentável tem implícito um compromisso de solidariedade com as gerações do futuro, no sentido de assegurar a transmissão do "patrimônio" capaz de satisfazer as suas necessidades. Implica a integração equilibrada dos sistemas econômico, social e ambiental.

1.1 Crise Ambiental

As alterações climáticas, os terremotos, os tsunamis, o derretimento das geleiras e a poluição nos mostram o nível de desequilíbrio em que se encontra o planeta terra.

Para Leff (2003, p. 16), a crise ambiental:

é a crise do nosso tempo. O risco ecológico questiona o conhecimento do mundo. Esta crise se apresenta a nós como um limite no real que re-significa e re-orienta o curso da história: limite do crescimento econômico e populacional; limite dos desequilíbrios ecológicos e das capacidades de sustentação da vida; limite da pobreza e da desigualdade social [...] a crise ambiental é sobretudo um problema de conhecimento.

Teixeira Junior, Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados (2004, p. 02), dá uma definição do que seria a crise ambiental nos dias atuais:

Quando se fala em crise ambiental, não se remetem apenas aos aspectos físicos, biológicos e químicos das alterações do meio ambiente que vem ocorrendo no planeta. A crise ambiental é bem mais que isso: É uma crise da civilização contemporânea; é uma crise de valores, que é cultural e espiritual.

No mesmo sentido, Capra (1982, p.11) diz que:

É uma crise complexa, multidimensional, cujas facetas afetam todos os aspectos de nossa vida – a saúde e o modo de vida, a qualidade do meio ambiente e das relações sociais, da economia, tecnologia e política. É uma crise de dimensões intelectuais, morais e espirituais, uma crise de escala e premência sem precedentes em toda história da humanidade. Pela primeira vez, temos que nos defrontar com a real ameaça de extinção da raça humana e de toda a vida no planeta.

A Conferência de Estocolmo (Suécia), ocorrida em 1972, promovida pela ONU, com a participação de 113 países, deu um alerta mundial sobre os riscos à existência humana trazidos pela degradação excessiva.

Em 1992, realizou-se no Rio de Janeiro a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – CNUMAD, conhecida como ECO-92 ou RIO-92, oportunidade em que se aprovou a Declaração do Rio, documento contendo 27 princípios ambientais, bem como a Agenda 21, instrumento não vinculante com metas mundiais para a redução da poluição e alcance de um desenvolvimento sustentável.

A Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, a Rio+20, foi realizada de 13 a 22 de junho de 2012, na cidade do Rio de Janeiro. A Rio+20 foi assim conhecida porque marcou os vinte anos de realização da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (Rio-92) e contribuiu para definir a agenda do desenvolvimento sustentável para as próximas décadas.

O objetivo da Conferência foi a renovação do compromisso político com o desenvolvimento sustentável, por meio da avaliação do progresso e das lacunas na implementação das decisões adotadas pelas principais cúpulas sobre o assunto e do tratamento de temas novos e emergentes. Ela teve dois temas principais: a economia verde no contexto do desenvolvimento sustentável e da erradicação da pobreza e a estrutura institucional para o

desenvolvimento sustentável. Foi elaborado um documento final da conferência chamado de “O Futuro que Queremos”.

Podemos citar também, como evento importante para o desenvolvimento sustentável mundial, a 21ª Conferência do Clima (COP 21). Ela foi realizada em dezembro de 2015, em Paris, e teve como principal objetivo costurar um novo acordo entre os países para diminuir a emissão de gases de efeito estufa, diminuindo o aquecimento global e, em consequência, limitando o aumento da temperatura global em 2°C até 2100. Foi aprovado o “Acordo de Paris” que obriga, pela primeira vez, todos os países signatários a adotar medidas de combate à mudança climática. Esse acordo estabelece, como teto para o aquecimento global, um valor bem abaixo de 2° C com vistas a 1,5° C. Também indica que cem bilhões de dólares por ano é o piso da ajuda dos países ricos aos mais pobres até 2025 e determina o balanço global das metas nacionais a cada cinco anos.

É preciso compreender que o crescimento econômico não pode ser ilimitado, pois depende diretamente da disponibilidade dos recursos ambientais naturais, que são limitados, já podendo, inclusive, ter ultrapassado os limites da sustentabilidade.

É necessário que o homem use economicamente a natureza de um modo saudável e não de forma predatória. Derani (2001, p. 238) afirma que:

o problema da destruição dos recursos naturais não é diretamente proporcional ao aumento ou diminuição do crescimento econômico, pois está relacionado com o modo utilizado pela sociedade para a sua apropriação. Preconiza que, para se conquistar uma real alteração do modo de tratamento do meio ambiente, é necessário discutir a razão e finalidade da produção, com a devida interpretação do artigo 170 da Constituição Federal e elaboração de políticas públicas fundamentadas nos princípios constitucionais. Isso porque os princípios, além de revelar a finalidade da produção e definir o que seja ou não lícito, definem também valores, bases, metas, para a realização de uma política econômica, social e ambiental.

Para ser combatida com efetividade a crise ambiental, é imprescindível que haja mudanças no Estado, nas empresas e na sociedade. Nesse sentido, ensina Leite (2010, p.27):

a crise ambiental questiona a necessidade de introduzir reformas no Estado, incorporando normas no comportamento econômico e produzindo técnicas para controlar os efeitos contaminantes, com o propósito de dissolver as externalidades sociais e ecológicas geradas pela racionalidade do capital.

Portanto, é urgente que se faça uma mudança no modo de vida humana atual e no estilo de crescimento econômico de hoje, para que haja equilíbrio entre o meio ambiente e a economia, ou seja, para que se alcance o desenvolvimento sustentável.

1.2 Desenvolvimento Sustentável

Desenvolvimento sustentável é o desenvolvimento capaz de suprir as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade de atender as necessidades das futuras gerações. É o desenvolvimento que não esgota os recursos para o futuro.

No cenário mundial, a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano que teve lugar em Estocolmo (1972) apresenta-se como um marco nas discussões em torno da dimensão ambiental da concepção de desenvolvimento.

O conceito de desenvolvimento sustentável largamente difundido consolidou-se nos trabalhos da Comissão Mundial de Meio Ambiente e Desenvolvimento (1987) através do relatório “Nosso Futuro Comum” também conhecido como “Relatório Brundtland” em que considerou o desenvolvimento sustentável como aquele que satisfaz as necessidades presentes sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades.

Com relação ao desenvolvimento sustentável, Fiorillo (1999, p. 119) afirma que:

O desenvolvimento sustentável foi definido na Conferência do Rio-92 como sendo aquele “que atende às necessidades do presente, sem comprometer a capacidade das futuras gerações atenderem à suas próprias necessidades”. Como se denota, trata-se de um modelo de desenvolvimento que respeita as limitações do ambiente. A atividade econômica pauta-se pela formação de lucros com menor custo; o princípio do desenvolvimento sustentável diverge entre economia e o meio ambiente, consistindo no acontecimento de que a natureza é construída em ciclos de eventos e a econômica em passos lineares. Determinado comportamento humano em relação ao meio ambiente poderá causar uma degradação ambiental e, conseqüentemente, gerará efeito cascata passível de contaminar o próprio ser humano.

De acordo com a Constituição Federal em seu artigo 225, “caput” incube a obrigação de defender o desenvolvimento sustentável e preservar o meio ambiente para as próximas gerações ao Poder Público e a coletividade que faz parte integrante do processo em desenvolvimento e não pode ser de maneira isolada.

Neste sentido, a Carta Magna, no seu artigo 170, quis mostrar a importância da ordem econômica em relação a liberdade em empreender e que ela seja focada na proteção ambiental, ou seja, que busque o desenvolvimento sustentável: ponto de equilíbrio entre recursos naturais, desenvolvimento social e o crescimento econômico.

Segundo Veiga (2010, p.113):

o conceito apresentado pela Organização das Nações Unidas – ONU para o desenvolvimento sustentável se traduz num conceito político e amplo voltado para o progresso econômico e social e que institucionaliza nesta expressão o maior desafio e o principal objetivo das sociedades contemporâneas que é a conciliação entre crescimento econômico e conservação da natureza.

Reforçando o entendimento sobre sustentabilidade, Murray Gell-Mann apud Veiga, (2010, p.167-170):

defende a realização de um conjunto de sete transições interligadas para que a humanidade tenha uma situação mais sustentável no século XXI que não ignore as externalidades negativas do crescimento econômico, nem visa alcançar a condição estacionária. O conjunto das sete transições é o seguinte: a) estabilização da população (global); b) práticas econômicas que encorajem a cobrança de custos reais, crescimento em qualidade em vez de quantidade, e a vida a partir dos dividendos da natureza e não do seu capital; c) tecnologia de baixo impacto ambiental; d) distribuição equitativa da riqueza; e) instituições globais e transnacionais fortes; f) um público mais bem informado sobre os desafios do futuro; g) atitudes que favoreçam a unidade na diversidade, ou seja, cooperação e competição não violenta entre tradições culturais diferentes e nações-Estados, assim como a coexistência com os organismos que compartilham a biosfera com os seres humanos.

O Brasil não ficou afastado desta preocupação global em torno da proteção do meio ambiente, de sorte que o desenvolvimento sustentável ostenta, no ordenamento jurídico pátrio, o status de norma constitucional encontrando-se alocado no artigo 225 da Constituição Federal que impõe ao poder público e a coletividade o dever de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial a sadia qualidade de vida, para as presentes e futuras gerações.

A compreensão do desenvolvimento sustentável passa necessariamente pela percepção da inter-relação existente entre os seus pilares de sustentação que são segundo Sachs (2008, p. 15-16): “o social, ambiental, territorial, econômico e político”.

A inter-relação entre estes aspectos é tão forte que a sustentabilidade apresenta-se como conceito abrangente e indivisível cuja fragmentação em áreas e setores apenas é possível para fins didáticos, cuja concreção deve ser atingida no seu conjunto englobando os desdobramentos existentes, sob pena de se gerar desequilíbrio no todo social.

Nesse mesmo entendimento, Marques (2009, p. 125) discorrendo sobre o tema nos ensina que:

Desenvolvimento sustentável é aquele que satisfaz os interesses de todos os grupos, possibilitando, ao mesmo tempo, proteção ambiental. Deve situar-se em um patamar mínimo de bem-estar e dentro de um limite máximo tolerável de desgaste de recursos ambientais, seja provocado pelo crescimento econômico, seja provocado pela própria comunidade em suas atividades normais. É a harmonização do homem com a natureza. Não significa não crescimento, mas a compatibilização entre crescimento econômico e proteção ambiental.

O inter-relacionamento entre os aspectos ambientais, econômicos e sociais, apregoados pelo desenvolvimento sustentável estão presentes no nosso ordenamento jurídico onde a Constituição Federal elegeu, no seu artigo 170, como um dos princípios da ordem econômica a defesa do meio ambiente.

O grande desafio, portanto, é conseguir identificar as práticas sustentáveis para o desenvolvimento em razão da indefinição e instabilidade do conceito de desenvolvimento sustentável que varia no tempo e no espaço e que para Veiga (2010, p. 208) ainda é um “enigma que continua à espera de um Édipo que o desvende”.

Todavia, Marques (2009, p. 126-127) nos alerta para o fato de que apesar destas dificuldades o desenvolvimento sustentável deve ser considerado como meta ou objetivo do poder público e da coletividade, ainda que ele seja considerado inatingível. Destaca também que não se pode a esse pretexto “aceitar a insustentabilidade ambiental e social em benefício exclusivo do crescimento econômico”.

Em suma, o desenvolvimento sustentável é um direito e um dever de todos para que haja vida com qualidade e se estabeleça o equilíbrio entre os aspectos social, ambiental e econômico.

1.3 Proteção do Meio Ambiente via Tributação

As atividades econômicas geram, com diferentes intensidades, impactos sobre o meio ambiente. Para minimizar os efeitos desses impactos sobre o bem-estar humano, o Estado deve agir, através de políticas públicas, quer de repressão ou de incentivo. Dentre os instrumentos importantes à disposição dos entes públicos, há que se levar em consideração o uso da tributação nas políticas direcionadas à proteção do meio ambiente.

A preocupação com a questão da implementação, no contexto mundial, de uma política de tributação ambiental, restou demonstrada na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável realizada no Rio de Janeiro em 1992 (ECO-92), onde houve a definição de critérios para que um tributo ambiental seja realmente eficiente. Para tal, de acordo com Picciaredda & Selicato (1996, p. 32), o tributo deve ter:

a) eficiência ambiental - significando que a imposição tributária efetivamente deve conduzir a resultados positivos do ponto de vista ambiental, sendo eficiente no plano da prevenção aos danos ambientais e exploração desequilibrada dos recursos naturais, mediante a instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributo já existente esse caráter; b) eficiência econômica - ou seja, possua baixo custo, sendo tributo de baixo impacto econômico, embora condizente aos objetivos de geração de recursos ambientais e/ou orientação do comportamento do contribuinte a adotar uma conduta correta; c) administração barata e simples - isto é, sua exigência deve empreender poucos recursos administrativos para sua apuração, a fim de não onerar a máquina administrativa; d) ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacional - ou seja, não deve provocar efeitos danosos no ciclo de consumo de forma a repercutir negativamente na economia.

Para Oliveira (2003, p. 115):

os tributos ambientais são institutos financeiros decorrentes do poder de tributar e que têm dois sentidos, um amplo e outro estrito. Em sentido amplo, constituem um tributo tradicional adaptado de forma a possibilitar que possa servir à proteção ambiental. Já em sentido estrito, colocam-se na forma de um novo tributo, cobrado em função do uso do meio ambiente pelos agentes econômicos.

Reforçando o entendimento, Ribeiro (2007, p. 1):

Tributação ambiental pode ser entendida como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente. Assim, ao referir-se em tributação ambiental pode se destacar dois aspectos: um sendo de natureza arrecadatória ou fiscal e outro a de caráter extrafiscal ou regulatório que tem como objetivo conduzir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a adotar condutas que estejam em sintonia com a idéia de preservação ambiental.

Em termos de tributação e defesa do meio ambiente, destacam Ribas e Carvalho (2009, p. 186-187):

“O tributo ambiental é um instrumento jurídico efetivo para atender a internalização dos custos ambientais. A incorporação direta dos custos ambientais ao preço dos bens, serviços e atividades que os produzem, permite uma integração das políticas econômico-ambientais. A utilização de tributos na defesa do meio ambiente pode provocar estímulos comportamentais na gestão de empresas e no hábito dos consumidores, na medida em que atinge a base do sistema capitalista: o capital. Essa forma de tributação pode desenvolver interesse empresarial na busca por processos industriais não-poluidores ou com níveis reduzidos de emissão de poluentes, ao mesmo tempo que podem implementar uma cultura de conscientização do trabalhador em relação às questões ambientais, que por sua vez divulgará seus conhecimentos em seu próprio lar e na vizinhança. A tributação ambiental traz em seu bojo uma medida jurídica relevante do Poder Público no sentido de instrumentalizar a tutela ambiental para as gerações presentes e futuras.”

O Poder Público tem o dever constitucional de adotar medidas para a proteção do meio ambiente e, em face da ausência de direitos de propriedade sobre os recursos naturais, ele passa a ter um papel fundamental de intervenção nas atividades econômicas com a finalidade de ajudar a corrigir as deficiências do mercado e propiciar uma distribuição dos recursos equitativa que respeite a sustentabilidade do meio ambiente. Portanto, o Estado pode desempenhar um importante papel normativo e indutor da economia no sentido do desenvolvimento sustentável através da tributação e dos incentivos fiscais.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E MEIO AMBIENTE

A Constituição Federal de 1988, ao estabelecer as bases constitucionais do Sistema Tributário Nacional, fixou seus princípios gerais sem se esquecer dos fundamentos que

constituem a estrutura normativa do Estado Democrático de Direito Brasileiro no que diz respeito à atividade tributária desse Estado.

Deste modo, a relação Fisco-Contribuinte tem sua gênese não só nas regras ditadas pela economia capitalista ou, ainda, por uma superada visão fixada em parâmetros que interessam tão somente à abstração jurídica criadora do Estado ainda em moldes pretéritos, mas fundamentalmente na dignidade da pessoa humana como a razão de ser do sistema constitucional da República Federativa do Brasil.

Assim, os tributos de competência da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios têm sua hipótese de incidência tributária caracterizada a partir do novo desenho constitucional, desenho este que procura privilegiar, muito mais do que a relação Fisco-Contribuinte, mas sim o cidadão portador de direitos materiais fundamentais assecuratórios de sua dignidade.

Em face do entendimento exposto acima, pode-se concluir que o sistema tributário nacional tem um papel de suma relevância para o desenvolvimento sustentável em nossa sociedade moderna, visto que, além do seu caráter fiscal arrecadatório, pode ser utilizado como importante instrumento extrafiscal de concretização de políticas públicas que visem ao crescimento econômico equilibrado, à preservação do meio ambiente e à dignidade da pessoa humana.

2.1 Tributação

Os entes federados necessitam de recursos financeiros para investir em ações governamentais a fim de buscar as finalidades da República. Tais recursos podem ser auferidos por meio do pagamento de tributos compelidos à população, a qual, por sua vez, deverá exigir o emprego desses valores em atenção aos seus anseios. À exigência de uma prestação pecuniária de forma compulsória aos cidadãos integrantes de um dado território, denomina-se tributo.

O Código Tributário Nacional conceitua o tributo como:

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.

Reforçando o entendimento, ensina Nogueira (1995, p.155):

os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

O poder de exigir tais pagamentos nada mais é que uma face da soberania estatal, sendo certo que soberania representa a prevalência da vontade do Estado em detrimento das vontades individuais. Tem-se daí o Poder de Tributar que está constitucionalmente discriminado e conferido a cada qual dos entes políticos. Portanto, a Constituição Federal reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado e os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, isto é, deve ser direcionado à manutenção da coisa pública e ao atingimento do bem comum.

O Min. MOREIRA ALVES, em voto proferido quando do julgamento do RE 146.733-9/SP, em que se discutiu a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei 7.689/88, optou pela classificação quinquipartida, afirmando:

De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (RE 146.733-9/SP. Rel. Min. Moreira Alves)

Portanto, atualmente, são cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição de 1988, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal - imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial:

I – Imposto: É dever fundamental do cidadão contribuir para as despesas públicas, sendo que o principal critério para a distribuição do ônus tributário, inspirado na ideia de justiça distributiva, é a capacidade contributiva.

Isso ocorre, essencialmente, através do pagamento de impostos, tributos que incidem, necessariamente, sobre revelações de riqueza do contribuinte. Nesse sentido, são as normas de competência dos artigos 153, 155 e 156 da Carta Magna, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana, etc.

Os fatos geradores de impostos, pois, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado; ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado. Como decorrência, o montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com referência a tais riquezas. Assim é que, tributada a propriedade, a base de cálculo é o seu valor venal; tributada a circulação de mercadorias, a base de cálculo é o valor da operação.

De outro lado, os impostos são tributos cujo produto não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV, da CF; salvo as exceções expressas na própria Constituição, como a necessária aplicação de percentuais em atividades voltadas aos serviços de saúde e à educação e a possibilidade de afetação à administração tributária.

Neste sentido, Pozzetti (2012, p. 285) nos esclarece que :

Ao analisarmos as espécies tributárias, no intuito de verificar a possibilidade de um imposto ambiental, nos deparamos com o texto constitucional de 1988 que, em seu artigo 167 estabelece que : IV : “São vedados : a vinculação da 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 manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º., bem assim o disposto no § 4º. deste artigo.

Nesta mesma linha de raciocínio, Scherkerkewitz, citado por Ramos Filho (1.998, p.236) esclarece que :

A receita de impostos não pode estar vinculada a qualquer item do orçamento, ou seja, não se pode cobrar impostos para melhorar o sistema educacional, ou consertar estradas. Em casos como tais, por vias oblíquas, estar-se-á instituindo um tributo vinculado a uma atuação estatal, fato proibido pela nossa Constituição federal.

Segundo Pozzetti (2012, p. 285) “o imposto é de fato, uma rigorosa cobrança estatal cujo retorno ao indivíduo não está diretamente envolvido com ele”.

Nos impostos, o indivíduo paga ao Estado não porque recebeu diretamente, em razão do que pagou, qualquer serviço, mas sim, porque tem o dever de contribuir para as despesas de interesse geral. É beneficiado, sim, como membro da comunidade que recebe os serviços públicos, mas não há nenhuma relação direta entre o que pagou e os serviços que recebeu. É o caso da educação pública: enquanto uns pagam, por exemplo, o imposto de renda, outros usufruem do ensino gratuito nas universidades públicas.

Pode-se dizer que o imposto é a prestação pecuniária que não seja condicionada por uma prestação administrativa particular concreta, que ingressa sempre a título definitivo, com o fim de atender às necessidades gerais.

Explicando melhor, o imposto sobre circulação de mercadoria e serviços (ICMS) é imposto porque o fato gerador da respectiva obrigação tributária é a operação de circulação de mercadorias realizada por comerciante (pressuposto de fato que não indica atividade do Estado referida ao contribuinte).

No Brasil, em matéria de Meio Ambiente não é possível o estabelecimento de impostos diretos; mas, dada a natureza das espécies tributárias, é possível a inclusão do tema

Ecológico no campo do Direito Tributário, com o fim de sistematizar a tributação ambiental através da tributação extrafiscal, ou seja, através da tributação indireta.

A fiscalidade no Brasil reflete a forma do Estado Federal desenhada na Constituição, segundo a qual, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 1º), caracterizando assim que, além da União Federal, os demais entes políticos citados detêm o poder de decretar tributos necessários ao custeio dos respectivos serviços públicos e atribuições constitucionais.

Com isso entende-se que, no Brasil, através do Sistema Tributário Nacional (Título VI, capítulo I da Constituição) há uma partilha constitucional de rendas (arts. 145, 153, 154, 155 e 156) que corresponde à divisão constitucional de competências político-administrativas entre a União (art. 21), os Estados (art. 25), o Distrito Federal (art. 32) e os Municípios (art. 30).

O artigo 16 do Código Tributário Nacional dispõe que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Esse artigo possibilita que os impostos indiretos sobre a produção e o consumo possam ser utilizados como instrumentos de tributação ambiental, através de um sistema de gradação de alíquotas, isenções e restituições conforme a natureza dos produtos, ou mercadorias, de sorte a estimular a fabricação de produtos mais eficientes e menos poluidores e desestimular a produção dos que sejam ineficientes e poluidores ou, cujo processo produtivo cause poluição ou que de alguma forma possam significar ameaça ao meio ambiente. Logo, a repercussão dos impostos indiretos permite aos consumidores participar de fato e arcar com a tributação ordinária ou regulatória, corroborando a justiça extrafiscal.

Dentre os impostos de competência da União, instituídos no Art. 153 da Constituição Federal de 1988, três são aqueles que através da tributação indireta podemos direcionar em benefício do meio ambiente: o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto Territorial Rural e o Imposto sobre a Renda.

No tocante aos impostos de competência dos Estados e Distrito Federal, destaca-se o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o IPVA - imposto sobre propriedade de veículos automotores, como tributos que possuem função extrafiscal, permitindo-se a sua utilização para preservar o meio ambiente, através da incitação do contribuinte.

E em relação aos Municípios, tanto o ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - quanto o IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – permitem a

utilização da extrafiscalidade tributária, para incitar comportamentos positivos em relação ao meio ambiente.

II – Taxa: Diferentemente do imposto, é uma espécie tributária vinculada, onde o produto de sua arrecadação resulta numa contraprestação imediata do Estado.

Conforme CTN (Art . 77) “taxa é a espécie tributária cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

O exercício do Poder de Polícia é realizado, e os serviços públicos são prestados porque são atividades do interesse público. Contudo, não há por que toda a sociedade participar do custeio de tais atividades estatais na mesma medida, sendo elas específicas, divisíveis e realizadas diretamente em face ou para determinado contribuinte que a provoca ou demanda.

Daí a outorga de competência para a instituição de tributo que atribua o custeio de tais atividades específicas e divisíveis às pessoas às quais dizem respeito, conforme o custo individual do serviço que lhes foi prestado ou fiscalização a que foram submetidas, com inspiração na ideia de justiça comutativa.

O art. 145, II, da CF tem o efeito de autorizar o legislador a vincular a tais atividades do Poder Público o surgimento de obrigação tributária. Assim, as taxas são tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Pressupõe, pois, atuação administrativa do Estado, diretamente relacionada ao contribuinte, indicada pelo legislador como fato gerador da obrigação tributária.

Efetivamente, cada ente federado tem competência para cobrar taxas pelos serviços que preste ou pelo poder de polícia que exerça no desempenho da sua competência política-administrativa. Note-se que o art. 145 da CF fala da cobrança de taxas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. Mas não podem cobrar taxa relativamente a serviços que a CF diz serem públicos e gratuitos, como os de saúde e de educação. Daí o advento da Súmula Vinculante 12: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal”.

O montante cobrado a título de taxa, diferentemente do que acontece com os impostos, não pode variar senão em função do custo da atividade estatal. O produto da taxa visa a custear a atividade estatal, não podendo ter destinação desvinculada da mesma. De fato, sendo

as taxas cobradas em razão de um serviço ou do exercício do poder de polícia, está clara a intenção do Constituinte no sentido de que tal implique o custeio de tais atividades estatais.

As taxas, diferentemente dos impostos, são tributos com finalidade específica a determinar o destino do seu produto. Não se lhes aplica o art. 167, IV, da CF; pelo contrário, a destinação ao custeio da atividade que lhe enseja a cobrança é essencial, podendo estar explicitamente determinada na lei instituidora. Ainda que não haja a vinculação expressa do produto da arrecadação, será ela presumida.

O que não se pode admitir, pois revelaria a extrapolação da norma constitucional de competência, é a determinação legal de aplicação em outra atividade ou em benefício de terceiros. Nas taxas, pois, há dupla vinculação: o fato gerador é vinculado à atividade estatal e, também, necessariamente, o produto da arrecadação terá de ser vinculado à atividade que justifica a instituição do tributo. O STF, aliás, já decidiu que “a vinculação das taxas judiciárias e dos emolumentos a entidades privadas ou mesmo a serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam subverte a finalidade institucional do tributo”.

Desta forma, como incitação à proteção ambiental, poderíamos ter a cobrança de uma taxa para a execução de um determinado ato. É o que ocorre, por exemplo, nas taxas que se paga para a obtenção de licenciamento ambiental : alguém que deseja exercer uma atividade econômica que pode gerar danos ao meio ambiente, paga esta taxa para ser fiscalizado pelo Estado (que verificará a conformidade ambiental), para obter a licença para funcionar.

Um outro exemplo é o caso pretérito, que aconteceu com a instituição da TFA – Taxa de Fiscalização Ambiental, introduzida pelo IBAMA – Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis, no início do ano de 2000 : o IBAMA emitiu cobrança de taxas às Panificadoras que utilizavam lenha em seus fornos.

A questão da introdução de taxas ambientais é muito perigosa, pois se a Lei que a instituir deixar lacunas, aquele que provoca o dano, ou a sociedade em si, passa a acreditar que se está pagando para poluir.

III – Contribuição de Melhoria: A Contribuição de Melhoria, diferentemente do imposto, é um tributo vinculado que tem por fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resulta para cada imóvel beneficiado.

A Contribuição de Melhoria é um tributo de competência comum e os entes federados podem cobrá-la, quando constroem obras públicas que traga por consequência a valorização do imóvel particular, em decorrência dessa obra.

Então, se o município resolve construir uma rede de esgoto para um determinado Condomínio Residencial, ele cobra uma taxa de contribuição de melhoria, pois o imóvel daquelas pessoas estará mais valorizado do que o daquelas pessoas que moram em um Condomínio que não tem rede de esgotos.

Segundo Pozzetti (2012, p. 287):

Realizada a obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue. Efetivamente, havendo benefício direto para algumas pessoas, é razoável que o seu custeio não se dê por toda a sociedade igualmente, mas, especialmente, por aqueles a quem a obra aproveite.

O STF tem o entendimento de que a melhoria a que se refere o art. 145, III, da CF é, necessariamente, a valorização imobiliária:

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. CF/67, ART. 18, II COM A REDAÇÃO DA EC N. 23/83. CF/88, ART. 145, III. Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização, e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o quantum da valorização imobiliária. (Ac. Un. da 2ª Turma do STF., rel. Min. Carlos Velloso, RE 114.069/SP, j. 15-04-1994, DJ 30/09/1994, p. 533).

Pressupondo tanto a atividade do Estado (realização de obra pública), como o enriquecimento do contribuinte (valorização imobiliária), as contribuições de melhoria apresentam-se como tributos com fato gerador misto. Se a valorização do bem, decorrer de uma melhoria ambiental, advinda de obra pública, é possível utilizar esse tributo com cunho ambiental.

Seu produto, por sua vez, é destinado a fazer frente ao custo da obra, como já decorria, aliás, expressamente, da redação do art. 81 do CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Os limites individual e total decorrem da própria natureza do tributo. Além da valorização imobiliária, o proprietário do imóvel situado na zona de influência não se distingue dos demais contribuintes, não se justificando que dele se exija valor superior. Além do custo da obra, nenhuma receita se justifica.

Assim, da análise da espécie tributária “contribuição de melhoria”, temos que se o Estado realizar qualquer obra que se preste a proteger o meio ambiente, a melhorar a

qualidade de vida ou a recuperar áreas degradadas, e se estas obras ocasionarem a valorização de imóvel de particular, ele poderá cobrar a Contribuição de melhoria.

Assim, por exemplo, a obra de despoluição e arborização das margens do Rio Tietê, na grande São Paulo, por exemplo, irá melhorar a qualidade de vida das pessoas que possuem imóveis nas suas imediações e esses imóveis serão valorizados, porque a pretérita área fétida, agora se tornou área agradável e trouxe qualidade de vida aos proprietários dos imóveis circunvizinhos, valorizando os imóveis ali existentes, sendo possível, ao Estado, cobrar a contribuição de melhoria.

Vê-se, então, que a espécie tributária, contribuição de melhoria, pode ser utilizada como um tributo incitativo à sustentabilidade ambiental, principalmente nos centros urbanos, onde a vegetação e reservas naturais estão desaparecendo, em virtude da ação predatória do homem.

IV - Empréstimo Compulsório: É um tributo cujo critério de validação constitucional está na finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do art. 148 da CF.

O tipo de fato gerador não é especificado pelo texto constitucional, podendo ser vinculado ou não vinculado. Assim, tanto o consumo de energia elétrica ou a propriedade de aeronave ou embarcação, quanto o serviço de dedetização obrigatória que vise minorar ou erradicar a propagação de epidemia podem se constituir em fatos geradores do empréstimo compulsório.

Mas o traço efetivamente peculiar e exclusivo dos empréstimos compulsórios é a promessa de devolução, uma vez que sua tipificação é a de “empréstimo”.

Quando do pagamento do empréstimo compulsório, incide a norma que, prevendo a sua restituição, gera direito subjetivo do contribuinte a tal prestação futura. Uma nova lei não pode suprimir esse direito, sob pena de ofensa ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que garante o “direito adquirido”, o qual a nova lei não o prejudicará.

Assim, a restituição desse empréstimo deve ser em moeda. Isso, porque, conforme já decidiu o STF, “utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo [...], a Constituição vinculou o legislador à essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 do CTN, ou seja, porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo [...]”.

Cabe destacar, ainda, que a instituição de empréstimos compulsórios, diferentemente da generalidade dos tributos, depende, sempre, de lei complementar (art. 148 da CF).

Neste sentido, é importante destacar que o empréstimo compulsório poderá ser utilizado pelo Estado, para fazer frente a despesas emergenciais, onde o Estado busca recursos do particular para minimizar a crise que se lhe apresenta.

O Brasil já se utilizou desse recurso, no pretérito, quando houve a crise mundial do petróleo e o seu preço subiu muito no mercado internacional. Para poder manter a oferta da energia no país, foi necessário instituir o empréstimo compulsório sobre os combustíveis, o que elevou o seu preço e, ao mesmo tempo, fez frear o consumo (em virtude do aumento do preço) e o mercado interno não ficou desabastecido, em razão das reservas monetárias oriundas desse empréstimo, que permitiram adquirir o produto no mercado externo.

Dessa forma, o Estado brasileiro pode lançar mão desse instituto jurídico, o empréstimo compulsório, para buscar medidas alternativas de produção de energia limpa, por exemplo. Como a crise ambiental se agrava dia a dia e a produção de energia é um requisito ao desenvolvimento econômico, investir em pesquisas para desenvolver energia limpa se faz urgente e necessário; podendo a União, utilizar-se do Empréstimo Compulsório, para investir em pesquisas para obter tecnologias de energia limpa e diminuir/reduzir ou eliminar as fontes de energia poluidoras.

V - Contribuição Especial: Há situações em que o Estado atua relativamente a um determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca o custeio de determinada atividade, através da imposição de contribuições.

Foi o que ocorreu, por exemplo, com a imposição da CPMF – Contribuição Provisória de Movimentação Financeira, cujo objetivo era o de arrecadar recursos para fazer frente às despesas de saúde, em momento em que o país vivia uma grande crise na gestão e oferta de saúde pública.

Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um.

Designa-se simplesmente por “contribuições” ou por “contribuições especiais” (para diferenciar das contribuições de melhoria) tal espécie tributária tipificada pelo art. 149 da Constituição. Já as subespécies são definidas em atenção às finalidades que autorizam a sua

instituição: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública.

Não se utiliza atribuir à espécie tributária a denominação de “contribuições parafiscais”, tampouco de “contribuições sociais”. Isso porque a expressão contribuições parafiscais, em desuso, designava as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividade de interesse público, não compunham a Administração direta.

Chamavam-se parafiscais porque não eram destinadas ao orçamento do ente político. Mas temos, atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que se possa estabelecer, entre elas, qualquer distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a que se submetem. Ser ou não parafiscal é uma característica acidental, que, normalmente, sequer diz com a finalidade da contribuição, mas com o ente que desempenha a atividade respectiva.

De outro lado, também a locução “contribuições sociais” não se sustenta como designação do gênero contribuições. Isso porque as contribuições ditas sociais constituem subespécie das contribuições do art. 149, configurando-se quando se trate de contribuição voltada especificamente à atuação da União na área social. As contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, não são contribuições sociais.

O custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal é característica essencial às contribuições, denominando-se referibilidade. Não pressupõe benefício para o contribuinte, mas que a ele se relacione a atividade enquanto integrante de um determinado grupo. O contribuinte deve fazer parte do grupo, evidenciando-se uma relação de pertinência caracterizadora da referibilidade. Se qualquer pessoa pudesse ser chamada a contribuir, seria um simples imposto afetado a determinada finalidade, o que é vedado pelo art. 167, IV, da CF.

A referibilidade é requisito inerente às contribuições; sejam elas sociais, de interesse das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico ou mesmo de iluminação pública municipal. Assim é que só os médicos podem ser contribuintes da contribuição ao Conselho Regional de Medicina; só os integrantes da categoria profissional podem ser contribuintes da contribuição ao respectivo sindicato; só os munícipes alcançados pela política de iluminação pública podem ser contribuintes da contribuição de iluminação pública; só as empresas dedicadas a atividades rurais podem ser contribuintes da contribuição ao instituto que promove o cumprimento da função social da propriedade rural; e assim por diante.

Só não haverá propriamente um juízo de referibilidade condicionando a posição de contribuinte para as contribuições sociais de seguridade social, pois o art. 195 da Constituição, ao impor o seu custeio por toda a sociedade, estabeleceu expressamente uma especial solidariedade entre toda a sociedade, forçando, assim, uma referibilidade ampla ou global de tal subespécie.

As contribuições só podem ser instituídas para atender às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição: sociais, de intervenção no domínio econômico, do interesse das categorias profissionais ou econômicas e, ainda, de iluminação pública. A destinação legal a tais finalidades justifica a sua instituição e a destinação efetiva legítima o prosseguimento da sua cobrança, sob pena de se descaracterizar, ao longo do tempo, a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional.

O desvio do produto da arrecadação que implique destinação para finalidade diversa da que justificou a instituição do tributo, pode demonstrar a inexistência, em concreto, da atividade que visa a custear ou sua realização em intensidade desproporcional ao custeio, implicando a invalidade, total ou parcial, originária ou superveniente, da exação.

O legislador não pode alterar a destinação das contribuições, sob pena de retirar-lhes o suporte constitucional que decorre, justamente, da adequação às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição. Não se pode confundir as finalidades que justificam a instituição das contribuições, enquanto critério de validação constitucional de tais tributos (pode-se instituir tributo para determinadas finalidades), com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao seu surgimento. Isso fica claro quando verificamos que há várias contribuições previstas na Constituição cuja finalidade é o custeio da seguridade social (finalidade que autoriza sua instituição) e cujos fatos geradores são o pagamento de folha de salários e de remuneração a autônomos, a receita, o lucro.

Os fatos geradores e bases de cálculo das contribuições devem guardar adequação às bases econômicas ou materialidades que a Constituição admite sejam tributadas. O art. 149, § 2º, III, permite que as contribuições sociais e interventivas recaiam sobre “o faturamento, a receita ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” (alínea a), ressalvando, contudo, que podem ter alíquota específica, ou seja, em valor certo por unidade, tonelada ou volume (alínea b).

Como exemplo de uso extrafiscal desse tributo, pode-se citar o estabelecimento pelo legislador de uma contribuição para iluminação pública, para fazer frente às despesas com

tecnologia de energia solar, para obter fonte de energia limpa, a benefício da população, diminuindo o uso de energia fóssil e buscando mecanismos limpos para a iluminação pública.

2.2 Fiscalidade e Extrafiscalidade

O Estado Democrático de Direito, como estrutura jurídico-política que permite a organização da sociedade, deve procurar a satisfação das necessidades públicas da coletividade que representa, demandas que vão além dos fins estritamente particulares de cada indivíduo.

Das diversas fontes com que conta o Estado para obter as receitas necessárias para satisfazer as demandas da sociedade, sem dúvida, o tributo constitui o principal recurso econômico da atividade financeira estatal. O tributo permite que o Estado possa custear as complexas funções que lhe são próprias, garantindo a liberdade e os direitos dos cidadãos.

O tributo tem a função ou finalidade fiscal quando visa exclusivamente à arrecadação de recursos, ou seja, busca o simples abastecimento dos cofres públicos desprezando ou impedindo que quaisquer outros interesses intervenham na orientação da atividade impositiva.

No mesmo sentido, Carvalho (2010, p. 286):

(...)Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

Quando o Estado se utiliza da tributação para intervir na economia ou quando tem interesses outros além da mera arrecadação, seja de cunho social, político ou econômico, diz-se que tal tributo tem finalidade extrafiscal.

No mesmo sentido, Pozzetti e Passos (2012, p. 36) afirmam:

Diz-se que um tributo é extrafiscal quando sua função principal não é o ingresso de receitas nos cofres públicos, mas sim inibir ou estimular um determinado comportamento por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

Reconhecendo a influência da tributação de forma instigante ou depressiva na economia, Ataliba (1968, p.151) define extrafiscalidade como “o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”.

No mesmo entendimento, Carvalho (2010, p. 287): afirma que:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.

Através da denominada extrafiscalidade o Estado passa a utilizar o tributo como um instrumento de regulação que lhe permite intervir na direção da atividade econômica com o intuito de alcançar determinados objetivos almejados pela sociedade. A imposição tradicional (tributação fiscal) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos. Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida a fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.

Na atualidade, considera-se que o tributo além de ser um mecanismo destinado a financiar as despesas públicas – finalidade fiscal, pode cumprir também uma importante finalidade de caráter extrafiscal – ordenatória.

É importante salientar que as duas finalidades – fiscal e extrafiscal - não são antagônicas; na verdade, as duas aparecem em maior ou menor medida em todos os tributos; em alguns casos prevalece a finalidade fiscal ou arrecadadora e em outros a extrafiscal ou ordenatória.

Assim, entende-se que os tributos – principalmente os impostos -, não são puramente fiscais ou extrafiscais, as duas finalidades são complementárias de maneira variável em todos os tributos.

Esclarece Rocha (2007, p. 60) que “a fiscalidade ou extrafiscalidade nos tributos ocorre, mas não de maneira absoluta”. Isso significa que essas finalidades não são excludentes entre si, mas se complementam, de maneira que, em todos os tributos, elas aparecem sempre conjugadas, porém em níveis diferentes. A extrafiscalidade permite que o tributo funcione como instrumento de orientação de condutas do homem, estimulando ou inibindo comportamentos, na direção de interesses coletivos, por meio de incentivos fiscais ou imposição de cargas tributárias.

2.3 Princípios do Direito Ambiental Tributário

Um ordenamento jurídico se constitui num sistema coerente e harmonioso, com uma hierarquia de normas e valores, onde certas regras repousam em outras e estas, por sua vez, têm seus fundamentos nos princípios. E estes, ainda, obedecem a outros princípios de maior grandeza, que ditam as diretrizes e orientam todo o sistema jurídico. Para que se compreenda a vontade expressada pelas normas de um ordenamento jurídico, não se pode dispensar o estudo dos princípios em que esse sistema se assenta, buscando extrair-lhes a mais correta significação e o seu exato alcance. Princípios são as regras jurídicas fundamentais de um sistema, que lhe apontam o norte a ser seguido e que orientam a interpretação e aplicação das demais normas jurídicas.

Mello (2004, p. 451) ensina que:

Princípio é o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Reforçando a importância dos princípios, pode-se citar a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942):

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os **princípios gerais de direito**. (Grifo Nosso)

Os princípios do Direito Ambiental Tributário representam as bases de construção de uma política tributária voltada para o desenvolvimento sustentável.

Os mais relevantes princípios com viés ambiental estão inseridos na Constituição Federal, em seu artigo 225 e na Lei 6.938/81 que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente - Princípio da Cooperação, Princípio da Prevenção, Princípio do Poluidor-Pagador, Princípio do Protetor Recebedor, Seletividade tributária e o Princípio do Desenvolvimento Sustentável:

I - Princípio da Cooperação: A Constituição Federal em seu art. 225 impôs ao Poder Público e a coletividade o dever de tutelar o meio ambiente para as futuras gerações. O princípio da cooperação é aquele que leva em consideração a idéia de que a sociedade em cooperação com o Estado atue na escolha de prioridades ambientais, através da participação de diferentes grupos sociais por meio da informação, formulação e execução de políticas ambientais. Esses grupos podem ser deveras distintos, envolvendo organizações ambientais,

sindicatos, indústria, comércio e agricultura, os quais, valendo-se de instrumentos judiciais e administrativos de controle dos atos do poder Executivo, tendem a otimizar e fortalecer a concretização de normas voltadas à proteção ambiental.

Essa participação da sociedade é legalmente assegurada pela Lei n.º 6.938/81 (art 6º § 3º) a qual prevê que as pessoas legitimamente interessadas poderão requerer informações dos órgãos ambientais, ressalvadas exceções constitucionais de sigilo em proteção à defesa do Estado e da sociedade. Dentro desse princípio, permite-se ainda a possibilidade de normas de incentivo à ciência e tecnologia, de maneira a estimular a proteção ambiental substituindo-se práticas depredatórias por outras menos prejudiciais e sustentáveis.

Este princípio representa uma parceria entre o Estado e a sociedade na elaboração e fiscalização de políticas de proteção e preservação ambiental.

Neste sentido, Derani (2001, p.163) ensina:

O princípio da cooperação é o resultado de uma divisão de funções dentro da ordem econômica fundada nas relações de mercado. Sua concretização, como princípio do direito ambiental e do direito econômico simultaneamente, se dá, por exemplo, quando se determina a divisão dos custos de uma política ambiental, implicando uma negociação constante entre as atividades do Estado e do Cidadão.

Assim, dentro desta divisão de funções, observemos que a cooperação da sociedade na tutela do meio ambiente não se trata de um aconselhamento, mas sim de um dever dessa sociedade.

Acerca deste princípio, Fiorillo (2009, p.56), nos ensina:

Oportuno considerar que o resultado dessa omissão participativa é um prejuízo a ser suportado pela própria coletividade, porquanto o direito ao meio ambiente possui natureza difusa. Além disso, o fato de a administração desse bem ficar sob a custódia do Poder Público não elide o dever de o povo atuar na conservação e preservação do direito do qual é titular.

É necessário que a sociedade indique suas necessidades para que o Estado crie políticas de proteção ambiental, que serão financiadas pela própria sociedade através da arrecadação tributária e também que o Estado incentive a sociedade a adotar condutas ecologicamente corretas através da tributação extrafiscal ambiental indutora por meio dos incentivos fiscais, efetivando assim o princípio da cooperação.

II - Princípio da Prevenção: O princípio da prevenção, o qual é tido como o mais importante dos princípios ambientais, segue a mesma idéia de bom senso presente no ditado popular, "melhor prevenir do que remediar". Relativo à proteção e educação ambiental, este é o princípio norteador que age em conjunto com a política econômica. O princípio da

prevenção é tido como o princípio que propõe cuidado, cautela, com o presente e com o futuro de forma que o seu alcance depende substancialmente da forma e da extensão da cautela concernente às disposições relativas ao grau de exigência para implementação de melhor tecnologia e ao tratamento corretivo da atividade inicialmente poluidora.

O princípio da prevenção não deve ser encarado como um obstáculo ao desenvolvimento econômico, às atividades assistenciais e de pesquisa. Pois é uma proposta atual e necessária como forma de resguardar os legítimos interesses de cada pessoa em particular e da sociedade como um todo. Reconhecer a existência da possibilidade da ocorrência de danos e a necessidade de sua avaliação com base nos conhecimentos e tecnologias já disponíveis é um grande desafio mundial.

Essa necessidade de avaliação não deve permanecer unicamente na observação do risco, mas deve sim, ser avaliado mediante o grau de necessidade a que esteja vinculado, de forma a esclarecer a razão final do que se deseja produzir partindo-se do prisma da melhoria da qualidade de vida que determinada atividade poderá gerar.

Na Constituição Federal de 1988 o princípio da prevenção está incutido no *caput* do art. 225, quando estabelece que é dever do poder público e da coletividade preservar o meio ambiente. O princípio da prevenção é aplicado quando se quer evitar que determinada atividade possa produzir dano ambiental, quando se tem conhecimento do seu perigo.

Fiorillo (2010, p. 112) afirma que:

A prevenção e preservação devem ser concretizadas por meio de uma consciência ecológica, a qual deve ser desenvolvida através de uma política de educação ambiental. De fato, é a consciência ecológica que propiciará o sucesso no combate preventivo do dano ambiental. Todavia, deve-se ter em vista que a nossa realidade ainda não contempla aludida consciência, de modo que outros instrumentos tornam-se relevantes na realização do princípio da prevenção. Para tanto, observamos instrumentos como estudo de impacto ambiental, manejo ecológico, o tombamento, as liminares, as sanções administrativas etc.

O Estado deve punir o poluidor e conceder incentivos tributários à atividades não degradantes e que utilizem técnicas ecologicamente corretas para evitar danos ambientais, consolidando assim o princípio da prevenção.

III - Princípio do Poluidor-Pagador: A inserção deste princípio ocorreu em maio de 1972 através de uma Recomendação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Em novembro de 1973 o Princípio do Poluidor-Pagador foi recebido como princípio base da ação comunitária em matéria de ambiente, posteriormente adotado em algumas diretivas.

A Declaração do Rio de Janeiro - ECO/92 adotou o Princípio do Poluidor-Pagador nos seguintes termos: “As autoridades Nacionais devem procurar assegurar a internalização dos custos ambientais e os instrumentos econômicos, levando em conta o critério de que quem contamina deve, em princípio, arcar com os custos da contaminação, levando-se em conta o interesse público e sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais”.

Na Constituição Federal, o princípio do poluidor-pagador vem expresso no artigo 225, § 3º:

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

Este princípio também aparece na Lei nº 6.938/91 que assim o prevê no seu 4º, VII dizendo que a Política Nacional do Meio Ambiente visará:

Art. 4º

(.....) *Omissis*

VII A imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados, e ao usuário, de contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

Imprescindível ressaltar que esse princípio não é uma autorização para poluir o meio ambiente. Ensina Fiorillo (2010, p. 88) que:

não traz como indicativo “pagar para poder poluir”, “poluir mediante pagamento”, ou “pagar para evitar a contaminação”. Não se pode buscar através dele formas de contornar a reparação do dano, estabelecendo-se uma liceidade para o ato do poluidor; como se alguém pudesse afirmar: “poluo, mas pago”.

Derani (2008, p, 142) afirma que:

o princípio do poluidor-pagador visa à internalização dos custos relativos externos de deterioração ambiental. Tal traria como consequência um maior cuidado em relação ao potencial poluidor da produção, na busca de uma satisfatória qualidade do meio ambiente. Pela aplicação desse princípio, impõe-se ao ‘sujeito econômico’ (produtor, consumidor, transportador), que nesta relação pode causar um problema ambiental, arcar com os custos da diminuição ou afastamento do dano.

Certas ações por parte de determinados indivíduos ou empresas causam, direta ou indiretamente, prejuízos à sociedade. Dentro da linguagem econômica seriam estas externalidades negativas. Para corrigir essas externalidades negativas, deve o Estado atuar no sentido de promover a correção desses danos, os quais são na verdade, um custo adicionado à sociedade, uma vez que os produtores poluidores privatizam os lucros e socializam as perdas. Uma forma de o Estado corrigi-las seria com a aplicação do Princípio do Poluidor Pagador. Através da sua aplicação, estar-se-ia corrigindo esse custo imposto à sociedade, por meio da internalização destes nas estruturas de produção e consumo.

O objetivo principal desse princípio seria a determinação de normas do que se pode ou não fazer, além de apresentar regras flexíveis tratando de meios disponíveis que autorizariam o uso de determinado recurso natural. E para um melhor resultado, ideal seria se sua aplicação se desse de forma a incentivar atividades não poluidoras e desestimular aquelas que agredem o meio-ambiente. O proprietário de um bem natural só participará para a sua conservação, à medida que os custos para evitar o dano ambiental fiquem abaixo do custo de reparação do dano.

A tributação ambiental com base nesse princípio pode financiar pesquisas, melhorar ou desenvolver tecnologias no campo ambiental, além de criar programas que visem ao avanço das técnicas de controle e fiscalização dos impactos ocasionados pela degradação ambiental.

IV - Princípio do Protetor-Recebedor: Este princípio nos informa que aquele agente público ou privado que protege um bem natural em benefício da comunidade deve receber uma compensação financeira como incentivo pelo serviço de proteção ambiental prestado.

O Princípio do Protetor-Recebedor incentiva economicamente quem protege uma área deixando de utilizar seus recursos, o que estimula a preservação. Trata-se de um fundamento de ação ambiental que pode ser considerado o avesso do conhecido princípio do poluidor-pagador, segundo o qual aquele que degrada determinado recurso da natureza deve pagar por tal utilização.

Segundo Ribeiro (2009, p. 125):

O princípio Protetor-Recebedor incentiva economicamente quem protege uma área, deixando de utilizar seus recursos, estimulando assim a preservação. Sua aplicação serve para implementar a justiça econômica, valorizando os serviços ambientais prestados generosamente por uma população ou sociedade, e remunerando economicamente essa prestação de serviços porque, se tem valor econômico, é justo que se receba por ela. A prática desse princípio estimula a preservação e incentiva economicamente quem protege uma área, ao deixar de utilizar os recursos de que poderia dispor.

Esse princípio atua como uma preciosa complementação àquele relacionado à responsabilização do poluidor-pagador, ao determinar que as pessoas físicas ou jurídicas que atuem com responsabilidade na busca da preservação ambiental devam ser premiadas com algum benefício, visto colaborarem em prol de toda a coletividade na concretização e na garantia do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Ao se referir sobre o princípio do protetor-recebedor, Milaré (2013, p. 271) pontua que:

O objetivo do princípio, então, é evitar que o “custo zero” dos serviços e recursos naturais acabe por conduzir o sistema de mercado à hiperexploração do meio ambiente, e se esteia na ideia fundamental de que não basta punir as condutas ambientalmente danosas para preservar com eficácia o meio ambiente, sendo mais produtivo recompensar as virtuosas. Ou seja, ao invés de coibir a geração de externalidades negativas no processo produtivo, incentivar-se-iam as positivas por meio de normas promocionais. Seria como que uma consequência do princípio do poluidor-pagador, ou melhor, do usuário-pagador: aquele que preserva ou recupera os serviços ambientais, geralmente de modo oneroso aos próprios interesses, tornar-se-ia credor de uma retribuição por parte dos beneficiários desses mesmos serviços, sejam pessoas físicas ou jurídicas, seja o Estado ou a sociedade como um todo.

Reforçando o entendimento, Fagnello (2007, p. 28-29) explica que:

De acordo com o princípio do protetor-recebedor, o agente público ou privado que protege um bem natural em benefício da comunidade, devido a práticas que conservem a natureza, deve receber benefícios como incentivo pelo serviço de proteção ambiental prestado. São exemplos de tais benefícios: a compensação – a transferência de recursos financeiros dos beneficiados de serviços ambientais para os que, devido a práticas que conservem a natureza, fornecem esses serviços; o favorecimento na obtenção de crédito; a garantia de acesso a mercados e programas especiais; a isenção de taxas e impostos e a disponibilização de tecnologia e capacitação, entre outros.

O objetivo do Princípio do Protetor-Recebedor é utilizado para implementar a justiça econômica, valorizando os serviços ambientais prestados generosamente por uma população ou sociedade e remunerando economicamente essa prestação de serviços porque, se tem valor econômico, é justo que se receba por ela. Atualmente, muitas sociedades prestam serviços ambientais gratuitos ao preservarem áreas indígenas, parques, unidades de conservação, áreas de mananciais sem, entretanto, receberem a justa remuneração por eles.

Este princípio pode ser aplicado em várias escalas, por exemplo, no plano local urbano através da isenção do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para estimular propriedades urbanas sustentáveis ou através da isenção do Imposto Territorial Rural (ITR) para os proprietários das RPPN, no plano estadual, com as legislações relativas ao ICMS Ecológico, como nos casos dos Estados do Paraná, São Paulo, Minas Gerais, Rondônia, Rio Grande do Sul e outros, ou ainda no plano federal, através do imposto de renda, incentivando políticas de florestamento ou reflorestamento no Brasil.

V - Seletividade tributária: A seletividade pode ser definida como discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Pelo princípio da seletividade, o tributo deve possuir uma alíquota maior ou menor, conforme a essencialidade do produto. O produto de primeira necessidade deve ter baixa tributação e o produto menos essencial deve receber tributação mais elevada. A seletividade, portanto, é aplicada conforme a

essencialidade do produto, que deve abranger não somente as necessidades biológicas (moradia, alimentação, tratamento médico), mas também as necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente. Produtos essenciais devem ter alíquotas mais baixas ou zero e, os chamados produtos supérfluos, devem ter alíquotas mais altas, em obediência ao princípio da capacidade contributiva ou para desestimular o consumo.

Segundo Sabbag (2012, p. 185):

O princípio da seletividade tem por finalidade a variação da alíquota de determinados bens em razão de sua essencialidade. Deste modo, bens que seja considerados essenciais, como arroz, medicamentos entre outros, incidirá uma alíquota menor, de modo contrário aqueles bens que sejam estipulados como supérfluos, como bebidas, cigarros, haverá uma maior alíquota.

No mesmo sentido, Torres (2006, p. 387):

a seletividade se subordina ao princípio maior da capacidade contributiva e significa que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos.

A essencialidade refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Assim, a seletividade consiste em aplicar alíquotas tributárias maiores sobre os bens não essenciais e menores sobre bens essenciais, ou, para fins ambientais, tributando menos equipamentos industriais mais modernos e menos poluentes estimulando sua produção e utilização.

VI - Princípio do Desenvolvimento Sustentável: Tal princípio informa que o desenvolvimento não pode esgotar os recursos naturais, sendo capaz de suprir as necessidades atuais, sem comprometer as necessidades futuras.

Este princípio encontra-se no caput do art. 225 da Constituição Federal, nos seguintes termos:

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

É certo que os recursos naturais não são inesgotáveis e assim, por esse princípio, as atividades econômicas devem desenvolver-se harmonicamente entre a economia e o meio ambiente.

O conceito de desenvolvimento sustentável é explicado por Amaral (2007, p. 33) como:

aquele que assegura as necessidades da presente geração sem comprometer a capacidade das gerações futuras de resolver suas próprias necessidades. A presente geração tem o dever de deixar para as futuras gerações um meio ambiente igual ou melhor do que aquele que herdou da geração anterior. Consta-se da leitura do art. 225 da CF/88 que a futura geração possui o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, além de constituir também em uma justiça intergeracional, pois essa futura geração precisa de um meio ambiente saudável para atender suas necessidades.

Desta forma, Fiorillo e Diaféria (1999, p. 31): afirmam que o Princípio do Desenvolvimento Sustentável tem por conteúdo:

A manutenção das bases vitais da produção e reprodução do homem e de suas atividades, garantindo igualmente uma relação satisfatória entre os homens e destes com o seu ambiente, para que as futuras gerações também tenham oportunidade de desfrutar os mesmos recursos que temos hoje à nossa disposição.

É certo que este princípio é de suma importância, haja vista que sua inobservância levará ao caos ambiental, devendo a preservação ambiental ser observada concomitantemente com o desenvolvimento econômico, de modo que, reciprocamente, aquela não acarrete na extinção deste.

Este princípio não visa impedir o desenvolvimento econômico, mas sim adequá-lo para que gere um dano menor ao meio ambiente, assegurando uma existência digna para as presentes e futuras gerações, proporcionando uma condição de vida com qualidade.

Nas palavras de Araújo (1992, p. 37):

A inserção deste princípio significa que nenhuma indústria que venha deteriorar o meio ambiente pode ser instalada? A resposta é negativa. A eficácia da norma consiste em fixar uma interpretação que leve à proteção ao meio ambiente. Todo esforço da ordem econômica deve ser voltado para a proteção do meio ambiente, ao lado de outros valores citados no art. 170, em seus incisos.

Esse princípio não objetiva impedir o desenvolvimento econômico, mas encontrar um meio termo, um equilíbrio entre a economia e o meio-ambiente, por representar a atividade econômica muitas vezes uma imensurável degradação ambiental. Neste sentido, segue transcrito julgado do Supremo Tribunal Federal:

(...) A QUESTÃO DO DESENVOLVIMENTO NACIONAL (CF, ART. 3º, II) E A NECESSIDADE DE PRESERVAÇÃO DA INTEGRIDADE DO MEIO AMBIENTE (CF, ART. 225): O PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL COMO FATOR DE OBTENÇÃO DO JUSTO EQUILÍBRIO ENTRE AS EXIGÊNCIAS DA ECONOMIA E AS DA ECOLOGIA. - O princípio do desenvolvimento sustentável, além de impregnado de caráter eminentemente constitucional, encontra suporte legitimador em compromissos internacionais assumidos pelo Estado brasileiro e representa fator de obtenção do justo equilíbrio entre as exigências da economia e as da ecologia, subordinada, no entanto, a

invocação desse postulado, quando ocorrente situação de conflito entre valores constitucionais relevantes, a uma condição inafastável, cuja observância não comprometa nem esvazie o conteúdo essencial de um dos mais significativos direitos fundamentais: o direito à preservação do meio ambiente, que traduz bem de uso comum da generalidade das pessoas, a ser resguardado em favor das presentes e futuras gerações. (STF, Tribunal Pleno, ADI-MC 3540/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 03.02.2006, p. 14)

Sucintamente, o princípio do desenvolvimento sustentável é entendido como aquele relacionado ao desenvolvimento que atenda às necessidades do presente, sem comprometer as futuras gerações, ou seja, que permite a exploração do meio ambiente, de modo que atenda as necessidades da sociedade atual, porém, ressalva o direito da sociedade futura de atender suas próprias necessidades. A tributação extrafiscal ambiental é um importante mecanismo para o alcance do desenvolvimento sustentável e, pode-se citar, por exemplo, o imposto de renda, pela sua magnitude e abrangência, como um poderoso instrumento tributário de incentivo fiscal à sustentabilidade ambiental, como ocorreu com a política de incentivos prescrita pela Lei 5.106/1966.

3 INCENTIVO FISCAL AMBIENTAL

A política ambiental no Brasil tem sido marcada pela utilização preponderante dos chamados instrumentos de “comando e controle” (estabelecimento de requisitos ambientais, fiscalização, imposição de sanções etc.). Esses instrumentos são importantes, mas se têm demonstrado insuficientes para assegurar real eficácia nas ações governamentais direcionadas a assegurar padrões sustentáveis de desenvolvimento.

Internacionalmente, propugna-se cada vez mais pela adoção de instrumentos econômicos de política ambiental. Os países ligados à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em especial, têm dedicado muita atenção ao tema, com iniciativas inovadoras, sistematizadas e bastante difundidas. Deve-se registrar que incentivos fiscais para o meio ambiente estão entre os instrumentos econômicos de política ambiental mais utilizados nos países avançados.

E, sob esse prisma, Amaral (2007, p.193) define incentivos fiscais:

Adota-se a expressão “incentivos fiscais” para designar o estímulo dado aos contribuintes por realizarem condutas voltadas à proteção ambiental ou por induzir os contribuintes a não praticarem condutas poluidoras, para tanto, a pessoa política competente poderá diminuir, retirar ou aumentar a carga tributária do sujeito passivo como forma de atender a esse escopo.

O incentivo fiscal no Direito Tributário Ambiental vem como meio de beneficiar o sujeito passivo da obrigação tributária por alguma atitude positiva adotada em relação ao meio

ambiente. Enquanto que uma externalidade negativa ambiental enseja a aplicação imediata do princípio do poluidor-pagador, a fim de que seja a mesma internalizada no processo de produção, as externalidades positivas devem ser, como corolário do mesmo princípio, reconhecidas pelo ordenamento jurídico através de estímulos e recompensas.

Sobre essa questão, Amaral (2007, p.195) comenta que:

A implementação de políticas tributárias que pautadas na concessão de incentivos fiscais para estimular condutas de proteção ambiental proporcionará o desenvolvimento de novas tecnologias necessárias para alcançar a redução de poluição. Os incentivos fiscais reestruturarão as atividades dos agentes econômicos na medida em que eles poderão reduzir seus custos de produção se adotarem tecnologias limpas.

Reforçando o entendimento, esclarece Nunes (2005, p. 163):

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

Os incentivos fiscais com vistas à proteção ambiental têm a finalidade primordial de encontrar medidas econômicas e sociais que beneficiem o contribuinte e toda a coletividade. O alvo a ser atingido não é a arrecadação de recursos, mas a mudança de comportamento do contribuinte, de modo a estimular o desenvolvimento sustentável onde o binômio progresso e meio ambiente possam conviver harmonicamente.

3.1. Tipos de Incentivo Fiscal

O incentivo fiscal consubstancia uma intervenção estatal que busca estimular comportamentos concretizadores dos fins constitucionais, por meio da instituição de normas indutoras que concedem tratamento tributário mais brando ao contribuinte. Para tanto, o Estado detém um vasto leque de possibilidades, podendo ser criadas normas que veiculam variados formatos de tributação atenuada, seja por meio do afastamento total ou parcial da obrigação tributária, seja mediante a postergação da ocorrência do fato gerador do tributo, seja, ainda, por meio da concessão de crédito presumido.

Segundo, Brandão (2013, p. 110) os incentivos fiscais podem se manifestar nos seguintes tipos - Isenção, Crédito presumido, Diferimento, Redução de base de cálculo, Alíquota zero, Depreciação acelerada, Remissão e Anistia:

I – Isenção: Uma das formas de criar um incentivo fiscal é afastar a tributação incidente sobre atividades e situações que se pretende estimular. Com efeito, a isenção consiste num procedimento técnico-jurídico, por intermédio do qual os entes tributantes editam normas que afastam do campo da incidência da norma determinada pessoa ou objeto. Instituem, assim, regra jurídica, sem a qual a pessoa ou o objeto por ela isentado seria alcançado pela tributação regular.

Exemplo clássico de isenção extrafiscal é aquela concedida a indústria nova, geralmente instalada em região menos desenvolvida, condicionada à formalização de determinado número de vínculos empregatícios e por prazo certo. A isenção serve, neste caso, como estímulo fiscal a empresas consideradas de interesse ao Estado, sendo utilizada a serviço de política de industrialização e disponibilizada para todo o grupo de contribuintes que se encontra nas mesmas condições postas pela regra isentiva.

Acerca da compatibilidade de tais isenções ao Sistema Constitucional Tributário, ressalte-se o preconizado por Borges (1969, p.75):

A isenção, regra de direito excepcional frente ao princípio da generalidade da obrigação tributária, há de ser concedida por motivos ponderáveis de ordem econômico-social, razões extrafiscais relevantes, ou importará em violação daquele princípio. Deve, por isso, beneficiar a toda a classe de indústria que esteja em igualdade de condições e não somente a um contribuinte isolado.

Com efeito, busca-se fomentar a indústria nova quando o retorno ao investimento realizado é incerto, seja em face das condições precárias da região em que esta se instalou (em termos logísticos, de mão de obra especializada, mercado consumidor etc.), seja por força de o resultado da sua produção melhor atender ao bem comum, embora ainda não tenha mercado consumidor estável (a exemplo de produtos “verdes”, como o papel reciclado que encontra resistência por ainda não possuir as mesmas características do papel tradicional ou produtos de maior eficiência energética ou hídrica, pouco divulgados e/ou mais caros por não serem, em alguns casos, produzidos em grande escala).

Tais estímulos são concedidos, em regra, por tempo determinado, já que se presume que, esgotado o ciclo inicial de implantação e organização da indústria, tenha ela aptidão para suportar o ônus tributário. Durante o prazo em que o Estado se compromete a estimular o empreendimento novo, todavia, não é possível haver a irrestrita supressão ou redução do mencionado estímulo. Tal garantia é preconizada pelo artigo 178 do Código Tributário Nacional, segundo o qual o incentivo fiscal concedido por prazo certo e em determinadas condições não pode ser revogado nem modificado. Nesta linha, foi cunhada a súmula nº 544

do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

II - Crédito presumido: Crédito presumido é uma técnica legislativa financeira para a adequação do montante a ser tributado.

Para Harada (2002, p. 63), o crédito presumido consubstancia:

valor estimativo, fixado pelo Poder Público a favor do contribuinte de imposto de natureza não cumulativa em função dos insumos, combinação dos fatores de produção (matérias-primas, materiais secundários consumidos no processo de industrialização, energia consumida etc.) que entram na produção de certos bens ou serviços.

Sob tal prisma, os créditos presumidos irão consubstanciar créditos fictícios lançados na escrita fiscal e que irão resultar em redução ou anulação da imposição que seria devida caso não houvesse a adição de tal montante. Para atraírem investimentos, os Estados da Federação costumam ofertar crédito presumido de ICMS a indústrias que pretendem se instalar ou ampliar o seu negócio no território do respectivo ente federado. Trata-se, assim, de importante instrumento de que pode se valer o ente político para fomentar investimentos que visam à adaptação de indústria a padrões mais sustentáveis, em face da redução de custo verificada.

III – Diferimento: É comum que os Estados incentivem determinados setores mediante o diferimento do tributo devido, hipótese em que o critério temporal para o cumprimento da obrigação tributária é alterado. Deveras, o objetivo do diferimento é adiar a extinção do crédito tributário (pagamento, compensação etc.) para momento posterior.

O clássico exemplo seria o do imposto plurifásico e não cumulativo, em que a obrigação de recolher o imposto é transferida para momento posterior àquele em que seria ordinariamente devido. Tal adiamento visa a conferir tratamento favorecido, por exemplo, a certo setor produtivo, destinando o cumprimento da obrigação tributária para outro setor que, em tese, estaria dotado de melhores condições de suportar o encargo. A rigor, poder-se-ia sustentar que, enquanto a isenção afasta ou reduz o pagamento de um imposto, o diferimento livra uma operação do pagamento da obrigação tributária, onerando a operação posterior (a etapa subsequente).

Sousa (2011, p. 951), ao analisar o diferimento concedido pela legislação de IPI a um produto utilizado na fabricação de outro produto pelo mesmo fabricante, equipara tal instituto a uma “suspensão” e defende que, neste caso, por meio do “diferimento da incidência”, o

valor do produto utilizado na industrialização de outro irá agregar-se ao valor deste último, sendo tributado como parte integrante do produto novo quando da sua saída. Em tal hipótese, restaria caracterizado que a utilização do primeiro produto configura uma etapa intermediária da produção.

Ao analisar o ICMS, Afonso (2011, p. 941), aduz que o diferimento é:

“uma postergação do momento do recolhimento do tributo (o oposto, portanto, da forma tradicional), que pode vir a se concretizar em longínqua etapa de comercialização e aplicável com grande ênfase a produtos agropecuários, resíduos e sucatas, facilitando com isto, na essência do ICMS, a agregação de valores para uma futura tributação”.

Verifica-se, pois, que tal instituto é bem apropriado quando se pretende promover e fortalecer determinada cadeia produtiva, afastando-se o clássico sistema de débito e crédito dos tributos não cumulativos, em suas diversas fases de produção, para que a exigência do valor total devido recaia apenas na etapa final desta.

Nota-se, assim, que em relação aos produtos verdes, cuja cadeia pode o ente político pretender fortalecer, afigura-se adequado o manejo do instituto em tela, possibilitando que a carga tributária só incida, de fato, em etapa na qual se encontre contribuinte com maiores condições de arcar com tal ônus.

IV - Redução de base de cálculo: O incentivo fiscal também poderá ser efetivado por meio da figura da redução da base de cálculo. Por meio do referido instrumento, o ente tributante autoriza que, em certas situações, o contribuinte calcule o tributo sobre um valor inferior àquele que, em tese, seria o devido.

Neste contexto, o tratamento benéfico é conferido por força da modificação de um dos elementos quantitativos da hipótese de incidência, que irá diminuir o quantum devido a título do tributo. Tendo em vista que tanto a redução da base de cálculo quanto a isenção implicam a desoneração quanto ao recolhimento do tributo, a redução da base de cálculo pode ser concebida como hipótese de isenção parcial.

V - Alíquota zero: A figura desonerativa da alíquota zero foi instituída em nosso ordenamento jurídico como mecanismo para que os Estados não perdessem arrecadação do então ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), já que a Constituição Federal de 1967, em seu art. 20, § 2.º, autorizava que a União institísse isenção também em relação a impostos estaduais e municipais, de modo que, sempre que a União isentasse as importações dos impostos federais, tal isenção alcançaria o antigo ICM, atual ICMS.

Tendo em vista o conflito de interesses com os Estados, optou-se então por, alternativamente, reduzir a zero a alíquota do imposto de importação, hipótese que permitiria a União prosseguir no fomento às importações, sem que os Estados sofressem a perda de arrecadação do ICM.

Cumprе consignar que o referido mecanismo encontrou eco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que o consolidou por meio da Súmula 576, de 3.1.1977: “É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadoria sobre produtos importados sob o regime da alíquota ‘zero’.”

VI - Depreciação acelerada: Máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos destinados à incorporação ao ativo imobilizado possuem um prazo de vida útil limitado e, em virtude do seu uso, entram em processo de desgaste. Tal deterioração, que resulta na diminuição da utilidade e também do valor dos mencionados bens, deve ser reconhecida por meio da depreciação contábil.

Uma vez que o valor da depreciação influi no resultado do exercício de uma empresa, pois se classifica como uma despesa, não há dúvidas de que, se esta for lucrativa, em termos tributários, será vantajoso que os abatimentos a título de depreciação sejam os maiores possíveis, reduzindo-se, assim, o montante do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Raciocínio diverso é aplicado à empresa com lucratividade tributária comprometida, sendo, em regra, mais conveniente que as despesas de depreciação sejam apropriadas em um intervalo maior de tempo, adiando-se o seu reconhecimento.

No Brasil, a legislação permite que o contribuinte utilize taxas de depreciação que reflitam a vida útil econômica dos bens. De tal maneira, caso a vida útil de determinado equipamento esteja indicada pela Receita Federal do Brasil como de 10 anos e a empresa entenda ser de oito anos, é possível a confecção de prova em contrário para demonstrar o seu posicionamento.

As provas devem ser realizadas com base em laudos técnicos especializados e, em caso de controvérsia, o contribuinte pode ainda requerer perícia do Instituto Nacional de Tecnologia ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, devendo, então, prevalecer os prazos de vida útil fixados pelas aludidas instituições (Lei 4.506/1964, art. 57, § 4.º).

Os referidos prazos, que refletem a vida útil do bem, podem vir a ser reduzidos, hipótese em que se estará diante da figura da depreciação acelerada. Há duas espécies de depreciação acelerada.

A primeira refere-se à possibilidade da depreciação acelerada contábil de máquinas e equipamentos quando as indústrias estabelecem turnos extraordinários para atender a sua demanda. A legislação permite realizar a depreciação acelerada em face do desgaste maior de tais bens de produção. Tal hipótese resulta do uso em regime de operação superior ao normal, dimensionado com base no número de horas diárias de operação. Há, também, a depreciação acelerada incentivada, que consubstancia incentivo fiscal e é reconhecida, tão somente, pela legislação tributária para fins da apuração do lucro real, sem nenhum registro contábil.

Por se pautar pela análise dos incentivos fiscais, o presente trabalho passa a tratar, a seguir, apenas da depreciação acelerada que busca o estímulo a determinada atividade por meio de tratamento fiscal diferenciado.

O estímulo decorre do fato de a depreciação acelerada provocar o diferimento da tributação para um período subsequente, agindo tal qual um empréstimo sem juros. Esses benefícios diminuem o custo de aquisição dos bens sujeitos à depreciação.

Verifica-se que tal alteração do prazo de depreciação constitui técnica que visa a reduzir antecipadamente a tributação daqueles que promovem investimentos considerados estratégicos para o Estado, consubstanciando estímulo àquele contribuinte que incorre em gastos que impactarão positivamente no desenvolvimento de regiões menos atrativas, por exemplo.

VII – Remissão: A remissão é um perdão a partir do qual o sujeito passivo fica dispensado de pagar o tributo total ou parcialmente e, a teor do § 6.º do art. 150 da Lei Maior, só poderá ser concedida mediante lei específica.

Com efeito, a figura em tela, disciplinada pelo art. 172 do Código Tributário Nacional, constitui uma hipótese de extinção de obrigação tributaria já existente, pressupondo a realização concreta do fato gerador, o que a torna distinta de outros institutos do Direito Tributário, como a isenção.

Navarro (2007, p. 828 e 830) conceitua de forma simples e objetiva a remissão ao afirmar que este instituto:

“é ato unilateral do Estado-legislador, por motivos elevados e não por simples favor, o que seria contrário aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. A remissão tributária é, portanto, literalmente, dispensa de pagamento de tributo devido. [...] Remissão é dispensa de crédito”.

VIII – Anistia: A anistia é o perdão das penalidades pecuniárias integrantes da obrigação tributária. Regina Helena V. Costa, ao diferenciar anistia da remissão, pontifica que “esta também constitui espécie de perdão, mas possui outro objeto: as infrações fiscais. Mediante a concessão de anistia pode-se perdoar uma infração à lei tributária ou, apenas, a sanção dela decorrente”.

Registre-se posição de Carrazza (2006, p. 830) para quem a anistia:

“perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário. Incide sobre a infração tributária, desconstituindo sua antijuridicidade. Por evidente, aparta-se do tributo, que não compreende a sanção de ato ilícito”

Destaque-se que o instituto em apreço somente pode ser instituído por lei específica e independe do lançamento das sanções pecuniárias, não se aplicando a quem pratica crimes e age com dolo e má-fé. Sobre esse assunto, elucidativa a lição de Amaro (2009, p. 455):

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

[...]

A anistia exclui a punibilidade da infração (punibilidade que existia efetivamente, e, com a anistia, deixou de existir). O fato de, eventualmente, o Fisco já ter notificado o infrator para recolher penalidade pecuniária aplicável à infração também não impede o reconhecimento da anistia.

Sobre a diferença entre anistia e remissão importa esclarecer que, na concessão do perdão, o objeto da remissão é o tributo devido, e o da anistia é a infração praticada.

Enquanto a remissão dispensa o pagamento do tributo, a anistia dispensa o pagamento das multas que punem o descumprimento da obrigação acessória.

Quando concedida de forma limitada, sob condição do pagamento do tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, estimula o adimplemento de créditos tributários. Nessas condições é que o governo vem concedendo anistias juntamente com parcelamentos para incentivar o pagamento de tributos, independentemente do lançamento e/ou ajuizamento de ações judiciais em que são discutidos.

Contudo, quando certo contribuinte paga as penalidades exigidas e logo em seguida é concedida anistia para essa determinada penalidade, ele não é perdoado, não se aplicando a anistia. Com isso, essas concessões não são bem-vistas pelos bons pagadores, desagradando a quem, espontaneamente, cumpriu com suas obrigações, ainda que com atraso (multas e juros). Nesse sentido, é importante que os entes tributantes, ao concedê-las, demonstrem os fins a que visam alcançar, evitando, assim, a violação à isonomia.

Pode-se verificar, em vista do exposto, que o Estado possui vários tipos de incentivos fiscais à sua disposição para que sejam implementadas políticas públicas de incentivo fiscal com o objetivo de se alcançar a sustentabilidade ambiental.

Os incentivos fiscais podem constituir, sem dúvida, importantes aliados na implementação de políticas ambientais efetivas, assumindo um papel importante para a realização da tributação extrafiscal indutora e direcionando as condutas dos contribuintes para práticas ecologicamente corretas.

3.2. Incentivo Fiscal Ambiental no Direito Brasileiro

As normas constitucionais que embasam a criação dos incentivos ecológicos conferem ao legislador pátrio vasto campo para moldar a tributação de sorte a estimular os comportamentos ambientalmente orientados.

Com efeito, antes mesmo de a questão ambiental ganhar foros de centralidade no debate mundial, em 1966, o Direito pátrio já contemplava norma fiscal federal voltada à defesa do meio ambiente. A Lei n.º 5.106, instituída em setembro de 1966, estipulou que as pessoas físicas e jurídicas poderiam abater de suas declarações de rendimentos os valores destinados ao florestamento e reflorestamento.

Ainda em âmbito federal, a Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, isentou da cobrança do Imposto Territorial Rural – ITR os proprietários de áreas de reserva legal, de preservação permanente, de Reservas Particulares do Patrimônio Natural e de áreas de servidão florestal. É necessário que sejam observados determinados requisitos, a saber: que a área seja de preservação permanente, de reserva legal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, comprovadamente imprestável para qualquer exploração (agrícola, pecuária etc.). Que seja declarada de interesse ecológico e esteja sob regime de servidão federal, florestal e/ou ambiental, coberta por florestas nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração, dentre outras específicas condições exigidas legalmente.

A Lei n.º 11.828, de 20 de novembro de 2008, que dispõe sobre medidas tributárias aplicáveis às doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras. Referido dispositivo legal instituiu a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS no caso de doações recebidas pelas instituições financeiras públicas, quando aplicadas nas ações de preservação ambiental descritas na lei. As instituições financeiras públicas controladas pela União, como beneficiárias do incentivo, caso não destinem os

recursos, observado o prazo de dois anos, contados do mês seguinte ao recebimento da doação, ficam obrigadas a recolher as contribuições não pagas, acrescidas de juros e multa de mora, na forma da lei.

Registre-se, ainda, o Projeto de Lei do Senado (PLS) n.º 259/2007, que institui o Programa de Substituição de Embalagens Plásticas Convencionais por Congêneres Biodegradáveis. Desse modo, as pessoas jurídicas de direito privado que investirem na fabricação de embalagens plásticas biodegradáveis farão jus a incentivos fiscais e creditícios, nos termos de legislação específica.

Cabe destacar a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 353/2009 que tem como objetivo: recompensar aqueles que preservam seus recursos naturais, apresentando como linha fundamental a introdução da extrafiscalidade ambiental, ou seja, tributar para induzir a adoção de atividades econômicas ambientalmente adequadas.

É importante ressaltar, como exemplo de incentivo fiscal, o Decreto nº 7.619, de 21 de novembro de 2011 que, no seu parágrafo primeiro, estabeleceu que os estabelecimentos industriais fariam jus, até 31 de dezembro de 2014, a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de resíduos sólidos a serem utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos. Tal incentivo somente era aplicado em relação a resíduos adquiridos diretamente de cooperativas de catadores de materiais recicláveis, constituídas de, no mínimo, vinte cooperados pessoas físicas, sendo vedada, neste caso, a participação de pessoas jurídicas.

Cumprido salientar que, na esteira do Decreto nº 7.619, de 21 de novembro de 2011, encontra-se a Proposta de Emenda Constitucional – PEC de n.º 01/2012, que vem sendo designada como PEC dos reciclados. De acordo com tal proposta, seria afastada toda tributação incidente sobre produtos elaborados preponderantemente com materiais reaproveitados ou reciclados.

Somados a esses incentivos e à citadas PEC, ainda existem diversos projetos de leis em trâmite no Congresso Nacional que versam sobre incentivos fiscais ambientais.

No que tange aos projetos de leis ordinárias federais, há em tramitação o Projeto de Lei n.º 5.974/2005. O citado projeto de lei dispõe sobre a possibilidade de deduzir do Imposto de Renda os valores doados a entidades sem fins lucrativos pelas pessoas físicas e jurídicas, a serem aplicados em projetos destinados a promover o uso sustentável dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente. Os projetos ambientais referidos nesta Lei, acompanhados de planilhas de custos, serão submetidos ao Ministério responsável pela política nacional de meio ambiente e, para serem aprovados, deverão enquadrar-se nas diretrizes, prioridades e normas

do Fundo Nacional do Meio Ambiente. Quanto ao benefício, as pessoas físicas e jurídicas poderão deduzir do Imposto de Renda por elas devido, respectivamente, até 80% e até 40% dos valores efetivamente doados, observado o limite global de 4% do Imposto de Renda devido. Deveras, por meio de tal estímulo, as pessoas físicas em geral e as jurídicas, se tributadas com base no lucro real, estariam autorizadas a deduzir os valores aplicados nos projetos em até 10% do imposto devido, sem exclusão ou limitação de outros benefícios, deduções ou abatimentos em vigor. Em contrapartida, o contribuinte que efetuar as deduções será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos projetos de que trata o referido diploma legal. Assim, a infração aos seus dispositivos sujeitará o contribuinte ao pagamento do valor do imposto devido em relação a cada período de apuração, com as respectivas penalidades e acréscimos legais, sem prejuízo das sanções penais cabíveis. Além disso, a dedução somente será cabível se previamente reconhecida pela Delegacia da Receita Federal a que estiver jurisdicionado o contribuinte solicitante.

Pode-se citar também, em âmbito nacional, o Projeto de Lei Complementar n.º 73/2007, objetiva, com maior destaque, a caracterização da essencialidade de produtos com base nos impactos ambientais decorrentes dos respectivos ciclos produtivos, estabelecendo redução da carga tributária para os bens que, na sua produção, uso ou consumo, apresentem balanço de emissões de gases de efeito estufa mais favorável que seus concorrentes, ou que causem menor degradação ambiental, em razão de procedimentos produtivos empregados e dos insumos utilizados. Além disso, onera as emissões de gases que intensifiquem o efeito estufa durante os processos produtivos de bens e serviços, instituindo uma Cide (Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico), cujos recursos arrecadados deverão ser aplicados, exclusivamente, para financiamento de projetos de inovação tecnológica em energia renovável e relativos a sequestro de gases de efeito estufa.

Ainda sobre os projetos, que tramitam conjuntamente, ressalte-se o Projeto de Lei n.º 1.428/2011, segundo o qual as empresas tributadas pelo lucro real, que executam projetos de conservação e proteção de parques de alta relevância ambiental, previamente aprovados pelo Ministério do Meio Ambiente, estariam autorizadas a deduzir até 20% das despesas realizadas no respectivo período de apuração, no limite de até 2% do Imposto de Renda devido. Destaque-se que não poderão ser deduzidas as despesas que, de acordo com a legislação em vigor, a pessoa jurídica estaria obrigada a realizar para preservação, proteção, manutenção ou recuperação da área definida no projeto.

Ademais, o Projeto de Lei do Senado (PLS) n.º 533/2011 visa a instituir, mediante pagamento por serviços ambientais, incentivos na redução da base de cálculo para

recolhimentos referentes ao IRPJ, IPI, PIS e COFINS para as empresas que exerçam atividade de controle ambiental, desde que inscritas no Ministério do Meio Ambiente. Essas atividades envolvem coleta de resíduos, tratamento e despoluição do ar e da água, bem como a produção de máquinas e equipamentos e o desenvolvimento de tecnologias e projetos, além da prestação de serviços de controle ambiental para a eliminação de resíduos do ar e da água. Os incentivos compreendem a redução das bases de cálculo para recolhimentos referentes ao IRPJ, IPI, PIS e COFINS, inclusive no que concerne à incidência sobre importação, em montantes a serem estabelecidos em regulamento. Além disso, as empresas destinatárias finais das atividades relacionadas nessa lei, desde que se antecipem no cumprimento dos prazos impostos pelos órgãos de fiscalização sanitária e combate à poluição, poderão deduzir até 50% dos valores gastos com equipamentos de controle ambiental da base de cálculo de seu IRPJ e de sua CSLL, em escala progressiva, proporcional ao tempo de antecipação. O projeto em tela encontra-se na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, aguardando avaliação e parecer da Relatoria.

Um dos mais interessantes projetos, pela singularidade da propositura, é o de n.º 3.674/2012. Tal projeto visa incentivar a abertura da “primeira empresa” – PE criada por pessoa(s) física(s) que nunca teve (tiveram) seu nome vinculado a outras empresas e da “primeira empresa para economia verde” – PEEV –, em atenção aos fins socioambientais, mediante parecer de órgão técnico, permitindo que dentro de um determinado prazo todos os impostos, taxas, contribuições e encargos sejam convertidos, automaticamente, em créditos a elas, a serem pagos no futuro.

Tais empresas seriam consideradas instrumentos para o desenvolvimento nacional e para o alcance dos objetivos fundamentais da República, estabelecidos no art. 3.º da Constituição Federal. Para tanto, nos primeiros 24 meses, todos os impostos, taxas, contribuições e encargos devidos a ente federal serão convertidos, automaticamente, em créditos à empresa, não se incluindo no incentivo o Fundo de Garantia por Tempo de serviço (FGTS) devido aos empregados dessas empresas. Após esse prazo, a empresa dará início ao recolhimento à Receita Federal do Brasil do que fora transformado em crédito, tendo o prazo de 48 meses para sua quitação, a qual deverá ser realizada à razão de 50%, a cada mês, dos valores mensais recebidos desde o primeiro até o último mês que tiver gozado do incentivo. Para o enquadramento da empresa, além da confirmação de que o(s) sócio(s) nunca participou (participaram) de outra empresa, devem ainda apresentar à RFB uma autorização, da parte de cada um dos seus sócios, para a penhora de até 15% de quaisquer rendas futuras que vierem a auferir, para garantia do crédito em tela, na proporção de suas participações societárias na

primeira empresa. O projeto aguarda parecer na Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio.

Já no âmbito estadual, o estímulo fiscal de maior repercussão atualmente é o “ICMS ecológico”. Apesar de não constituir um incentivo fiscal propriamente dito, sendo tão só fruto da utilização de critério ambiental para repasse financeiro de receitas públicas aos Municípios, cumpre mencionar, pela sua relevância, que o referido instrumento já foi adotado por diversos Estados da federação, a exemplo do Paraná, Ceará, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Rondônia, Amapá, Acre, Mato Grosso, Minas Gerais e São Paulo.

O ICMS ecológico tem como fonte normativa o art. 158 da CF/1988, segundo o qual as receitas tributárias arrecadadas pela União e pelos Estados são pertencentes aos municípios. Dentre tais receitas está o percentual de 25% do que é arrecadado a título de ICMS, cujos critérios de repartição entre os municípios estão postos no parágrafo único do mencionado artigo.

Nos termos da Carta Magna, art. 158, parágrafo único, inciso I, no mínimo 3/4 dos 25% de ICMS pertencentes aos municípios devem ser repassados conforme o valor fiscal adicionado das operações realizadas por cada ente municipal, ou seja, os municípios de maior produção e desenvolvimento terminam por ser beneficiados. O remanescente pode ser repartido conforme critérios adotados pelos Estados. Considerando que os critérios influem sobre as políticas públicas como um fator de indução econômica, alguns Estados optaram por harmonizar a sistemática financeira com a preservação ambiental, incentivando os municípios que possuem áreas de preservação ambiental, com o intuito de evitar que estes não sofram perdas em decorrência do limitado desenvolvimento econômico. Nota-se que, se antes o escopo era uma função compensatória, hoje passou a ter uma função incrementadora. O texto constitucional

No que toca a incentivo fiscal estadual propriamente dito, cabe mencionar a Política Estadual de Apoio a Produção e a utilização do Biodiesel, de Óleos Vegetais e de Gordura Animal, veiculada pelo Estado de Mato Grosso com a edição da Lei n.º 8.794, de 07 de janeiro de 2008. Esta política tem por objetivo apoiar a produção e buscar o aumento da produtividade, integrando o Estado no esforço de introdução do biodiesel, óleos vegetais e gordura animal na matriz energética nacional, promovendo os benefícios sociais, ambientais e econômicos decorrentes da utilização de tais produtos. Para tanto, além do financiamento de projetos de pesquisa e incentivos à produção e à comercialização desses produtos, fica instituído, por meio dessa lei, incentivo fiscal com a redução da carga tributária final desses produtos. Nas operações com Biodiesel – B100, a redução da carga tributária final fica entre 0

e 7%; nas operações realizadas com matérias-primas oriundas da agricultura familiar, a carga tributária oscila entre 0 e 3%, limitada a 30% da produção do estabelecimento industrial.

Os Estados do Mato Grosso do Sul e Rio de Janeiro estabelecem alíquotas diferenciadas na cobrança desse mesmo imposto para os proprietários dos veículos movidos a motor elétrico ou gás natural. No Mato Grosso do Sul, por exemplo, a Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997, em seu art. 153, prevê a possibilidade de o Poder Executivo reduzir em até 70% o IPVA de veículo acionado a eletricidade ou a gás. Por seu turno, no Rio de Janeiro, o IPVA incide a uma alíquota de 0,5% sobre veículos que utilizem energia elétrica ou gás natural, a teor do que estipula o inciso VII do artigo 10 da Lei nº 2877, de 22 de dezembro de 1997.

Existe, ainda, no Estado de Pernambuco, o Projeto de Lei Ordinária n.º 872/2012, que tem como objetivo estimular o uso de energias renováveis, mediante a criação do Programa de Sustentabilidade na Atividade Produtiva do Estado de Pernambuco – PESUSTENTÁVEL. Este programa prevê a concessão de crédito presumido sobre o saldo devedor mensal do ICMS. A concessão do incentivo ocorre mediante aprovação de projeto de intenção de consumo de energia de fontes renováveis apresentado à Secretaria de Meio Ambiente e Sustentabilidade – SEMAS, que deverá emitir parecer técnico conjunto com a Secretaria de Recursos Hídricos e Energéticos – SRHE e com a Secretaria da Fazenda – SEFAZ. Vale ressaltar que o prazo máximo para apresentação do parecer é de 60 dias, transcorridos a partir da protocolização do projeto. Quanto às limitações do incentivo, o crédito presumido não poderá ser superior a 5 pontos percentuais e não poderá, se combinado a outros programas de incentivos fiscais, implicar recolhimento de ICMS normal inferior a 1% do saldo devedor original, antes da dedução de qualquer incentivo. O incentivo será concedido por meio de decreto específico para a empresa beneficiária, pelo prazo máximo de 10 anos. Não apenas nos âmbitos federais e estaduais existem incentivos fiscais ecológicos.

Também no âmbito municipal são concedidos diversos incentivos fiscais ambientais, em sua maioria, em sede do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU.

Com efeito, no Município de Vila Velha – ES, nos termos da Lei Municipal n.º 4.864, de 29 de dezembro de 2009, os proprietários de imóveis localizados na zona urbana podem ser beneficiados por um incentivo fiscal com a redução do pagamento do IPTU em até 50% de desconto. Assim, caso os contribuintes do Município optem por cuidar adequadamente das calçadas construídas regularmente, ou as construam adotando o projeto padrão “calçado cidadã” do Município, o desconto alcançado é de 10%. Possuindo ou plantando, respectivamente, uma, duas ou três árvores, terão redução desse imposto na proporção de

10%, 12% ou 18%. Esses dois incentivos serão fruídos apenas por proprietários de imóveis edificadas com até dois pavimentos. O máximo do incentivo, 50% de redução, é aplicável para os proprietários de imóveis não edificadas, localizados em zona de expansão urbana, que cuidarem adequadamente das árvores já existentes ou efetuarem novos plantios em áreas de terrenos de até 7.000 m², conservados, cercados e protegidos com plantações de árvores nativas, inclusive frutíferas. Esse mesmo incentivo com redução de 50% aplica-se também aos imóveis em que seja comprovada a exploração agrícola e agropecuária para o sustento familiar, comprovação esta que pode ocorrer mediante notas fiscais de compra de implementos agrícolas ou laudo técnico expedido por profissional habilitado ou credenciado pelo órgão competente. Não é extensivo aos imóveis com exploração econômica, comercial, de serviço ou industrial.

Em Curitiba – PR, a Lei n.º 9.806 de 03 de janeiro de 2000 – Código Florestal do Município – prevê tratamento beneficiado em relação ao IPTU dos contribuintes que tiverem área verde com bosque nativo, pinheiros isolados ou árvores com grande volume de copada, podendo o imposto em tela ser reduzido em até 100%. As possibilidades de redução são: I – terrenos com bosques não cadastrados pelo município (até 60%); II – terrenos com árvores consideradas imunes de corte (até 50%, máximo de 5 árvores); III – terrenos com pinheiros isolados e diâmetro superior a 50 centímetros na altura do peito (50%, máximo de 5 árvores); IV – árvore isolada cuja projeção da copada perfaça uma área mínima de 40% da área total do imóvel (até 50%). Contudo, esse incentivo não será concedido quando as araucárias estiverem dentro de Bosques Nativos Relevantes ou de Bosques Nativos.

Em Manaus, Estado do Amazonas, a Lei n.º 886, de 14 de outubro de 2005 veicula incentivo fiscal, segundo a qual o proprietário poderá requerer a Secretaria Municipal de Economia e Finanças SEMEF, a redução ou isenção do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana IPTU, para a área reconhecida como Reserva Particular do Patrimônio Natural, na forma da lei.

Já em São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, a Lei do Município de São Bernardo do Campo/SP n.º 6.091 de 09 de dezembro de 2010 concede o incentivo fiscal ambiental que possibilita a redução de até 80% do IPTU incidente sobre a propriedade de imóveis urbanos que possuam cobertura vegetal, desde que haja adimplência dos tributos incidentes sobre os mesmos, em três exercícios consecutivos. Registre-se que essa própria lei, que institui o incentivo, define cobertura vegetal como aquela que, segundo parecer técnico da Secretaria de Gestão Ambiental, seja representativa da flora regional ou que contribua, de forma significativa, para o índice mínimo de áreas verdes no

Município. Insta registrar que o incentivo em tela não se aplica, em relação a: I) imóvel edificado, cuja área total de terreno for de até 500m², qualquer que seja o tamanho da edificação; e II) imóvel cuja área total edificada supere 1/5 (um quinto) da área total de terreno.

Também o Município de São Vicente – SP, por meio da Lei Complementar n.º 634 de 05 de novembro de 2010, criou incentivo fiscal ecológico. Com o objetivo de fomentar medidas que preservam, protegem e recuperam o meio ambiente, foi instituído o Programa IPTU VERDE, que prevê a redução de alíquotas do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, observada a alíquota mínima de 1%. Para concessão do incentivo, que deve ser requerido anualmente, o proprietário de terrenos não edificados deve aumentar a área permeável, utilizar a área com projetos ecologicamente corretos, como hortas comunitárias, e implantar a calçada ecológica. Quanto aos imóveis residenciais e não residenciais, os proprietários, para usufruir do incentivo, devem reduzir resíduos; utilizar material sustentável; diminuir o consumo de água e de energia elétrica; ampliar a área permeável. Além disso, o proprietário/contribuinte deverá estar adimplente com suas obrigações tributárias regulares ou eventual acordo de parcelamento com a municipalidade, sendo alvo de vistoria in loco que ateste as mencionadas condições para a concessão do benefício.

Ainda no Estado de São Paulo, o Município de São Carlos, por meio da Lei Municipal n.º 13.692 de 25 de novembro de 2005, art. 44, prevê descontos no IPTU aos imóveis edificados que possuírem uma ou mais árvores na calçada em frente ou áreas permeáveis no terreno (jardim ou gramado), sendo o desconto de até 4% do IPTU a pagar. Para efeito de desconto no IPTU, valem apenas as árvores plantadas no passeio público (calçada) em frente ao imóvel. Para isso, o morador deve informar o número de árvores existentes na sua calçada, incluindo as palmeiras, coqueiros e semelhantes.

De sua parte, a Lei n.º 6.793, de 28 de dezembro de 2010 do Município de Guarulhos, que versa sobre o lançamento, arrecadação e fiscalização do IPTU, tem capítulo específico para os incentivos ambientais. Nesse capítulo é instituída isenção do IPTU no que tange às áreas de preservação ambiental permanente, desde que seja comprovada a efetiva preservação por laudos técnicos apresentados pelos proprietários ou responsáveis, devidamente averbados no Cartório de Registro de Imóveis, na forma e prazos previstos em regulamento. São também concedidos descontos, de até 20%, do valor do IPTU anual devido, pelo período de 5 exercícios consecutivos, para os imóveis edificados que adotarem duas ou mais ações/medidas elencadas na lei. Cada uma das medidas tem um percentual de redução (entre 3% e 5%), as quais, se acumuladas, poderão reduzir até o citado teto legal. Como exemplos

das ações estimuladas pelo aludido diploma legal, verifica-se a existência de sistema de captação da água da chuva (3%), reuso de água (3%), utilização de energia eólica (5%), dentre outros. Há ainda a concessão de descontos de até 2% para os proprietários de imóveis que possuam árvores dos tipos adequados à arborização de vias públicas, ou preservação de árvore já existente, bem assim possuam no perímetro de seu terreno áreas efetivamente permeáveis, com cobertura vegetal, observando-se a manutenção de área suficiente para sua irrigação, na forma do regulamento. A fixação do valor do desconto considerará o tamanho da área permeável em relação ao tamanho do lote e a localização do imóvel dentro do perímetro urbano, na forma do regulamento.

Vale consignar que, na capital do Rio de Janeiro, encontra-se em tramitação o Projeto de Lei n.º 1.415/2012, que concede tratamento fiscal diferenciado, no âmbito do ISS, IPTU e também do ITBI, para empreendimentos que detenham qualificações ecologicamente incentivadas. Estabelece, também, incentivos fiscais para os projetos de novas edificações e edificações existentes, de uso residencial, comercial, misto ou institucional, que detenham a qualificação “qualiverde” ou “qualiverde total”. Tal certificação é concedida pela Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, quando preenchidas as exigências nos termos estabelecidos em regulamentação específica. Nas edificações que obtiverem a qualificação “qualiverde” não serão admitidas obras que descaracterizem as ações de sustentabilidade que justificaram a qualificação, nem atividades comerciais que causem incômodo ou prejuízo à vizinhança e ao meio ambiente, devendo ser mantidas ou melhoradas as condições existentes. Assim, no âmbito do ISS, haverá tratamento tributário diferenciado em relação aos serviços relacionados na Lista de Serviços da Lei Complementar n.º 116/2003, nos itens 7.02 e 7.05. Para esses serviços, quando houver a qualificação “qualiverde”, a alíquota incidente será de 1,5%, e quando houver a qualificação “qualiverde total”, de 0,5%. No caso do ITBI, é prevista a redução de 50% do imposto devido quando houver a qualificação “qualiverde” e a isenção quando houver a qualificação “qualiverde total”. Importante registrar, entretanto, que os mencionados benefícios serão concedidos somente ao adquirente final, uma única vez. No que toca ao IPTU, os benefícios serão distintos durante a construção do empreendimento e após o habite-se. Assim, durante a construção, o IPTU será reduzido em 50% quando houver a qualificação “qualiverde”, sendo prevista a isenção do imposto na hipótese da qualificação “qualiverde total”. Após o habite-se, será minorada em 10% a cobrança do imposto quando houver a qualificação “qualiverde”, e em 20% quando houver a qualificação “qualiverde total”. A concessão desse desconto terá validade de três anos, sendo então reavaliado pelas

Secretarias Municipais de Urbanismo, de Meio Ambiente e de Fazenda, podendo ser renovado o incentivo.

3.3. Incentivo Fiscal Ambiental no Direito Comparado

Internacionalmente, os países mais desenvolvidos vêm adotando, na sua maioria, redução de alíquotas ou isenções tributárias para produtos de reduzido impacto ambiental, possibilidade de dedução do IRPJ ou do IRPF para certos gastos com bens ou serviços ambientalmente orientados e depreciação acelerada para investimentos em capital relacionados à sustentabilidade.

Segundo Lobato e Almeida (2005, p. 633):

O primeiro país a realizar a chamada “reforma fiscal verde” foi a Suécia no ano de 1990, que ficou marcada principalmente pela integração da função fiscal e extrafiscal do tributo ambiental. Tributando atividades e produtos poluentes, de modo a não apenas aumentar a receita tributária, como também promover a proteção do meio ambiente, o legislador incorporou a extrafiscalidade ambiental no sistema tributário. Frisa-se que em decorrência da aplicação da teoria do duplo dividendo, os tributos ambientais suecos, ao mesmo tempo que induziram a comportamentos ambientalmente responsáveis, permitiram substituir as fontes de ingresso de receita pública, por meio da eliminação ou redução dos tributos sobre a renda.

Com relação aos incentivos fiscais no Direito Comparado, Brandão (2013, p. 209) comenta sobre os seguintes países - Áustria, Canadá, Holanda, França, Itália e Inglaterra:

I - Na Áustria, a tentativa de influenciar condutas cada vez mais sustentáveis para o meio ambiente tem ensejado a formulação de incentivos fiscais ambientais em relação a operações negociais mais verdes e a aquisições de meios de transportes movidos a eletricidade. Desse modo, o tributo chamado VAT (Value added tax), traduzido como Imposto sobre Valor Agregado, equiparado no Brasil ao ICMS, pode ser reduzido com o escopo de induzir as empresas e cidadãos a escolher operações mais limpas em suas rotinas. Um dos mecanismos de cobrança desse imposto, na Áustria, dá-se por intermédio do denominado Sistema de Cobrança Reversa, a partir do qual, sob certas condições, a obrigação de pagá-lo é deslocada ao destinatário da operação. Para este destinatário é prevista a dedução do VAT, desde que opere em condições negociais mais verdes, definidas pela legislação local. Outro incentivo é verificado na aquisição de carros elétricos ou eletro-hidráulicos.

Nesse país, é exigido um tributo denominado NOVA na aquisição de automóveis de passeio e motocicletas ainda não registrados nacionalmente, incidente sobre o preço de compra ou sobre a taxa de arrendamento mercantil. Contudo, há isenções em determinadas

situações, como nas aquisições de carros de autoescolas, táxis, ambulâncias, automóveis para uso diplomático, para pessoas com deficiência, e, principalmente, para a aquisição de veículos e/ou motocicletas elétricos ou eletro-hidráulicos, sendo incentivada nestes dois últimos casos a redução da utilização de combustíveis poluentes.

II - No Canadá, são ainda mais variados os incentivos fiscais ambientais. Dentre eles estão os incentivos relativos ao Imposto de Renda, mediante a utilização pelos cidadãos e empresas de determinados bens previamente classificados como ecologicamente aceitáveis e por meio da pesquisa científica ou seu investimento. Nesta senda, existe a possibilidade de deduzir, anualmente, 50% do Imposto de Renda por força das aquisições de equipamentos (custo de capital), antes de 2020, que gerem calor ou energia para uso no processo industrial, por meio da utilização de uma fonte renovável de energia que reutilize combustíveis fósseis ou que faça uso eficiente desses combustíveis. Para tanto, os equipamentos foram numerados e classificados em: Equipamentos para geração de energia limpa (Classe 43.2); Equipamentos para conservação de energia (Classe 43.1); Tubulações de dióxido de carbono; Equipamentos de bombeamento e compressão de tubulações de dióxido de carbono (Classe 7). Há, também, a possibilidade de deduzir do Imposto de Renda despesas com renovação e conservação para o desenvolvimento de projetos (de estudos de viabilidade, engenharia, design etc.) que utilizem bens classificados como equipamentos de geração de energia limpa ou equipamentos de conservação de energia, não havendo, neste caso, valor máximo de dedução prevista em lei.

Os incentivos relativos ao Imposto de Renda no Canadá possibilitam deduzir fiscalmente despesas com a Pesquisa Científica e Desenvolvimento Experimental (Scientific Research and Experimental Development – SR&ED), não havendo, também, valor máximo de dedução definido em lei, bastando que os projetos sejam especificamente de “pesquisa básica”, “pesquisa aplicada” ou de “desenvolvimento experimental”. O investimento em Pesquisa Científica é incentivado por meio de créditos fiscais para investimento em SR&ED – ITC (Investment Tax Credit), disponíveis mediante qualificação de despesas atuais de capital incorridas em SR&ED no país, incluindo salários pagos a pesquisadores que se encontram no exterior. Os ITCs (considerados créditos fiscais) corresponderão a 20% das despesas elegíveis. Para empresas cujo controle privado seja canadense, os incentivos correspondem a 35% das despesas, tendo um valor máximo correspondente a \$ 3 milhões.

III - Na Holanda, o IRPF abarca os rendimentos da poupança e investimentos, sendo baseado em um valor fixo e calculado sobre o valor médio das poupanças e investimentos. No entanto, quando o particular investe em instituições que, por sua vez investem em projetos ambientais, como energia renovável, agricultura biológica, projetos florestais, o particular tem direito a “isenção sobre Investimentos Verdes”. De modo que, os rendimentos decorrentes desses investimentos verdes não são levados em conta, figurando como uma espécie de dedução, no cálculo do Imposto de Renda, até o montante de 56.420 €.

IV - Na França existem diversos tributos relacionados a veículos, sua potência e seus combustíveis. Como contraponto a essa tributação, há previsão de incentivos fiscais na forma de isenções e reduções do imposto a pagar em hipóteses de carros considerados limpos, que utilizem biocombustíveis (total ou parcialmente). Nesse país, o Imposto Geral sobre Atividades Poluidoras tem previsão de isenção em relação a lubrificantes biodegradáveis. Esse mesmo país fornece crédito fiscal aos particulares nas despesas com equipamentos para residências, cujas alíquotas variam entre 10% e 32%, de acordo com a natureza dos gastos (por exemplo, o sistema fotovoltaico, turbinas eólicas, bombas de sistemas de aquecimento determinadas, o isolamento térmico, tratamento de água da chuva, instalações de aquecimento). Por sua vez, as empresas que utilizam o sistema fotovoltaico poderão abater do imposto sobre a propriedade até o limite do valor da instalação fotovoltaica.

V - Na Itália, há incentivos fiscais para painéis solares e para energias renováveis. Consta, também, incentivo para a melhora da eficiência energética de construções já existentes e de todas as obras que aumentam a eficiência energética destas construções (não aplicável a novas construções). Nos três casos, o estímulo é válido para pessoas físicas e jurídicas. Especificamente no caso de requalificação energética de construções existentes, há autorização para dedução fiscal de 55% dos custos incorridos pelo contribuinte, desde que haja redução de consumo de energia primária para aquecimento anual de inverno em pelo menos 20% dos valores registrados em gráfico especial. Para tanto, o pagamento dessas despesas deve ser feito por meio de transferência bancária ou postal, e como prova deve ser obtido o certificado de energia do edifício, se este foi introduzido pela região ou autoridade local. Caso contrário, deve ser providenciado um “certificado de eficiência energética”, elaborado por um profissional certificado. Ademais, a substituição de refrigeradores poluentes permite que os consumidores recebam um crédito fiscal para as compras de refrigeradores e

congeladores com energia eficiente, concedido apenas em caso de substituição do antigo aparelho.

VI - Na Inglaterra, é possível identificar uma série de incentivos relacionados ao meio ambiente. Citam-se os principais, com seus respectivos mecanismos e requisitos. Em 2001, objetivando incentivar a recuperação de áreas afetadas por contaminação pelo uso industrial, esse país criou um regime conhecido como “LRR” (Land Remediation Relief Scheme), que em português pode ser chamado de Recuperação de Áreas Contaminadas. O regime foi ampliado em 2009 para incluir áreas abandonadas, bem como a remoção em áreas de ocorrência natural de radônio, arsênico e knotweed japonês (ervado- nó). O regime “LRR” permite que as empresas deduzam um montante igual a 150% do custo da limpeza ao calcular seus lucros tributáveis para fins do Imposto de Renda.

Existe, ainda, o incentivo fiscal no âmbito do imposto sobre a mudança climática (“CCL” – Climate Change Levy – United Kingdom), que incide sobre a energia (eletricidade, gás, combustível sólido e gás liquefeito) adquirida por consumidores não domésticos. Para fruição do citado incentivo, são necessários acordos sobre mudanças climáticas (“CCA” – Climate Change Agreement – United Kingdom) que, por sua vez, fornecem um mecanismo para que grandes empresas consumidoras de energia recebam um desconto do “CCL”. Esses acordos voluntários são discutidos por toda a indústria com o secretário de Estado de Energia e Alterações Climáticas (acordos atuais incluem o setor de produtos químicos). Esses “CCAs” obrigam as empresas com grandes instalações e elevado consumo de energia a cumprir metas para melhorar a sua eficiência energética e reduzir as emissões de dióxido de carbono, com a contrapartida da redução do imposto “CCL” a pagar.

Além disso, para incentivar a geração de eletricidade renovável, a energia produzida a partir de determinadas fontes renováveis pode ser isenta do “CCL”. A isenção ocorre quando a energia fornecida pelas empresas provém de uma fonte renovável. Para tanto, o governo criou um certificado a fim de identificar as fontes renováveis, o Certificado de Isenção de Arrecadação (“LEC”). Para cada megawatt-hora de eletricidade gerada por um gerador que produz energia certificada renovável, o governo emite um “LEC” garantidor da referida isenção.

Consta, também, a Isenção de Capital para Investimento em Tecnologias Ambientais. Nesse programa, as empresas têm direito a uma isenção anual de 100% (“AIA”) para a maior parte de seu investimento em instalações e máquinas com tecnologias ambientais, até um limite definido. O investimento na qualificação de máquinas e equipamentos permite que se

pleiteie uma dedução “melhorada” (“FYA”). Alguns tipos de “FYA” foram agora substituídos pela “AIA”. No entanto, como parte das políticas do Governo britânico de mudança climática, as “FYA” ainda estão disponíveis em 100% para as despesas com “tecnologia de qualificação” que promovam a economia de energia ou outros benefícios ambientais (“ECA”).

A “ECA” possibilita que as empresas amortizem a totalidade do custo de capital do seu investimento em certos tipos de instalações e máquinas, com relação aos lucros tributáveis do período em que são adquiridas. Os seguintes tipos de instalações e máquinas são “tecnologia qualificadora”: máquinas e instalações que economizem energia; máquinas e instalações ambientalmente benéficas; carros com baixas emissões de dióxido de carbono; e equipamentos reabastecidos com gás natural, biogás e hidrogênio.

4 IMPOSTO DE RENDA E SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL

O imposto de renda é a principal fonte de receita tributária em se tratando de impostos da União, por isso tem uma grande importância no orçamento federal. Embora tenha a fiscalidade como característica principal, é inegável sua propriedade de instrumento interventivo do Estado no domínio econômico, tendo, portanto, relevante função extrafiscal.

O que se pretende com a utilização das deduções fiscais no imposto de renda é favorecer ações ambientais de interesse geral da sociedade, estimulando doações ao Fundo Nacional de Meio Ambiente, patrocínio ou doações à projetos ambientais, abrangendo inclusive reflorestamentos, estimulando-se também que os agentes econômicos adotem novos equipamentos e recursos tecnológicos que atendam as normas de proteção ambiental, permitindo-se, pela utilização de “tecnologia limpa”, a consecução da atividade econômica em consonância com a proteção ambiental, tendo com isso, também redução dos custos de produção.

Portanto, através da extrafiscalidade do imposto de renda como incentivo fiscal a sustentabilidade ambiental, pode-se induzir comportamentos ecologicamente adequados de pessoas físicas ou jurídicas que visem à proteção e preservação do meio ambiente.

4.1. Características do Imposto de Renda

O imposto de renda (IR) foi instituído no Brasil por força do art. 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que foi publicada num Diário Oficial da União (DOU) de domingo, pois, na época, o DOU circulava também nos sábados e domingos. Essa Lei orçou a Receita

Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923, cujo texto é reproduzido abaixo *ipsis litteris*:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

I- As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II- É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III- será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

a. impostos e taxas;

b. juros de dívidas, por que responda o contribuinte;

c. perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e acidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;

d. as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.

IV- Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão dedução de 2% (dois por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

V- O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará *ex-officio*. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento *ex-officio* terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante de renda e da taxa devida.

VI- A cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior.

VII- O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne *effectiva* em 1924.

VIII- Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o máximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).

Com apenas um artigo e oito incisos da lei orçamentária para o exercício de 1923, estava instituído o imposto geral sobre a renda no país, embora, anteriormente, tenha havido tributação pontual sobre a renda, mas sem repartição própria nem funcionários com dedicação exclusiva ao imposto de renda. Antes de 1922, tivemos o imposto sobre vencimentos, criado em 1843 e suprimido dois anos após, mas que voltaria a ser cobrado algumas vezes, o imposto sobre dividendos e o imposto sobre lucros.

O imposto de renda é de competência da União, devendo ser utilizado como meio hábil a promover a adequada redistribuição de renda. É a principal fonte de receita tributária da União, quanto aos impostos, possuindo nítida função fiscal. Seu *Nomen juris* é Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Dispõe o art. 153 da Constituição Federal que a instituição do IR é de competência da União:

Art. 153. Compete a União instituir imposto sobre:
 (...) *Omissis*
 III – renda e proventos de qualquer natureza.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) prescreve o seguinte sobre o IR:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

O contribuinte do Imposto sobre a renda é a pessoa física ou jurídica, titular de renda ou provento de qualquer natureza. A lei pode atribuir a fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR, figurando o empregado como contribuinte, e o empregador, como responsável (art. 121, paragrafo único, I e II, do CTN c/c art. 45, paragrafo único, do CTN). Por conveniência administrativa e sempre por meio de lei, visando a praticabilidade da arrecadação, a fonte pagadora pode ficar no polo passivo da relação jurídica na situação de responsável pelo recolhimento do tributo. No caso de omissão de retenção do IRRF, a fonte pagadora ira arcar com a multa pelo não cumprimento da obrigação, enquanto deve ser cobrado o imposto não recolhido da pessoa física, contribuinte do imposto. É importante mencionar que as pessoas jurídicas estrangeiras, que funcionam no País, serão igualmente consideradas como contribuintes.

O fato gerador do IR é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer

natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda, conforme o artigo 43 do Código Tributário Nacional acima transcrito.

O imposto de renda tem como hipótese de sua incidência o acréscimo patrimonial, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, além de proventos de qualquer natureza.

A disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito, (art. 116, I, do CTN), ao passo que, a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável (art. 116, II, do CTN):

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Quanto ao conceito de renda, Hugo de Brito Machado (2008, p. 314-315, 317 e 323) ensina:

“Na expressão do Código, renda e sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos.

(...) Não ha renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape a tributação a renda consumida. O que não se admite e a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento no valor líquido deste. Como acréscimo se ha de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência a natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo.

(...) A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não e a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, auferir renda ou proventos. E preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não esta disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos”.

A disponibilidade econômica é a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas conversíveis. É ter o fato concretamente. A disponibilidade “financeira” não e sinônimo de disponibilidade econômica. Esta última é somente aquela que representa

incorporação ao patrimônio. Nada impede, no entanto, que a lei ordinária agregue o “elemento financeiro” ao fato gerador, desde que tenha havido prévia disponibilidade econômica ou jurídica.

A disponibilidade jurídica é a obtenção de direitos de créditos não sujeitos a condição suspensiva, representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza. Representa o “ter o direito, abstratamente”. O IR só pode incidir quando há acréscimo patrimonial, salientando-se que não há a necessidade de o rendimento ser efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha adquirido o direito de crédito sobre ele, ou seja, a disponibilidade jurídica. Portanto, se um comerciante vende um produto no último dia do ano, porém só recebe o pagamento no 1º dia do ano subsequente, considera-se, para fins de tributação, a data da venda, e não a do “recebimento”, pois, com a venda, o contribuinte adquire a disponibilidade jurídica sobre o rendimento tributável.

A disponibilidade econômica ou jurídica pode variar em razão:

I) da renda de capital: aluguel, “royalties”, recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participação nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiadas etc.;

II) da renda do trabalho: salário, honorários, pró-labore, comissões etc.;

III) da renda da combinação do capital e do trabalho: pró-labore, lucro etc.;

IV) dos proventos de qualquer natureza: são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda supramencionado – aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis etc.

A base de cálculo do imposto é a soma de fatores algébricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio, conforme se depreende do art. 44 do CTN acima transcrito. É o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e do provento de qualquer natureza.

Adota-se, no Brasil, um critério de aferição de base de cálculo “pelo montante absoluto da renda ou provento” (critério global ou unitário), segundo o qual as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de sua origem ou razão. Assim, a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc. Devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido).

O patrimônio é o conjunto de direitos e obrigações de titularidade de uma pessoa, formado pelos seus direitos reais (por exemplo: propriedade), direitos pessoais (por exemplo: os direitos de crédito) e os direitos intelectuais (por exemplo: direito autoral, de imagem).

Segundo o art. 153, § 2º, I, da Constituição Federal, o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

A generalidade diz respeito à sujeição passiva, indicando a incidência sobre todos os contribuintes que pratiquem o fato descrito na hipótese de incidência da exação. A universalidade, por sua vez, demarca o critério atrelável a base de cálculo do gravame, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, independentemente da denominação da receita ou do rendimento. Por fim, a progressividade do IR – mesmo que insuficiente, como é sabido – prevê a variação positiva da alíquota do imposto à medida que há aumento de base de cálculo.

Sabbag (2011, p. 1082-1083) faz a seguinte consideração sobre o IR:

No Brasil de hoje, o imposto sobre a renda, conquanto se revele um importante gravame para a arrecadação federal, aponta dados curiosos: estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, atingindo pouco mais de 20%, enquanto, em países desenvolvidos, essa participação representa cerca de 70%. Alias, insta frisar que ha sobre o patrimônio, de um modo geral, uma tímida expressividade da participação da tributação na carga tributária brasileira.

Em razão dessa situação, o sistema tributário brasileiro, apresentando um pequeno grau de progressividade no IR, transborda para o terreno da regressividade, em face do elevado numero de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Dai haver a imposição de maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão de contribuir para o custeio das despesas do Estado, uma vez que, em regra, quem possui maiores renda e patrimônio, revelando maior capacidade para contribuir, é destinatário de uma imposição tributária menos gravosa.

É mister que a lei do Imposto sobre a Renda, na busca ideal de uma justiça fiscal, leve a cabo algumas medidas concretas, que, em breve resumo, seriam:

(1) consideração precisa das condições pessoais dos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) e a prudente fixação de um “mínimo vital”, compatível com a realidade: o art. 6º da Carta Magna arrola, como direitos sociais, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção a maternidade e a infância e a assistência aos desamparados. Ha de se buscar a efetividade na proteção de tais valores, aqui prestigiados, a luz da tributação progressiva do imposto sobre a renda;

(2) estipulação de um expressivo número de deduções para o IR devido, adequando a exigência fiscal ao perfil do contribuinte: a dedutibilidade deve ser ampla, englobando todas as despesas necessárias a manutenção do individuo e de sua família, sem limitações arbitrárias, as quais, por amor a lógica e a justiça, não podem integrar o conceito de “renda”. Há de haver uma política “de inclusão” de despesas dedutíveis – e não o contrário! –, alcançando-se, quiçá, os medicamentos e o material escolar, diversamente do que atualmente presenciemos.

(3) estabelecimento de um expressivo grau de progressividade de alíquotas, em função da quantidade de renda auferida: ha que se imprimir maior

progressividade as alíquotas, de modo a cumprir, efetivamente, o desígnio constitucional.

Há pouco tempo, a legislação do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) consignava, tão somente, duas alíquotas (15% e 27,5%).

Em momento anterior, até 1995, havia também a previsão de uma terceira alíquota, de 35%.

Há vários países, cuja prestação de serviços públicos é de melhor qualidade do que no Brasil e que possuem diversas faixas de alíquotas para o IR, com percentuais que chegam a 60%. Podemos citar, como exemplo, a Alemanha (três alíquotas entre 22,9% e 53% do rendimento anual) e a França (doze alíquotas entre 5% e 57%).

Em dezembro de 2008, o governo brasileiro anunciou a criação de duas novas alíquotas intermediárias de imposto sobre a renda para as pessoas físicas: 7,5% e 22,5%, elevando para quatro as alíquotas aplicadas a partir de 2009. Ficaram mantidas as alíquotas de 15% e 27,5% até então vigentes.

A tabela progressiva mensal do imposto de renda que vigora atualmente no Brasil foi estabelecida pela Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

4.2. Lei nº 5.106 de 2 de setembro de 1966

A Lei nº 5.106 de 2 de setembro de 1966 é a primeira norma relativa ao caráter extrafiscal ambiental do imposto de renda e criou uma importante política de incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais.

Segundo Silva e Souza, 1994; apud Souza (2013, p. 25):

O grande marco histórico do reflorestamento no Brasil foi a criação da política de incentivos fiscais, em 1967, por meio da Lei Federal nº 5.106, de 2 de setembro de 1966. Este instrumento teve grande importância para o setor florestal brasileiro, pois possibilitou às pessoas físicas e jurídicas, a dedução de até 50% do imposto de renda devido para aplicação em projetos de florestamento e reflorestamento.

As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderiam ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil.

As pessoas físicas poderiam abater da renda bruta as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o imposto fosse devido, observado o limite estabelecido no art. 9º da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

As pessoas físicas só teriam direito ao abatimento se:

I) realizassem o florestamento ou reflorestamento em terras de que tivessem justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil ou de que, de outra forma, tivessem o uso, inclusive como locatários ou comodatários;

II) tivessem seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores;

III) o florestamento ou reflorestamento projetados pudessem, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas.

As pessoas jurídicas poderiam descontar do imposto de renda que devam pagar, até 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento, que poderia ser feito com essências florestais, árvores frutíferas, árvores de grande porte e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o imposto fosse devido.

Para os fins dessa lei, entendia-se como despesas de florestamento e reflorestamento aquelas que fossem aplicadas diretamente pelo contribuinte ou mediante a contratação de serviços de terceiros, na elaboração do projeto técnico, no preparo de terras, na aquisição de sementes, no plantio, na proteção, na vigilância, na administração de viveiros e flores e na abertura e conservação de caminhos de serviços.

Com relação à importância da lei 5.106/66, Souza (2013, p. 27) declara:

A adoção dessa política proporcionou um grande crescimento da área plantada no Brasil (de 400 mil hectares em 1966, para aproximadamente 6 milhões de hectares, em 1988), bem como a consolidação de um parque industrial de base florestal (PASSOS, 1996). Ainda segundo o mesmo autor, dentre as ações previstas no contexto dessa política, o fomento florestal foi determinante na inserção do produtor rural na atividade florestal. Atualmente, o fomento florestal constitui o principal meio de reposição florestal, somando áreas significativas de novos plantios.

No mesmo sentido da importância da Lei 5106/66, Juvenal e Mattos, (2002, p. 1) destacam:

...foram três os fatores que consolidaram as bases de nossa indústria de celulose e papel: (I) a política de incentivos fiscais de 1966 (Lei 5.106), que, ao permitir a dedução de Imposto de Renda para investimentos em projetos de reflorestamento aprovados pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal (IBDF), propiciou a expansão dos maciços florestais de espécies exóticas no Brasil, especialmente de pinus e eucalipto; (II) a fixação pelo BNDES, em 1968, de níveis mínimos de escala de produção para projetos que desejassem apoio financeiro; e (III) a fixação pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico (CDE), em 1972, de novos níveis mínimos de escala de produção, os quais foram adotados também pelo

BNDES e resultaram no aumento expressivo da produção brasileira e no início das exportações. (Grifo Nosso)

A Lei Ordinária nº 5.106 de 2 de setembro de 1966 foi primeira lei ecológica do imposto de renda, representando uma visão avançada para a época em termos de extrafiscalidade do imposto de renda como incentivo fiscal à sustentabilidade ambiental e teve resultados efetivos no florestamento e reflorestamento no Brasil. Mas, com as alterações feitas pelo Decreto-Lei nº 1.338, de 23 de Julho de 1974 (Pessoa Física) e pelo Decreto-Lei nº 1.503, de 23 de Julho de 1976 (Pessoa Jurídica) na Lei 5.106/66, houve a inviabilização do uso extrafiscal do imposto de renda por meio dessa Lei, representando um retrocesso tributário ambiental.

4.3. Proposta de Emenda Constitucional nº 353/2009 e Projeto de Lei nº 5.974/2005

No Congresso nacional encontram-se dois projetos importantes para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da tributação extrafiscal ambiental - Proposta de Emenda Constitucional nº 353/2009 e Projeto de Lei nº 5.974/2005:

I - A Proposta de Emenda Constitucional nº 353/2009, apresentada pelo Deputado Roberto Rocha (PSDB-MA), visa a inserir na Constituição da República Federativa do Brasil diretrizes gerais para a Reforma Tributária Ambiental e tem como objetivo: recompensar aqueles que preservam seus recursos naturais, apresentando como linha fundamental a introdução da extrafiscalidade ambiental, ou seja, tributar para influenciar a adoção de atividades econômicas ambientalmente adequadas.

Segundo o Deputado Roberto Rocha na justificativa da PEC 353/2009, a expressão “Reforma Tributária Ambiental” advém da tradução de *Environmental Tax Reform* (ETR), também conhecida por *Ecological Tax Reform* ou *Green Tax Reform*. Trata-se de um movimento de reforma da legislação fiscal que alcançou realidade na maioria dos estados europeus na década de 90 e nesta primeira década do século XXI. As experiências colhidas alteraram substancialmente a distribuição da carga tributária nacional de forma a intensificar exações sobre atividades poluentes e aliviar a tensão fiscal sobre investimentos, folhas de pagamentos e rendas das empresas e das pessoas físicas. Entre os países que promoveram a ETR, em maior ou menor grau, encontram-se Grã-Bretanha, Alemanha, Noruega, Suécia, Finlândia, Dinamarca, Bélgica, Holanda, Áustria, Itália, Suíça, Portugal, Grécia e Irlanda.

O objetivo central da ETR européia é a redução da emissão de gases poluentes na atmosfera, iniciativa bastante alinhada com o protocolo de Kyoto e, portanto, com a preocupação central nas discussões das políticas ambientais, qual seja as mudanças climáticas globais. O objetivo secundário foi a criação de empregos e a geração de renda, pois a desoneração fiscal é um instrumento de política anticíclica que deve ser considerado em momento de instabilidade econômica e forte inclinação recessiva. A conjugação desses dois elementos foi chamada pelos estudiosos de duplo dividendo da ETR, em razão dos efeitos positivos ambientais e socioeconômicos.

Nos países europeus da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), observou-se que a adoção da ETR majoritariamente resultou em fator positivo para o controle dos gases de efeito estufa, para a criação de empregos e para o aumento da produção interna bruta. Esses efeitos positivos foram resultantes do fato de o aumento das receitas derivadas de tributos verdes ter sido utilizado para compensar e justificar a diminuição da carga tributária de fatores produtivos, como investimentos, pagamento de empregados e rendas em geral.

As propostas contempladas na PEC 353/2009 são inspiradas pelo manifesto apresentado, no final de 2008, por membros do Ministério Público Federal e dos Ministérios Públicos dos Estados que compõem a Amazônia Legal, e têm as seguintes linhas fundamentais: (I) introdução da extrafiscalidade ambiental em todos os impostos e contribuições; (II) criação de imunidades tributárias em favor de bens e serviços ambientalmente interessantes; e (III) repartição de receitas tributárias em razão de critérios ambientais.

A supracitada proposta de emenda à Constituição foi analisada pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania que verificou sua adequação aos requisitos constitucionais do § 4.º, art. 60, não se vislumbrando em suas disposições nenhuma tendência para abolição da forma federativa do Estado, do voto direto, secreto, universal e periódico, da separação dos Poderes ou dos direitos e garantias individuais. Constatou também que não há quaisquer incompatibilidades entre a alteração que se pretende fazer e os demais princípios e normas fundamentais que alicerçam a Constituição Federal de 1988. Portanto, o voto da CCJ foi pela admissibilidade da Proposta de Emenda à Constituição nº 353 de 2009.

II - Projeto de Lei nº 5.974/2005 - Em 29 de setembro de 2002, ainda na gestão do Governo anterior, foi apresentada pelo Senador Waldeck Ornelas uma proposição que tinha como meta a adoção de incentivos fiscais para doações e patrocínio a projetos ambientais, sob

a relatoria do Senador Eduardo Azeredo. A proposição em questão é o PLS 251/2002, que recebeu o apelido de Imposto de Renda Ecológico (IR Ecológico).

O IR Ecológico segue o modelo bem sucedido da Lei Rouanet, que concede benefícios fiscais a quem investe em projetos culturais. A sua intenção é permitir que o contribuinte possa deduzir do imposto de renda devido até 80% (oitenta por cento) dos valores doados a projetos ambientais, em se tratando de pessoa física e, 40%, se for pessoa jurídica.

A dedução a que se refere o parágrafo anterior deve recair necessariamente sobre os recursos e valores de bens e equipamentos realmente transferidos a entidades sem fins lucrativos sob a modalidade de doação ou patrocínio com vistas a aplicação em projetos com foco na conservação e uso sustentável do meio ambiente.

O processo tramitou pelo Senado e foi enviado à Câmara dos Deputados, a Casa revisora, em 28 de setembro de 2005. Nesta Casa Legislativa, recebeu nova numeração, PL 5.974/2005, tendo sido designado relator na Comissão de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (CMADS) o Dep. Carlos William (PTC/MG).

A essa proposição foi apensado o PL 5.162/2005, de autoria do Dep. Paulo Feijó (PMDB/RJ), sob a relatoria do Dep. Carlos William, que versa sobre mecanismos de incentivo a projetos de proteção ao meio ambiente e doações ao Fundo Nacional de Meio Ambiente (FNMA), instituído pela Lei nº 7.797, de 1989.

O Dep. Carlos William elaborou um substitutivo, que reúne as propostas de incentivar as doações tanto a projetos ambientais quanto ao FNMA. Esse texto foi posteriormente aperfeiçoado na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), sob a relatoria do Dep. Luiz Carreira (DEM/BA), que apresentou ajustes acordados com o Governo e as organizações não-governamentais ambientalistas.

Atualmente, o IR Ecológico está pronto para ser apreciado no Plenário da Câmara, faltando somente vontade política para a sua inclusão na Ordem do Dia, de modo a permitir que seja votado. O PL 5.162/2005, inicialmente apenso, foi arquivado por problemas de ordem jurídica em seu conteúdo detectados na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), nos termos regimentais. Há, atualmente, seis apensados ao Projeto de Lei Ordinária 5.974/2005: PL 7224/2010, PL 1428/2011, PL 3745/2015, PL 3873/2012, PL 6146/2013 e PL 3186/2015.

Não há motivos aparentes para que essa proposição não seja aprovada, pois já temos precedente de sucesso com a Lei Rouanet (Lei Federal de Incentivo à Cultura - Lei nº 8.313 de 23 de dezembro de 1991). Com a sua aprovação, mais recursos seriam destinados à causa ambiental, os quais não sairiam diretamente do erário público. A sociedade entraria como

parceira e aliada fundamental neste processo, sem contar que as organizações sem fins lucrativos que lutam pela causa ambiental teriam aí uma fonte de recursos para financiar os seus projetos.

Cabe aqui lembrar que o debate sobre o IR Ecológico é motivado pela iniciativa de organizações não-governamentais (ONGs) ligadas ao meio ambiente, denominado de GT IR Ecológico, criado em 2005 com o objetivo de contribuir efetivamente com a implementação de políticas públicas ambientais. É composto por diversas ONGs ambientais nacionais, um escritório de advocacia e outros especialistas. E surgiu para debater mecanismos de estímulo fiscal para pessoas físicas e jurídicas interessadas em fomentar projetos de conservação ambiental.

O projeto tramita no Parlamento há aproximadamente 14 anos. Mencione-se que, apesar de tramitar atualmente em regime de urgência urgentíssima (art. 155 do Regimento da Câmara dos Deputados), não se notam progressos efetivos para sua votação final.

CONCLUSÃO

Os impactos do crescimento econômico sobre o meio ambiente natural vêm sendo cada vez mais intensos e trazem consigo crescentes riscos para a sustentabilidade ambiental e para a vida em sociedade. Neste sentido perdeu-se a noção de diferença entre crescer e desenvolver : crescer é ficar maior, ao passo que desenvolver é ficar melhor.

É necessário que se encontre novas fórmulas, que conciliem o crescimento econômico com justiça social e, em especial, com prudência ecológica. As tendências mais modernas nos levam a implementar, ao lado de instrumentos reguladores, os instrumentos econômicos, que podem e devem ser utilizados como indutores de condutas ambientalmente adequadas e necessitam ser incentivados em todas as esferas.

No âmbito internacional, o que se verifica, já há alguns anos, é que imposições tributárias podem ser utilizadas para a defesa e preservação do meio ambiente, sendo um exemplo a chamada Green Tax Reform ou Environmental Tax Reform (ETR), movimento de reforma da legislação tributária que ocorreu em grande parte dos países europeus pertencentes à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Diante desse cenário, deduz-se que os instrumentos tributários podem colaborar para preservar o meio ambiente. Recorde-se que a atividade tributária não é um fim em si mesma e representa um instrumento estatal para promover determinada política pública, uma vez que viabiliza o levantamento de recursos pecuniários de que o Estado necessita para atingir os fins que lhes são constitucionalmente apontados, como melhorar a saúde da população, garantir a

educação, propiciar o acesso à cultura e ao lazer, promover a segurança pública, entre outras medidas.

Além disso, os tributos prestam-se igualmente ao atingimento de outros objetivos que não os meramente fiscais, isto é, arrecadatários. Isso é uma nova percepção de que o tributo, além de mecanismo de obtenção de recursos, pode ser utilizado para finalidades extrafiscais, mediante o incentivo ou a dissuasão de certas condutas. Há, nesse caso, a aplicação do princípio do protetor-recebedor, beneficiando aqueles que protegem o meio ambiente e estimulando práticas ambientalmente corretas.

A Constituição Federal de 1988 instituiu o Estado democrático de Direito, dando contornos peculiares de um Estado social, por prescrever princípios e diretrizes norteadores da ação estatal em vistas de metas de desenvolvimento voltado a sustentabilidade social, econômica e ambiental.

Para vivenciar este Estado, no que diz respeito à sustentabilidade ambiental, tem-se a autorização constitucional para intervenção do Estado conforme Art. 225 e 170, VI. É a demonstração de que o legislador constituinte brasileiro positivou o direito fundamental transindividual ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O Sistema Tributário Constitucional é perfeitamente adequável à implementação de incentivos fiscais que visem à sustentabilidade ambiental. Consistindo num importante instrumento de gestão econômica equilibrada com vistas à harmonização dos aspectos sociais, econômicos e ambientais.

No território brasileiro, a tributação ambiental e os incentivos fiscais já estão sendo utilizados para proteger o meio ambiente em todas as suas formas, em âmbito federal, estadual e municipal, por meio de todos os tipos de tributo. Contudo, nota-se ainda a preponderância do caráter fiscal, ou seja, meramente arrecadatário, como acontece com o imposto de renda.

A política fiscal indutora está embasada no Princípio do Protetor-Recebedor que incentiva economicamente aqueles que estão agindo com sustentabilidade ambiental, o que estimula a preservação ao contrário da política fiscal punitiva calcada no Princípio do Poluidor-Pagador, segundo o qual aquele que degrada determinado recurso da natureza deve pagar por tal ato transgressor.

A política tributária incentivadora atua como uma preciosa complementação à responsabilização trazida pelo Princípio do Poluidor-Pagador, ao determinar que as pessoas físicas ou jurídicas que atuem com responsabilidade na busca da preservação ambiental devam ser premiadas com algum benefício, visto colaborarem em prol de toda a coletividade

na concretização e na garantia do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O Imposto de Renda tem uma abrangência econômica enorme e grande poder de influência sobre as pessoas físicas e jurídicas, portanto, o seu uso extrafiscal ambiental reveste-se de importante instrumento a serviço do Estado na formulação de políticas efetivas de preservação e proteção do meio ambiente.

O imposto de renda é a principal fonte de receita tributária em se tratando de impostos da União, por isso tem uma grande importância no orçamento federal. Em virtude disso, há um uso prático predominante de sua função fiscal (arrecadatória) e um discurso ambiental sobre o seu uso extrafiscal com pouco efeito prático.

A Lei nº 5.106 de 2 de setembro de 1966 foi primeira lei ecológica do imposto de renda, representando uma visão avançada para a época em termos de extrafiscalidade do imposto de renda como incentivo fiscal à sustentabilidade ambiental e fomentou significativamente o florestamento e o reflorestamento no Brasil. Mas, com as alterações feitas pelo Decreto-Lei nº 1.338, de 23 de Julho de 1974 (Pessoa Física) e pelo Decreto-Lei nº 1.503, de 23 de Julho de 1976 (Pessoa Jurídica) na Lei nº 5.106/66, houve a inviabilização do uso extrafiscal do imposto de renda por meio dessa Lei, representando um retrocesso tributário ambiental.

Há, no Congresso Nacional, o Projeto de Lei nº 5.974/2005 (IR Ecológico) que está pronto para ser apreciado no Plenário da Câmara, faltando somente vontade política para a sua inclusão na Ordem do Dia, de modo a permitir que seja votado. Ressalta-se que, apesar de tramitar atualmente em regime de urgência urgentíssima (art. 155 do Regimento da Câmara dos Deputados), não se notam progressos efetivos para sua votação final.

Pode-se concluir, em face do exposto, que a utilização do imposto de renda como incentivo fiscal à sustentabilidade ambiental é juridicamente viável e foi eficaz ecologicamente antes das alterações na Lei 5.106/1966, mas depois das alterações feitas pelo Decreto-Lei nº 1.338/1974 e pelo Decreto-Lei nº 1.503/1976, ocorreu um esvaziamento de sua eficácia indutora para fins ambientais. Espera-se que o Projeto de Lei 5.974/2005 seja aprovado e seja retomada a importante função extrafiscal do Imposto de Renda como incentivo fiscal à sustentabilidade ambiental.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, Sylvio César. **Doutrinas essenciais de direito tributário**. In: BRITO, Edvaldo Pereira (Coord.). São Paulo: RT, 2011.
- AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARAÚJO, Luiz Alberto David, **Direito Constitucional e Meio Ambiente**. São Paulo: Revista do Advogado da AASP, 1992.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BERNARDI, Renato. **Tributação Ecológica (o uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias)**. Documento eletrônico. Disponível em <<http://www.professorsabbag.com.br/>> Acesso em: 22 Set 2015.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 1. ed. São Paulo: Sugestões Tributárias, 1969.
- _____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRANDÃO, Renata Figueirêdo. **Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para sua instituição à luz da Constituição Federal de 1988**. Tese de Doutorado em Direito, Universidade de São Paulo, 2013.
- BRASIL. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942)**. Brasília: Congresso Nacional, 1942.
- _____. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Brasília: Congresso Nacional, 1964.
- _____. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional, 1966.
- _____. **Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981**. Brasília: Congresso Nacional, 1981.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Congresso Nacional, 1988.
- _____. **Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996**. Brasília: Congresso Nacional, 1996.
- _____. **Lei nº 1.810, de 22 de dezembro de 1997**. Mato Grosso do Sul: Assembleia Legislativa, 1997.
- _____. **Lei nº 2.877, de 22 de dezembro de 1997**. Rio de Janeiro: Assembleia Legislativa, 1997.

_____. **Lei n.º 9.806 de 03 de janeiro de 2000.** Curitiba - PR: Câmara Municipal, 2000.

_____. **Lei n.º 886, de 14 de outubro de 2005.** Manaus - AM: Câmara Municipal, 2005.

_____. **Lei n.º 13.692 de 25 de novembro de 2005.** São Carlos - SP: Câmara Municipal, 2005.

_____. **Lei n.º 11.828, de 20 de novembro de 2008.** Brasília: Congresso Nacional, 2008.

_____. **Lei n.º 8.794, de 07 de janeiro de 2008.** Mato Grosso: Assembleia Legislativa, 2008.

_____. **Lei n.º 4.864, de 29 de dezembro de 2009.** Vila Velha - ES: Câmara Municipal, 2009.

_____. **Lei n.º 634 de 05 de novembro de 2010.** São Vicente - SP: Câmara Municipal, 2010.

_____. **Lei n.º 6.091 de 09 de dezembro de 2010.** São Bernardo do Campo - SP: Câmara Municipal, 2010.

_____. **Lei n.º 6.793, de 28 de dezembro de 2010.** Guarulhos - SP: Câmara Municipal, 2010.

_____. **Decreto n.º 7.619, de 21 de novembro de 2011.** Brasília: Governo Federal, 2011.

_____. **Lei n.º 13.149, de 21 de julho de 2015.** Brasília: Congresso Nacional, 2015.

CAMANHANI, José Augusto Adami. **Princípios Ambientais Tributários e Extrafiscalidade.** Monografia apresentada ao Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Paulista, campus de Campinas, como requisito parcial à obtenção do título de Graduado no Curso de Direito, na área de Direito Tributário, sob orientação do Prof. Dr. Fernando Ferreira Castellani. São Paulo, 2005.

CAPRA, Fritjof. **O ponto de mutação.** São Paulo: Cultrix, 1982.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 25ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 18ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de direito tributário.** 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

- CIRINO, Samia Moda. **Direito tributário ambiental: Benefícios fiscais às empresas para proteção do direito fundamental ao meio ambiente**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Negocial. Londrina, 2007.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- CONFERÊNCIA DE ESTOCOLMO. Suécia, 1972.
- CONFERÊNCIA RIO 92. Rio de Janeiro, 1992.
- CONFERÊNCIA RIO+20. Rio de Janeiro, 2012.
- CONFERÊNCIA DO CLIMA (COP 21), Paris, 2015.
- COSTA, Regina Helena V. Conferência proferida no “**Seminário sobre a Reforma Tributária**”. realizado pelo Centro de Estudos Judiciários, em 20/21-03-2003, em Fortaleza-CE, publicado na Revista CEJ, Brasília, n. 22, jul./set. 2003, pp. 25-30 (p. 28).
- DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 2ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- _____. **Direito ambiental econômico**. 3ª. ed. Saraiva: 2008.
- FAGNELLO, Célia Regina Ferrari. **Fundamentação da cobrança pelo uso da água na agricultura irrigada, na microbacia do Ribeirão dos Marins, Piracicaba/SP**. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo, 2007.
- FARIA, Ana Luisa Sousa. **O IPTU e a tributação indutora como instrumento para o Desenvolvimento sustentável**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Ambiental da Universidade do Estado do Amazonas, como requisito para obtenção de título de Mestre em Direito Ambiental. Manaus, 2012.
- FIORILLO, Celso Antonio e DIAFÉRIA, Adriana, **Biodiversidade e Patrimônio Genético no Direito Ambiental Brasileiro**, São Paulo: Max Limonad, 1999.
- FIORILLO, Celso Antonio Pacheco e FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. 2ª edição revista. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **O direito de antenna em face do direito ambiental no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. **Curso de direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. **Manual de direito ambiental e legislação aplicável**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 119.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____ **Responsabilidade fiscal: Lei complementar n. 101/2000 comentada e legislação correlata anotada.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

JACCOUD, Cristiane Vieira. **Tributação Ambientalmente Orientada: Instrumento De Proteção Ao Meio Ambiente.** Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_cristiane_v_jaccou d.pdf>. Acesso em: 22 Set 2015.

JUVENAL, T. L.; MATTOS, R. L. G.. **BNDES 50 anos – Histórias Setoriais: O Setor de Celulose e Papel,** 2002.

KENGEN, S. **A política florestal brasileira: uma perspectiva histórica.** In: Trabalhos convidados IPEF. Série técnica IPEF. n. 34. pp. 18-34. 2001.

LEFF, E. **Epistemologia ambiental.** São Paulo: Cortez, 2001.

_____ **Complexidade, Interdisciplinaridade e Saber Ambiental.** In: Interdisciplinaridade em Ciências Ambientais Philippi Jr., C. E. M. Tucci, D. J. Hogan, R. Navegantes. - São Paulo. Signus Editora, 2000.

_____ **Pensar a complexidade ambiental.** In: LEFF, E (Coord.). Complexidade ambiental. São Paulo. Cortez, 2003.

LEITE, José Rubens Morato. Sociedade de Risco e Estado. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Orgs.). **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro.** 3. ed. rev. São Paulo. Saraiva: 2010.

LIMA, Clarice de Freitas. **Tributos e Meio Ambiente: Avanços no Congresso Nacional nos Últimos Seis Anos.** Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Instituições e Processos Políticos do Legislativo, do Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados. Brasília, 2009.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcanti e ALMEIDA, Gilson César Borges de. **Tributação Ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável.** In TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005.

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. **Reforma tributária ambiental.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1949, 1 nov. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11925>>. Acesso em: 22 Set 2015.

MACEDO, Magda Helena Soares. **Manual de Metodologia da Pesquisa Jurídica.** 2ª Ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 29ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 14ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006.

MAGALHÃES, Allan Carlos Moreira; MOTTA, Ana Beatriz Passos. **A construção do desenvolvimento sustentável**. Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3399, 21 out. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/22847>>. Acesso em: 22 Set 2015.

MARQUES, Jose Roberto. **O Desenvolvimento Sustentável e sua Interpretação Jurídica**. São Paulo: PUC, 2009. Tese de Doutorado em Direito das Relações Sociais, Pontifícia Universidade Católica, 2009.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

Migrantes, deslocados e refugiados ambientais. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/multimedia/infograficos/migrantes-deslocados-erefugiadosambientais>>. Acesso em: 22 Set 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 8ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental – A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente**. 5ª reimpressão. Curitiba: Juruá, 2007.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação Ambiental - Reflexões Sobre A Introdução da Variável Ambiental No Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 19ª edição, 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2006.

NAPOLITANO, J, E. **Crédito para Sistemas Agroflorestais e Conservação de Recursos Florestais entre Agricultores Familiares: o caso do PRONAF Floresta no Planalto de Ibiapaba – Ceará**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Desenvolvimento Sustentável da Universidade de Brasília – UnB. 118p. 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995.

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

OCDE. **Écotaxes et Reforme Fiscale Verte**. Reimpressão. Paris: OCDE, 1997.

_____. **Green growth and sustainable development**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/greengrowth/keydocuments.htm>>. Acesso em: 22 set. 2015.

_____. **Taxation, innovation and the environment**. Disponível em: <www.oecd.org/publishing/corrigenda>. Acesso em: 22 set. 2015.

_____ **Towards Green Growth.** Disponível em:

<<http://www.oecd.org/greengrowth/48224539.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2015.

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

_____. **Proteção ambiental e sistema Tributário - Brasil e Japão: problemas em comum?** In: MARIS, J. (coord.). **Tributação & meio ambiente: livro 2.** Curitiba: Juruá, 2003.

PASSOS, C. A. M. **Sistemas agroflorestais com eucalipto para uso em programas de fomento florestal, na região de Divinópolis, MG.** 146 f. Tese de Doutorado em Ciência Florestal - Universidade Federal de Viçosa, Viçosa. 1996.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência.** 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2009.

PICCIAREDA, Franco; SELICATO, Pietro. **I tributi e l'ambiente.** Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1996.

POZZETTI, Valmir César. **Direito Ambiental Tributário.** In: Revista Brasileira de Direito Ambiental, São Paulo: Editora Fiúza, vol.29, jan/mar/2012 p. 281-292.

POZZETTI, Valmir César. PASSOS, Ana Beatriz da Motta. **IPTU Verde: Extrafiscalidade aplicada à Proteção Ambiental do Cenário urbano Brasileiro.** Hiléia: Revista de Direito Ambiental da Amazônia. - ano 10, n. 18 (2012). – Manaus: Universidade do Estado do Amazonas, 2013. p. 284

POZZETTI, Valmir César; SILVA, Luiz Otávio da. **O Uso dos Tributos para a Proteção do Meio Ambiente.** CONPEDI. Belo Horizonte, 2015.

Refugiados ambientais ou desalojados climáticos. Disponível em:

<http://amaivos.uol.com.br/amaivos09/noticia/noticia.asp?cod_noticia=17312&cod_canal=49

>. Acesso em: 22 Set 2015.

RAMOS FILHO. Carlos Alberto de Moraes. Revista no. 02 da Procuradoria do Estado do Amazonas, Manaus/AM: **Princípio Poluidor Pagador.** Edição Imprensa Oficial, 1998.

RIBAS, Lídia Maria L. R. e CARVALHO, Valbério Nobre de. **O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente.** Revista de direito ambiental, v. 14, n. 54, p. 185-204, abr./jun. 2009.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **A concessão de incentivos fiscais como instrumentos econômicos para a proteção ambiental e a aplicação do princípio da igualdade tributária.**

Diritto & Diritti: rivista giurica on line. Disponível em: <<http://www.diritto.it/art.php?file=/archivio/25065.html>>. Acesso em: 22 Set 2015.

RIBEIRO, Maurício Andrés. **O Princípio Protetor Recebedor**. Disponível em: <<http://www.portaldomeioambiente.org.br/coluna-mauricioandres-ribeiro/676-o-principio-protetor-recebedor.html> > 2009. Acesso em: 22 Set 2015.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007

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

_____. **Manual de Direito Tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento includente, sutedável, sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Direito ambiental constitucional**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, E.; SOUZA, A. L. **Perfil ambiental das florestas plantadas no Brasil**. Viçosa: Imprensa Universitária, 1994. 121 p. (Documento SIF, 12).

SOUSA, Rubens Gomes. **IPI e as vendas de ativo fixo**. In: BRITO, Edvaldo Pereira (Coord.). *Doutrinas essenciais de direito tributário*. São Paulo: RT, 2011.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

SOUZA, Pablo Georgio de. **Fomento Florestal em Pequenas Propriedades Rurais no Brasil: Estratégias e Efetividade**. Tese apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Doutor em Ciências Florestais, Programa de Pós-Graduação em Engenharia Florestal do Setor de Ciências Agrárias da Universidade Federal do Paraná. Curitiba. 2013.

TEIXEIRA JUNIOR, Amandino. **O estado ambiental de direito**. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/web/cegraf/pdf>>. Acesso em 22 Set 2015.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

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

VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento Sustentável: o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2010.

ANEXOS

ANEXO A

Lei nº 5.106, de 02 de setembro de 1966.

Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o CONGRESSO NACIONAL decreta e eu sanciono a seguinte lei:

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

§ 1º As pessoas físicas poderão abater da renda bruta as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o impôsto fôr devido, observado o disposto no art. 9º da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. (Revogado pelo Decreto-Lei nº 1.338, de 1974) (Grifo Nosso)

§ 2º No cálculo do rendimento tributável previsto no art. 53 da Lei número 4.504, de 30 de novembro de 1964, não se computará o valor das reservas florestais, não exploradas ou em formação.

§ 3º As pessoas jurídicas poderão descontar do impôsto de renda que devam pagar, até 50% (cinquenta por cento) do valor do impôsto, as importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento, que poderá ser feito com essências florestais, árvores frutíferas, árvores de grande porte e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o impôsto fôr devido. (Vide Decreto-Lei nº 1.106, de 1970) (Grifo Nosso)

§ 4º O estímulo fiscal previsto no parágrafo anterior poderá ser concedido, cumulativamente, com os de que tratam as Leis nºs 4.216, de 6 de maio de 1963, e 4.869, de 1 de dezembro de 1965, desde que não ultrapasse, em conjunto, o limite de 50% (cinquenta por cento) do impôsto de renda devido.

Art 2º As pessoas físicas ou jurídicas só terão direito ao abatimento ou desconto de que trata êste artigo desde que:

a) realizem o florestamento ou reflorestamento em terras de que tenham justa posse, a título de proprietário, usufrutuários ou detentores do domínio útil ou de que, de outra forma, tenham o uso, inclusive como locatários ou comodatários;

b) tenham seu projeto previamente aprovado pelo Ministério da Agricultura, compreendendo um programa de plantio anual mínimo de 10.000 (dez mil) árvores;

c) o florestamento ou reflorestamento projetados possam, a juízo do Ministério da Agricultura, servir de base à exploração econômica ou à conservação do solo e dos regimes das águas.

Art 3º Os dispêndios correspondentes às quantias abatidas ou descontadas pelas pessoas físicas ou jurídicas, na forma do art. 1º desta lei, serão comprovados junto ao Ministério da Agricultura, de cujo reconhecimento dependente a sua regularização, sem prejuízo da fiscalização específica do impôsto de renda.

Art 4º Para os fins da presente lei, entende-se como despesas de florestamento e reflorestamento aquelas que forem aplicadas diretamente pelo contribuinte ou mediante a contratação de serviços de terceiros, na elaboração do projeto técnico, no preparo de terras, na aquisição de sementes, no plantio, na proteção, na vigilância, na administração de viveiros e flores e na abertura e conservação de caminhos de serviços.

Art 5º Ficam revogados o art. 38 e seus §§ 1º e 2º da lei nº 4.771 de 15 de setembro 1965 e o art. 40 e seus §§ 1º e 2º da lei nº 4.862, de 20 de novembro de 1965.

Art 6º Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Brasília, 2 de setembro de 1966; 145º da Independência e 78º da República.

H. CASTELLO BRANCO

Octávio Bulhões

Severo Fagundes Gomes

ANEXO B

Decreto-lei nº 1.338, de 23 de julho de 1974.

Dispõe sobre incentivos fiscais a investimentos realizados por pessoas físicas, aplica novo tratamento fiscal aos rendimentos de investimentos e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição,

DECRETA:

Art 1º A partir do exercício financeiro de 1975, ano-base de 1974, os benefícios fiscais concedidos a pessoas físicas domiciliadas no País e correspondentes a aplicações financeiras em investimentos de interesse econômico ou social, bem como os pertinentes aos rendimentos deles derivados, passarão a reger-se pelas disposições deste Decreto-lei.

Art 2º As pessoas físicas poderão reduzir o imposto sobre a renda devido de acordo com a sua declaração em cada exercício, em montante equivalente aos valores que resultarem da aplicação dos percentuais abaixo especificados sobre as quantias que voluntária e efetivamente aplicarem, no ano-base, diretamente ou por intermédio de instituições financeiras autorizadas, em quaisquer dos investimentos de interesse econômico ou social enumerados a seguir, observadas as limitações respectivas e a de que trata o § 1º: (Vide Decreto-Lei nº 1.424, de 1975)

a) aquisição de Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional ou de títulos da dívida pública dos Estados e Municípios, estes quando sujeitos a correção monetária aos mesmos índices aprovados para aquelas Obrigações, com prazo de resgate não inferior a 2 (dois) anos: 3% (três por cento); (Revogada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

b) aquisição de quotas de fundos em condomínio ou subscrição de ações de sociedades de investimentos autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e que tenham por objeto a administração de carteira diversificada de títulos e valores mobiliários: 9% (nove por cento);

c) aquisição de letras imobiliárias, nominativas ou ao portador identificado, que tenham prazo de resgate não inferior a 2 (dois) anos e correção monetária idêntica à aplicável às Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional: 4% (quatro por cento); (Revogada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

d) aquisição de debêntures, com prazo de vencimento não inferior a 2 (dois) anos e cláusula de correção monetária aos mesmos índices das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, colocadas no mercado com autorização do Banco Central do Brasil, através de instituições financeiras: 5% (cinco por cento);

e) aquisição de debêntures conversíveis em ações, com prazo de vencimento não inferior a 2 (dois) anos e cláusula de correção monetária aos mesmos índices das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, colocadas no mercado com autorização do Banco Central do Brasil, através de instituições financeiras: 6% (seis por cento);

f) aquisição de letras de câmbio de aceite ou coobrigação de instituição financeira autorizada à prática dessas operações com cláusula de correção monetária idêntica à atribuída às Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional e com prazo de vencimento não inferior a 2 (dois) anos: 4% (quatro por cento); (Revogada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

g) aquisição de cédulas hipotecárias emitidas ou endossadas por instituições financeiras autorizadas, com prazo de vencimento não inferior a 2 (dois) anos e com correção monetária idêntica à atribuída às Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional: 4% (quatro por cento);

h) depósitos a prazo fixo não inferior a 2 (dois) anos, em instituição financeira autorizada, com ou sem emissão de certificado, com cláusula de correção monetária idêntica à aplicada às Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional: 4% (quatro por cento); (Revogada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

i) subscrição de ações de empresas industriais ou agrícolas consideradas de interesse para o desenvolvimento econômico do Nordeste ou da Amazônia, nos termos da legislação específica: 42% (quarenta e dois por cento);

j) subscrição de ações de sociedades anônimas de capital aberto: 12% (doze por cento);

j) subscrição de ações de sociedades anônimas de capital aberto 25% (vinte e cinco por cento); (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

l) subscrição de ações de sociedades anônimas de capital aberto, integralizadas mediante a conversão de debêntures, sem prejuízo da redução do imposto que tenha sido utilizada em consequência da aquisição das debêntures convertidas, desde que satisfeitas as condições enumeradas no § 4º do artigo 4º, no caso de levantamento da indisponibilidade ou da custódia, antes do término do prazo ali previsto: 12% (doze por cento);

m) subscrição de ações de sociedades anônimas de capital aberto, dedicadas a empreendimentos turísticos aprovados pelo Conselho Nacional de Turismo, exclusivamente no exercício de 1975, ano-base de 1974: 20% (vinte por cento);

n) aquisição, por compra no pregão normal das Bolsas de Valores, de ações de sociedades anônimas de capital aberto, observadas as condições do § 2º: 6% (seis por cento);

o) depósitos em cadernetas de poupança do Sistema Financeiro da Habitação:

1. 6% (seis por cento) do saldo médio anual de valor não superior a 400 (quatrocentas) Unidades Padrão de Capital, aprovadas pelo Banco Nacional da Habitação para o mês de dezembro do ano-base;

2. 2% (dois por cento) da parcela do saldo médio excedente ao valor de 400 (quatrocentas) Unidades Padrão de Capital, aprovadas pelo Banco Nacional da Habitação para o mês de dezembro do ano-base;

i) subscrição de ações de empresas industriais ou agrícolas, consideradas de interesse para o desenvolvimento econômico do Nordeste ou da Amazônia, nos termos da legislação específica, e de quotas dos Fundos de Investimentos do Nordeste (FINOR) ou da Amazônia (FINAM): 45% (quarenta e cinco por cento); (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.641, de 1978)

j) subscrição de ações de sociedades anônimas abertas - 30% (trinta por cento). (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.641, de 1978)

l) subscrição de ações de sociedades anônimas de capital aberto, integralizadas mediante a conversão de debêntures, sem prejuízo da redução do imposto que tenha sido utilizada em consequência da aquisição das debêntures convertidas, desde que satisfeitas as condições enumeradas no § 4º do artigo 4º, no caso de levantamento da indisponibilidade ou da custódia, antes do término do prazo ali previsto: 25% (vinte e cinco por cento);(Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

m) Até o exercício financeiro de 1985, inclusive, subscrição de ações de sociedades anônimas de capital aberto, dedicadas a empreendimentos turísticos aprovados pelo CNTur - 20%. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.439, de 30.12.1975)

m) subscrição de ações de sociedades anônimas de capital aberto, dedicadas a empreendimentos turísticos aprovados pelo Conselho Nacional de Turismo: 25% (vinte e cinco por cento); (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

n) aquisição por compra no pregão normal das Bolsas de Valores, de ações de sociedades anônimas de capital aberto, observadas as condições do § 2º: 10% (dez por cento); (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976) (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.641, de 1978)

o) depósitos em cadernetas de poupança do Sistema Financeiro da Habitação: 4% (quatro por cento) do saldo médio anual de valor não superior a 400 (quatrocentas) Unidades Padrão de Capital, aprovadas pelo Banco Nacional da Habitação para o mês de dezembro do ano-base. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

p) importâncias comprovadamente aplicadas, no transcurso do ano-base, em florestamento ou reflorestamento realizado de acordo com projeto aprovado pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal: 20% (vinte por cento).

§ 1º O valor total das reduções do imposto devido admitidas na forma deste artigo não poderá exceder os seguintes limites percentuais, calculados sobre o respectivo imposto devido e variáveis segundo a renda bruta do contribuinte:

Classes de Renda Bruta (Em Cr\$)				Limite de Redução do Imposto Devido
Até.....			57.000,00	60%
De.....	57.001,00		76.500,00	55%
De.....	76.501,00		104.800,00	50%
De.....	104.801,00		137.600,00	45%
De.....	137.601,00		188.700,00	40%
De.....	188.701,00		301.600,00	35%
Mais de...			301.600,00	30%

§ 2º O Conselho Monetário Nacional regulamentará os limites e as condições a serem observados para utilização do benefício fiscal previsto na alínea " n " deste artigo, respeitadas as seguintes disposições:

- 1) o beneficiário somente poderá possuir ações que representem até o máximo de 05% (meio por cento) do capital social da sociedade emissora;
- 2) instituição de valor máximo de aplicação, para efeito de utilização do benefício fiscal;
- 3) autorização para movimentação da carteira de títulos incentivados, desde que o produto de qualquer alienação eventual seja mantido em aplicações no mercado de ações, durante o período de indisponibilidade ou de custódia dos investimentos.

§ 3º As reduções do imposto de que trata este artigo ficam sujeitas a comprovação, que se fará - quando exigida pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal - mediante apresentação de documento contendo os elementos indispensáveis à identificação do investimento e do investidor, fornecido ao contribuinte pelas sociedades emissoras dos papéis ou, conforme o caso, pelas instituições financeiras intervenientes.

§ 4º Vencido cada período de indisponibilidade ou de custódia estabelecido neste Decreto-lei ou fixado pelo Conselho Monetário Nacional, poderá ser repetido o benefício fiscal, sobre o mesmo investimento incentivado, nos casos das alíneas a a h , observada a respectiva limitação para redução do imposto e das demais condicionantes vigentes para a renovação da indisponibilidade ou da custódia, respeitadas as determinações do artigo 4º.

§ 5º Quando se trata de ações adquiridas de instituições financeiras que as tenham subscrito para colocação no mercado, o benefício fiscal referido nas alíneas i , j e l poderá ser concedido às pessoas físicas que as adquirirem dentro do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contado da data da respectiva emissão, devendo o benefício ser calculado sobre o valor não superior ao que as instituições financeiras tiverem pago à sociedade emissora.

§ 6º O prazo estabelecido no parágrafo anterior poderá ser prorrogado, a critério do Banco Central do Brasil, por até 360 (trezentos e sessenta) dias.

§ 5º Quando se tratar de ações adquiridas de instituições autorizadas que as tenham subscrito para posterior colocação junto ao público, o benefício fiscal previsto nas alíneas "i" , "j" e "l" poderá ser concedido às pessoas físicas que as adquirirem dentro do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, contados da data do registro de emissão no Banco Central do Brasil, devendo o benefício ser calculado sobre o valor efetivamente pago pelo investidor à instituição que proceder à colocação dos títulos no mercado, de acordo com o respectivo registro de emissão. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.454, de 1976)

§ 6º Desde que seja devidamente atualizado o registro da emissão, inclusive no que diz respeito a preço de lançamento, se for o caso, o prazo estabelecido no parágrafo anterior poderá ser prorrogado, a critério do Banco Central do Brasil, por até 5 (cinco) anos. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.454, de 1976)

§ 7º No caso de ações novas subscritas, vencido o período de indisponibilidade para qualquer dos benefícios mencionados nas alíneas i , j , l e m , poderá a pessoa física utilizar-se, uma única vez, de nova redução do imposto, em percentual igual ao previsto na alínea n , obrigando-se, todavia, a manter indisponíveis ou custodiadas as mesmas ações por um novo período de 2 (dois) anos, observado o disposto no artigo 4º.

§ 7º - Vencido o período de indisponibilidade para qualquer dos benefícios mencionados nas alíneas " i ", " j ", " l ", " m " e " n ", poderá a pessoa física utilizar-se, uma única vez de nova redução do imposto, em percentual igual ao previsto na alínea " n ", obrigando-se, todavia, a manter indisponíveis ou custodiadas as mesmas ações por um período de 2 (dois) anos, observado o disposto neste Decreto lei. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

§ 8º No exercício financeiro de 1975, ano-base de 1974, se a pessoa física houver realizado investimentos compreendidos nas alíneas c e o deste artigo, poderá reduzir do imposto devido de acordo com a declaração de rendimentos, até 6% (seis por cento) das importâncias efetivamente aplicadas, ou do saldo médio apurado, observada a limitação a que se refere o § 1º.

§ 9º O Conselho Monetário Nacional poderá:

a) regulamentar as disposições do § 2º, bem como estabelecer critérios especiais a serem observados pela pessoa física no primeiro ano de utilização do benefício fiscal de que trata a alínea n deste artigo;

b) aumentar ou de diminuir de até metade de seus valores quaisquer dos percentuais de redução do imposto previstos neste artigo;

c) estabelecer taxas máximas de juros para que os investimentos que os produzam possam beneficiar-se do incentivo fiscal da redução do imposto.

Art 3º O disposto no § 1º, do artigo 2º, não se aplica à redução do imposto destinada à aquisição de certificados de compra de ações, que continua regida pelo Decreto-lei número 157, de 10 de fevereiro de 1967, e pela legislação posterior, e cujo cálculo passará a obedecer à seguinte tabela: (Vide Decreto-Lei nº 1.424, de 1975)

Classes de Renda Bruta (Em Cr\$)			Percentuais De Redução do Imposto
Até.....		57.000,00	24%
De.....	57.001,00	76.500,00	21%
De.....	76.501,00	104.800,00	18%
De.....	104.801,00	137.600,00	16%
De.....	137.601,00	188.700,00	14%

De.....	188.701,00	301.600,00	12%
Mais De...		301.600,00	10%

§ 1º Os percentuais a que se refere este artigo serão calculados com base no imposto líquido devido, após efetuadas as reduções por investimentos de que trata o artigo 2º.

§ 2º Os recursos arrecadados a partir do exercício financeiro de 1975, sob a forma de depósitos ou certificados de compra de ações de que trata o artigo 2º do Decreto-lei número 157, de 10 de fevereiro de 1967, e legislação posterior serão liquidados em 2 (duas) parcelas anuais, vencíveis ao final do 5º (quinto) e do 6º (sexto) ano, a contar da realização do depósito ou da emissão do certificado, observadas as normas estabelecidas no artigo 10 do Decreto-lei nº 403, de 30 de dezembro de 1968.

§ 3º A liquidação de que trata este artigo será sempre calculada sobre o valor das quotas à época do resgate, liberando-se, ao fim do 5º (quinto) ano, 50% (cinquenta por cento) do montante verificado e, ao fim do 6º (sexto) ano, o saldo remanescente.

§ 4º O Conselho Monetário Nacional poderá modificar os percentuais indicados no parágrafo anterior, observado o prazo máximo de 6 (seis) anos para o resgate.

§ 5º No caso de falecimento do titular do depósito ou do certificado de compra de ações, será este ou aquele imediatamente resgatável, independentemente dos prazos referidos nos §§ 2º e 3º, tomado o valor das quotas à data do resgate.

Art 4º Para utilizar os benefícios fiscais a que se referem as alíneas a a n do artigo 2º, a pessoa física ficará obrigada a manter indisponível, pelo prazo de 2 (dois) anos consecutivos, o investimento incentivado, não importando, quanto ao papel que o represente, a data da emissão ou do vencimento, desde que ainda reste, se for o caso, quando do início da indisponibilidade ou da custódia, prazo igual ou superior a 2 (dois) anos por transcorrer.

§ 1º Na hipótese de investimentos em ações nominativas ou nominativas endossáveis de empresas industriais ou agrícolas consideradas de interesse para o desenvolvimento econômico do Nordeste ou da Amazônia, ou de sociedades de capital aberto, a pessoa física comunicará, por escrito, à sociedade emissora, no ato da aquisição ou subscrição, diretamente ou por intermédio da instituição financeira interveniente, seu propósito de beneficiar-se da redução do imposto, para que seja anotada a indisponibilidade, pelo prazo de 2 (dois) anos dos títulos referidos.

§ 2º Quando se tratar de quotas de fundos de investimentos e de depósitos a prazo fixo sem emissão de certificado, a pessoa física, no ato da operação, comunicará por escrito, à

instituição administradora do fundo ou a depositária, seu propósito de utilizar-se da redução do imposto, para que seja anotada a indisponibilidade, pelo prazo de 2 (dois) anos, do investimento.

§ 3º Nos casos de ações ao portador, de Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional e de outros títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal, de letras imobiliárias, de debêntures, de quotas de fundos de investimentos e de depósitos a prazo fixo com emissão de certificados, de letras de câmbio com aceite ou coobrigação de instituição financeira autorizada e de cédulas hipotecárias emitidas ou endossadas por instituição financeira autorizada, as pessoas físicas que desejarem gozar do benefício fiscal a que se refere o artigo 2º deverão promover a custódia, pelo prazo de 2 (dois) anos consecutivos estabelecido para a indisponibilidade, em instituição financeira de sua livre escolha, dos títulos ou papéis correspondentes a seus investimentos.

§ 4º Poderá ser feito o levantamento total ou parcial da indisponibilidade ou da custódia de que trata este artigo, antes de expirado seu prazo, desde que a pessoa física interessada solicite e obtenha autorização do órgão da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada, mediante:

a) prova de haver pago o valor correspondente à redução do imposto obtida, acrescida de juros de mora, para o que se terá como vencida a obrigação na data estabelecida para o pagamento da primeira quota do tributo normalmente lançado; ou

b) alegação procedente de não haver utilizado o benefício fiscal da redução do imposto.

§ 5º O Conselho Monetário Nacional poderá:

a) ampliar para 3 (três) anos o período de indisponibilidade ou de custódia dos títulos ou papéis representativos dos investimentos a que se referem as alíneas a a n do artigo 2º;

b) reduzir de até 1 (um) ano o período de indisponibilidade ou de custódia dos papéis de que tratam as alíneas j e h do artigo 2º, bem como alterar correspondentemente os prazos de vencimento mencionados nas referidas alíneas e no artigo 4º;

c) baixar normas especiais para a execução dos serviços de custódia dos papéis representativos aos investimentos incentivados na forma do presente Decreto-lei.

Art 5º Qualquer infração às normas deste Decreto-lei ou às que complementarmente forem aprovadas pelo Conselho Monetário Nacional, no que diz respeito à emissão, circulação, indisponibilidade ou custódia dos títulos, valores mobiliários ou papéis, representativos de investimentos incentivados, sujeitará cada um que tenha responsabilidade

apurada - seja ele o contribuinte beneficiado, a sociedade emissora do título ou papel, a instituição depositária ou interveniente - a multa igual ao valor da operação que tenha dado base à redução ilegítima de imposto.

§ 1º A fiscalização do cumprimento das normas deste Decreto-lei cabe à Secretaria da Receita Federal e ao Banco Central do Brasil, o qual comunicará àquela repartição as irregularidades de que venha a ter conhecimento, para os efeitos da aplicação da penalidade prevista neste artigo.

§ 2º O pagamento da multa a que se refere este artigo, pelo contribuinte ilegitimamente beneficiado ou por qualquer das entidades envolvidas na prática da irregularidade apurada, não eximirá a pessoa física do recolhimento da redução indevida do imposto, exigível em procedimento de ofício, sem prejuízo das sanções previstas para a espécie na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, aplicáveis a todos os envolvidos.

Art 6º Respeitadas as taxas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, os juros recebidos por pessoas físicas, produzidos por Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional e outros títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal, letras imobiliárias nominativas ou ao portador identificado, depósitos a prazo fixo em instituição financeira autorizada, com ou sem emissão de certificado, debêntures, ou debêntures conversíveis em ações, letras de câmbio de aceite ou coobrigação de instituição financeira autorizada, cédulas hipotecárias emitidas ou endossadas por instituição financeira autorizada, sujeitos à correção monetária aos mesmos índices aprovados para as Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, e com prazos de vencimento não inferiores a 12 (doze) meses, serão tributados na fonte, no ato do respectivo pagamento ou crédito, de acordo com a tabela abaixo, dispensada a identificação, a critério do beneficiário: (Vide Decreto-lei nº 1.979, de 1982)

Prazo de emissão	Alíquota
Inferior a 24 meses	20%
De 24 a menos de 36 meses	18%
De 36 a menos de 48 meses	16%
De 48 meses ou mais	14%

§ 1º À opção da pessoa física que se tenha identificado por ocasião de sua percepção, os juros de que trata este artigo serão incluídos na declaração:

a) como rendimentos não tributáveis; ou

b) como rendimentos sujeitos à incidência computado, neste caso, como antecipação do imposto devido na declaração, aquele que houver sido descontado na fonte.

§ 2º - Os juros de que trata este artigo não poderão ser pagos a intervalos inferiores a 30 (trinta) dias, vedada qualquer antecipação, podendo o Conselho Monetário Nacional elevar essa periodicidade mínima, em relação aos investimentos que especificar.

§ 3º - A tributação prevista no " *caput* " deste artigo só se aplica aos juros dos títulos emitidos a partir da vigência do presente Decreto-lei, permanecendo os demais subordinados às normas legais anteriormente em vigor.

§ 4º - O Conselho Monetário Nacional poderá aumentar ou reduzir de até metade de seus valores os percentuais de tributação na fonte previstos neste artigo.

Art 7º Os rendimentos produzidos por depósitos a prazo fixo contratados com instituições financeiras, com correção monetária prefixada qualquer que seja a forma adotada para sua determinação, mesmo sem a emissão de certificado, ficam sujeitos ao regime de tributação previsto no artigo 1º do Decreto-lei número 403, de 30 de dezembro de 1968, e nas alterações posteriores.

Art 8º O deságio concedido por pessoa jurídica a pessoa física, na venda ou colocação de debêntures no mercado, está sujeito ao desconto do imposto sobre a renda na fonte, à razão de 15% (quinze por cento), no ato da negociação, devendo a sociedade emissora ou a instituição financeira interveniente anotar, no próprio título, o valor da transação e o do imposto retido.

§ 1º - Considera-se deságio a diferença para menos entre o valor nominal atualizado das debêntures e o preço de sua venda ou colocação no mercado.

§ 2º - Na circulação das debêntures referidas neste artigo, o imposto não incidirá na fonte sobre deságios concedidos entre pessoas jurídicas, mas a primeira pessoa jurídica que vender ou revender as debêntures a pessoa física deverá:

I - reter o imposto previsto neste artigo, calculado sobre o deságio em relação ao valor nominal atualizado do título;

II - exigir a identificação do adquirente e o recibo correspondente ao deságio;

III - declarar na própria debênture a retenção do imposto, nos termos do tem I, e o montante do deságio sobre o qual incidiu; e

IV - fornecer ao beneficiário do deságio declaração de retenção do imposto, na qual deverão constar a identificação das debêntures e as datas de sua negociação e de seu vencimento.

§ 3º - As debêntures que contiverem a anotação a qual se refere o item III do § 2º poderão circular livremente entre pessoas físicas e jurídicas, sem nova incidência do imposto, salvo se uma pessoa jurídica revendê-las a pessoa física com deságio superior ao que tiver

servido de base à incidência do imposto pago, em que o tributo será exigido sobre o valor excedente ao que tiver sido tributado anteriormente.

§ 4º - O deságio percebido por pessoa física, na aquisição de debêntures, enquadra-se, também, no regime previsto no § 1º do artigo 6º deste Decreto-lei.

Art 9º - Os dividendos ou bonificações em dinheiro ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, à razão de: (Vide Decreto-Lei nº 1.672,1979)

a) 15% (quinze por cento), quando distribuídos por sociedades anônimas de capital aberto; e

b) 25% (vinte e cinco por cento), quando distribuídos pelas demais sociedades anônimas.

§ 1º - A tributação a que se refere este artigo se aplica aos dividendos e bonificações em dinheiro de ações ao portador não identificado e, igualmente, aos das ações ao portador identificado, das nominativas ou nominativas endossáveis, quando o beneficiário houver optado pela tributação na fonte, na forma do parágrafo seguinte.

§ 2º - No caso de ações nominativas, nominativas endossáveis ou ao portador identificado pertencentes a pessoas físicas, o imposto de que trata este artigo poderá, à opção do contribuinte, ser dispensado ou considerado como antecipação do que for devido na declaração de rendimentos, inclusive no caso de reaplicação de dividendos prevista no artigo 10 desde que o beneficiário inclua os rendimentos em sua declaração, observadas as disposições do artigo 12.

§ 3º - No caso de a pessoa física optar pela inclusão, na cédula "F" de sua declaração de rendimentos, dos dividendos ou bonificações em dinheiro recebidos de sociedades anônimas de capital aberto, o imposto que houver sido retido na fonte sobre tais rendimentos, na forma da alínea a deste artigo, será considerado, por duas vezes e meia o seu valor, como antecipação do imposto devido de acordo com a declaração. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980)

§ 4º - Excluem-se do disposto no parágrafo anterior os dividendos e bonificações em dinheiro recebidos de sociedades anônimas de capital aberto que tenham seus lucros tributados em razão de alíquotas reduzidas.

Art 10. A partir do exercício financeiro de 1975, ano-base de 1974, as pessoas físicas incluirão em suas declarações, como rendimentos não tributáveis, as importâncias que, recebidas como dividendos ou bonificações em dinheiro de sociedade anônima de capital aberto, sejam, no mesmo ano do recebimento, efetivamente aplicadas na subscrição de ações

da mesma sociedade ou de qualquer outra também de capital aberto. (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.641, de 1978)

Parágrafo único - Não se aplicam os benefícios fiscais previstos no artigo 2º às subscrições realizadas com a utilização da isenção de que trata este artigo.

Art 11. Os rendimentos de bonificações e outros interesses, distribuídos, sob a forma de reinvestimento ou valorização de quotas, a pessoas físicas e jurídicas pelas sociedades de investimento e pelos fundos em condomínio de que trata o artigo 18 deste Decreto-lei, estão isentos de tributação na fonte ou na declaração.

§ 1º - Os rendimentos previstos neste artigo, quando distribuídos em dinheiro a pessoas físicas, poderão, à opção do contribuinte, ser tributados exclusivamente na fonte, à razão de 15% (quinze por cento). (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

§ 2º - Na hipótese de os rendimentos referidos no parágrafo anterior não sofrerem a incidência do tributo na fonte, serão eles incluídos na declaração da pessoa física beneficiária, observadas as disposições do artigo 12. (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

§ 3º - Se a opção referida no § 1º for pela tributação na fonte, faculta-se à pessoa física considerar a imposto retido como antecipação do que for devido na declaração, desde que o rendimento seja incluído na respectiva declaração, observadas as disposições do artigo 12. (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

Parágrafo único - Os rendimentos previstos neste artigo, quando distribuídos em dinheiro a pessoas físicas, também estarão isento de tributação na fonte ou na declaração. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

Art 12. A partir do exercício financeiro de 1975, ano-base de 1974, para os efeitos do cálculo do imposto sobre a renda devido pelas pessoas físicas, os rendimentos adiante indicados terão o seguinte tratamento: (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980)

I - dividendos ou bonificações em dinheiro distribuídos por sociedades anônimas de capital aberto às ações nominativas, nominativas endossáveis ou ao portador identificado, quando o contribuinte houver optado por incluí-los em sua declaração, serão considerados: (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980)

a) como rendimentos não tributáveis, até o montante global de Cr\$ 4.000,00 (quatro mil cruzeiros) em cada ano; (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980)

b) como rendimentos não tributáveis as quantias reaplicadas na forma do artigo 10; (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980)

c) como rendimento sujeito à incidência do imposto na cédula "F", qualquer parcela que exceder a soma dos valores referidos nas alíneas a e b anteriores; (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980)

II - rendimentos recebidos dos fundos de condomínio e das sociedades de investimentos de que trata o artigo 18 deste Decreto-lei, quando o contribuinte houver optado por incluí-los em sua declaração, serão considerados:(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980)

a) como rendimentos não tributáveis, até o montante global de Cr\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos cruzeiros) em cada ano; (Revogado pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980)

b) como rendimento sujeito à incidência do imposto, na cédula "F", o valor que exceder o montante aludido na alínea a ;(Revogado pelo Decreto-lei nº 1.790, de 1980)

III - Juros de títulos da dívida pública, salvo os que desfrutem de isenção expressa, quando o contribuinte houver optado por incluí-los em sua declaração, serão considerados: (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

a) como rendimentos não tributáveis, até o montante global de Cr\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos cruzeiros) em cada ano; (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

b) como rendimento sujeito à incidência do imposto, na cédula "A", qualquer parcela que exceder o limite aludido na alínea a ; (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

IV - Juros de títulos da Dívida Agrária serão declarados como rendimentos não tributáveis; (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

V - Juros de caderneta de poupança serão declarados: (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

a) como rendimentos não tributáveis, até o montante global de Cr\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos cruzeiros) em cada ano; (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

b) como rendimentos tributáveis, na cédula "B" qualquer parcela que exceder o limite aludido na alínea a .(Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

Parágrafo único. Nos casos das alíneas a , b e c do item I e a e b do item II deste artigo, o imposto que tenha sido pago na fonte, na forma dos artigos 9º e 11 do presente Decreto-lei, poderá ser considerado como antecipação do que for devido na declaração de rendimentos, observada a condição de identificação do beneficiário. (Revogado pelo Decreto Lei nº 1.494, de 7.12.1976)

Art 13.O produto das correções monetárias de quaisquer investimentos, calculadas em função dos mesmos índices aprovados para as Obrigações Reajustáveis do

Tesouro Nacional, exclui-se da incidência do imposto sobre a renda devido pelas pessoas físicas, que o computarão na declaração como rendimento não tributável. (Revogado pelo Decreto-lei nº 2.303, de 1986)

Parágrafo único. A correção monetária aos mesmos índices aprovados para as Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional não será paga ou creditada aos beneficiários a intervalos inferiores a 3 (três) meses, vedada qualquer antecipação. (Revogado pelo Decreto-lei nº 2.303, de 1986)

Art 14. A partir do exercício financeiro de 1975, não se excluirão do lucro real das pessoas jurídicas, para apuração do lucro tributável, as receitas havidas de correções monetárias, ainda que sejam capitalizadas pela beneficiária.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se também às receitas provenientes de descontos obtidos na subscrição e nas negociações de Letras do Tesouro Nacional emitidas a partir da vigência do presente Decreto-lei.

§ 2º As contrapartidas dos ajustes em contas passivas e ativas que sejam objeto de correção ou reajustamento monetário ou cambial, com exceção da correção monetária do ativo imobilizado constituem despesa ou receita computáveis no resultado da pessoa jurídica para os efeitos do imposto sobre a renda.

Art 15. A partir do exercício financeiro de 1975, as pessoas jurídicas poderão excluir do lucro real importância correspondente à manutenção do capital de giro próprio durante o período-base de sua declaração, calculada nos termos dos parágrafos deste artigo.

§ 1º Considera-se capital de giro próprio o existente no início do período-base como representativo da soma dos valores do passivo não exigível, diminuído dos valores do ativo imobilizado líquidos de depreciação, após efetuados os seguintes ajustamentos:

a) no passivo: dedução de prejuízos pendentes, parcelas não integralizadas do capital social e parcelas correspondentes a provisões e depreciações;

b) no ativo: adição dos valores de ações, quotas, quinhões de capital e outros títulos de participação acionária, assim como de quaisquer outras contas representativas de bens que sejam objeto de correção monetária do ativo imobilizado.

§ 2º O montante da manutenção será determinado pela aplicação, sobre o valor do capital de giro próprio calculado de acordo com o disposto no parágrafo anterior, dos coeficientes utilizados para a correção das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional no período correspondente ao que servir de base à declaração.

§ 3º A reserva para manutenção de capital de giro próprio será constituída até o limite dos lucros realizados no exercício.

§ 4 O montante da manutenção do capital de giro próprio admitido como exclusão do lucro real será contabilizado, a débito de "Lucros e Perdas" e a crédito de conta de reserva específica, para oportuna e compulsória aplicação em aumento de capital da pessoa jurídica, com total isenção do imposto sobre a renda para a empresa, seu titular, sócios ou acionistas.

§ 5º No caso de o valor obtido de acordo com o disposto no parágrafo 1º ser negativo, deverá ser obrigatoriamente contabilizado, a crédito de "Lucros e Perdas" e a débito de qualquer conta de reserva, ou, na inexistência desta, de conta provisória do ativo pendente para oportuna compensação na referida conta de reserva, valor correspondente ao que seria obtido pela aplicação do disposto no § 2º a idêntico montante positivo de capital de giro próprio.

§ 6º O Ministro da Fazenda definirá o alcance dos ajustamentos mencionados no § 1º, podendo ainda adaptá-los a situações setoriais e contábeis específicas.

§ 7º Aos aumentos de capital decorrentes de aproveitamento da manutenção do capital de giro próprio aplicam-se as normas do artigo 3º e seus §§ 1º, 3º e 4º, do Decreto-lei número 1.109, de 26 de junho de 1970.

§ 8º A infração ao disposto neste artigo importará na perda do benefício da isenção sobre o montante indevidamente utilizado e na conseqüente cobrança do imposto respectivo acrescido de correção monetária, juros e multas moratórias e demais encargos legais, ou, se for o caso, de multa de lançamento de ofício, na forma da legislação em vigor.

Art 16. Os resultados das correções monetárias de ativo imobilizado e do capital de giro próprio serão considerados reservas para os efeitos da tributação prevista no § 1º do artigo 2º da Lei número 1.474, de 26 de novembro de 1951, modificado pelo artigo 6º da Lei número 4.862, de 29 de novembro de 1965.

Parágrafo único. O Ministro da Fazenda poderá elevar o limite para a apuração do excesso de reservas, sujeito a incidência do imposto de que trata este artigo, para até 200% (duzentos por cento) do capital social realizado.

Art 17. O imposto cobrado na fonte sobre rendimentos calculados antecipadamente ou com correção monetária prefixada, nas aplicações financeiras em títulos de renda fixa realizadas por pessoas jurídicas, poderá ser reduzido do imposto devido sobre os lucros anualmente apurados pela empresa, na mesma proporção que existir entre o prazo em que o título houver permanecido no ativo durante o ano-base e o prazo total de seu vencimento.

Art 18. Os rendimentos auferidos pelas sociedades de investimentos que tenham por objeto exclusivo a aplicação de seu capital em carteira diversificada de títulos ou valores imobiliários e pelos fundos em condomínio referidos nos artigos 49 e 50 da Lei número 4.728, de 14 de julho de 1965, inclusive pelos fundos criados pelo Decreto-lei número 157, de 10 de fevereiro de 1967, e legislação posterior, são isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos da pessoa jurídica.

Art 19. Os rendimentos de que tratam os artigos 6º e 11, quando auferidos por pessoas jurídicas, não sofrerão a incidência do imposto na fonte, mas serão computados no lucro real para apuração do lucro sujeito à incidência do tributo de acordo com a declaração anual de rendimentos.

Art 20. Os investimentos incentivados em que se tenha baseado a pessoa física para obter redução do imposto sobre a renda serão relacionados em sua declaração de bens, com indicação expressa da data e forma de subscrição ou aquisição, da data e forma da anotação da indisponibilidade ou da data da efetivação da custódia e nome da instituição depositária.

Art 21. A retenção do imposto na fonte sobre rendimentos de títulos de renda fixa será devida na data de seu efetivo pagamento e o respectivo recolhimento se efetivará dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da retenção.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos deságios percebidos por pessoas físicas quando da negociação de debêntures colocadas no mercado através de instituições financeiras autorizadas.

Art 22. As diferenças, em moeda corrente, entre os valores de compra, venda ou resgate, resultantes dos descontos de que trata o artigo 1º do decreto-lei número 1.079, de 29 de janeiro de 1970, não constituem rendimento tributável das pessoas físicas. (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

Art 23. Não estão sujeitos ao desconto do imposto de renda na fonte os lucros, os dividendos, as bonificações em dinheiro e quaisquer outros interesses distribuídos por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, em decorrência de participação societária ou acionária.

Art 24. Fica excluído da restrição contida no § 3º do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.109, de 26 de junho de 1970, no caso de extinção da pessoa jurídica, o valor dos aumentos de capital que esta houver realizado com a incorporação de ações ou quotas bonificadas por sociedade de que seja sócia ou acionista, desde que essas bonificações derivem de aumentos de capital realizados com sujeição à norma restritiva mencionada.

Art 25. O § 2º do artigo 3º do Decreto-lei número 1.214, de 26 de abril de 1972, passa a parágrafo único, com a seguinte redação:

"Parágrafo único - Compete ao Conselho Monetário Nacional estabelecer critérios e limites para aplicação dos recursos de que trata este artigo".

Art 26. O § 2º do artigo 30 da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965, passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 2º Os certificados de depósito bancário podem ser transferidos mediante endosso em branco, datado e assinado pelo seu titular, ou por mandatário especial".

Art 27. É revogado o artigo 8º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Art 28. Ficam revogadas todas as disposições em contrário, e especificamente:

a) a alínea d , do § 2º, do artigo 43 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943;

b) o artigo 82 e seu parágrafo único da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

c) o artigo 14, suas alíneas e §§, da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964;

d) o artigo 57 e suas alíneas da Lei nº 4.380, de 21 de agosto de 1964;

e) o § 2º e respectivos itens I, II e III, e o § 3º do artigo 55, o artigo 56, seus itens I e II e § 1º, o artigo 57, e o § 2º do artigo 68 da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965;

f) o artigo 28 e seus §§ da Lei número 4.862, de 29 de novembro de 1965;

g) o § 1º do artigo 1º da Lei número 5.106, de 2 de setembro de 1966; (Grifo Nosso)

h) o artigo 22 do Decreto número 59.443, de 1 de novembro de 1966;

i) o artigo 20 da Lei número 5.508, de 11 de novembro de 1968;

j) o artigo 2º e seu parágrafo único, bem como a alínea b do artigo 4º do Decreto-lei nº 403, de 30 de dezembro de 1968;

l) o artigo 3º do Decreto-lei nº 614, de 6 de junho de 1969;

m) o artigo 5º do Decreto-lei número 1.079, de 29 de janeiro de 1970;

n) o artigo 3º e seus §§ e o artigo 9º e seu parágrafo único do Decreto-lei nº 1.089, de 2 de março de 1970;

o) o artigo 1º e seus §§ do Decreto-lei nº 1.109, de 26 de junho de 1970;

p) o artigo 2º e o artigo 3º e seu parágrafo único do Decreto-lei número 1.145, de 31 de dezembro de 1970;

q) o Decreto-lei nº 1.161, de 19 de março de 1971, inclusive as alterações nele introduzidas pelo artigo 4º do Decreto-lei nº 1.214, de 26 de abril de 1972;

r) os artigos 2º, 3º e 4º, bem como seus §§ e seus itens, do Decreto-lei nº 1.188, de 21 de setembro de 1971;

s) o artigo 10 e seu § do Decreto-lei nº 1.191, de 27 de outubro de 1971;

t) o § 1º do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.214, de 26 de abril de 1.972;

u) o Decreto-lei nº 1.283, de 21 de agosto de 1973;

v) os artigos 2º, 3º, 4º, 5º e 6º, bem como suas alíneas e §§, do Decreto-lei nº 1.302, de 31 de dezembro de 1973.

Art 29. Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 23 de julho de 1974; 153º da Independência e 86º da República. (Grifo Nosso)

ERNESTO GEISEL

Mário Henrique Simonsen

Alysson Paulinelli

Severo Fagundes Gomes

João Paulo dos Reis Velloso

Maurício Rangel Reis

ANEXO C

Decreto-lei nº 1.503, de 23 de dezembro de 1976.

Dispõe sobre incentivos fiscais para empreendimentos florestais

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição,

DECRETA:

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1977 não mais serão concedidos, a pessoas jurídicas, incentivos fiscais para florestamento ou reflorestamento, nas condições previstas na Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966.

Art. 2º As disposições do artigo anterior não afetarão os projetos já aprovados pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal - IBDF, nem os já em exame naquela entidade, na data de início da vigência deste Decreto-lei, que venham a merecer aprovação. (Grifo Nosso)

Art. 3º O presente Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário. (Grifo nosso)

Brasília, 23 de dezembro de 1976; 155º da Independência e 88º da República.

ERNESTO GEISEL

Alysson Paulinelli

João Paulo dos Reis Velloso

ANEXO D

Proposta de Emenda Constitucional nº 353 de 2009

Altera os artigos 149, 150, 153, 155, 156, 158 e 161 da Constituição Federal.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Esta Emenda Constitucional dispõe sobre a Reforma Tributária Ambiental.

Art. 2º A Constituição passa a vigorar com os seguintes artigos alterados:

“Art. 149.....

§ 4º-A As contribuições previstas neste artigo, sempre que possível, orientar-se-ão pela seletividade socioambiental e terão suas alíquotas fixadas em função da responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte.” (NR)

“Art. 150.....

VI -

d-A) serviços de saneamento ambiental;

d-B) materiais reciclados;

d-C) máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes.

.....” (NR)

“Art. 153.....

§ 4º

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a estimular o respeito à função socioambiental da propriedade;

§ 5º-A Os impostos previstos neste artigo, sempre que possível, orientar-se-ão pela seletividade socioambiental e terão suas alíquotas fixadas em função da responsabilidade socioambiental das atividades desempenhadas pelo contribuinte.” (NR)

“Art. 155.....

§ 6º

II-A – terá alíquotas diferenciadas em função do consumo energético e da emissão de gases poluentes por veículo.” (NR)

“Art. 156.

.....

§ 1º

.....

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel e o respeito à função socioambiental da propriedade.

.....” (NR)

“Art. 158.

.....

Parágrafo único.

.....

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal, que considerarão critérios ambientais como manutenção de mananciais de abastecimento e unidades de conservação, existência de terras indígenas, serviço de saneamento ambiental, reciclagem e educação ambiental.” (NR)

“Art. 161.

.....

II – estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios, bem como incentivá-los a adotar políticas públicas voltadas à conservação ambiental;

.....” (NR)

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

ANEXO E

Projeto de Lei nº 5.974/2005

Dispõe sobre incentivos fiscais para projetos ambientais.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º As pessoas físicas e jurídicas poderão deduzir do imposto de renda devido, respectivamente, até 80% (oitenta por cento) e até 40% (quarenta por cento) dos valores efetivamente doados a entidades sem fins lucrativos, para aplicação em projetos destinados a promover o uso sustentável dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente.

Parágrafo único. Aplicam-se às doações mencionadas neste artigo os limites de que tratam o art. 5º, o art. 6º, inciso II, e o art. 22 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Art. 2º Os projetos referidos nesta Lei, acompanhados de planilhas de custos, serão submetidos ao Ministério responsável pela política nacional de Meio Ambiente e, para serem aprovados, deverão enquadrar-se nas diretrizes, prioridades e normas do Fundo Nacional do Meio Ambiente, estabelecido por meio da Lei nº 7.797, de 10 de junho de 1989.

§ 1º É vedado o emprego da parcela incentivada das doações para remunerar, a qualquer título, membro de órgão dirigente das entidades executoras dos referidos projetos.

§ 2º O controle da execução e a avaliação final dos projetos de que trata esta Lei serão de responsabilidade do órgão a que se refere o caput deste artigo ou de quem dele receber essa atribuição.

Art. 3º A não-execução, total ou parcial, do projeto, nos prazos estipulados em seu cronograma, obrigará a entidade beneficiada à devolução do valor do imposto que deixou de ser arrecadado, em termos proporcionais à parcela não-cumprida do projeto, acrescido de juros e demais encargos previstos na legislação do imposto de renda.

Art. 4º Sem prejuízo das sanções de natureza administrativa ou fiscal, incorre em crime aquele que, recebendo recursos dos incentivos fiscais de que trata esta Lei, deixar de executar, sem justa causa, os projetos beneficiados por esses incentivos, ou simular sua execução, inclusive com adulteração de valores ou com uso de documentação inidônea.

Parágrafo único. O crime previsto no caput deste artigo é punível com pena de reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) meses, e multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor dos benefícios fiscais recebidos.

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em de setembro de 2005.

Senador Renan Calheiros

Presidente do Senado Federal