

**XXVII CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI PORTO ALEGRE – RS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**JONATHAN BARROS VITA**

**MARCIANO BUFFON**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

#### **Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

#### **Secretarias:**

##### **Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFMS – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Marciano Buffon. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-718-2

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa  
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis  
Santa Catarina – Brasil  
[www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br)



Universidade do Vale do Rio dos Sinos  
Porto Alegre – Rio Grande do Sul - Brasil  
<http://unisinos.br/novocampuspoa/>

# XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

O XXVII Congresso Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Porto Alegre entre os dias 14 e 16 de novembro de 2017, sob o tema: “Tecnologia, comunicação e inovação no direito”.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Marciano Buffon, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 15 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem:

- Políticas tributárias, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 01 a 07), sendo que neste subgrupo os artigos 01 e 02 tem caráter mais geral, seguindo-se para exemplos diversos sobre a prática das induções fiscais, finalizando com 2 artigos sobre política fiscal e meio ambiente;
- O segundo subgrupo lida com o Processo tributário (artigos 08 a 11), sendo importante destacar que lida tanto com proteção do contribuinte, processo judicial e administrativo, sem olvidar com meios alternativos de cobranças em matéria fiscal, respectivamente;

- O último subgrupo lida com facetas do direito constitucional tributário e financeiro (artigos 11 a 15), sendo que o primeiro lida com o direito financeiro mais fortemente, enquanto o segundo deles lida com o princípio da isonomia, enquanto os dois últimos lidam com inconstitucionalidade de legislação do ICMS e aplicabilidade dos CDIs à CSLL.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Prof. Dr. Marciano Buffon – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

# A AMPLIAÇÃO DO ICMS ECOLÓGICO PARA A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

## THE EXPANSION OF ECOLOGICAL ICMS FOR THE TAX RELATIONS

**Marcelo Bloizi Iglesias <sup>1</sup>**  
**Isabella Lucia Poidomani**

### **Resumo**

O ICMS Ecológico dentro da política financeira é uma ferramenta para a concretização de direitos fundamentais relativos ao meio ambiente. O direito financeiro tem como objeto as relações jurídicas referentes à arrecadação e distribuição de receitas e é diferente da política financeira por esta ser mais ampla ao cuidar de relações políticas independente do fim. O ICMS Ecológico para contribuir para um meio ambiente equilibrado deve transpor as relações jurídicas de distribuição de receitas para alcançar também políticas tributárias. O ICMS é tributo extrafiscal selecionada pela administração pública a partir do que se considera essencial como um meio ambiente equilibrado.

**Palavras-chave:** Direito financeiro e tributário, Extrafiscalidade, Icms ecológico, Meio ambiente equilibrado, Política financeira

### **Abstract/Resumen/Résumé**

The Ecological ICMS within the financial policy is a tool for the realization of fundamental rights related to the environment. Financial law has as its object the legal relations related to the collection and distribution of revenues. The Ecological ICMS to contribute to a balanced environment must transpose the legal relations of distribution of revenues to reach also tax policies. The ICMS tax rates may result from an tax policy selected by the public administration from what is considered essential as a balanced environment.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Balanced environment, Financial and tax law, Financial policy, Ecological icms, Tax policy

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia, Especialista em Direito Tributário pela Universidade do Estado da Bahia, Bacharel em Direito pela Universidade Salvador.

## 1. INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro planejou a economia na Constituição Federal de 1988, ela orienta a atividade privada e estabelece diretrizes para a pública, deste modo, as atividades econômicas precisam estar alinhadas com o sistema constitucional, o que inclui a garantia de um ambiente ecologicamente equilibrado. O presente trabalho tem o objetivo de discutir a utilização do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior (ICMS) como instrumento tributário de uma política ambiental concatenada a uma política financeira.

Esta pesquisa tem como problema a ser respondido se a utilização do ICMS Ecológico cuida apenas da distribuição de recursos deste imposto para os municípios que obedecem as diretrizes estabelecidas pelo Estado ou pode se estender para a arrecadação do ICMS diretamente com o contribuinte para alcançar um ambiente ecologicamente equilibrado?

A hipótese de onde esta pesquisa parte é que o ICMS Ecológico precisa ser alargado, portanto, que é necessário incluí-lo no campo do Direito Financeiro e da política financeira.

A forma como o ICMS Ecológico é utilizado pelos Estados da Federação cuida somente da distribuição de recursos, logo, está no campo do Direito e da política fiscal. Como o ICMS é um tributo de natureza extrafiscal, é possível que os Estados estimulem aqueles que estão na iniciativa privada a preservarem o meio ambiente com a diminuição de alíquotas decorrente de condutas que visem um ambiente ecologicamente equilibrado.

Para a elaboração desta pesquisa, foram analisadas produções acadêmicas referentes ao direito tributário e ao direito financeiro, a fim de definir as relações jurídicas estabelecidas entre os atores de cada campo, para que fique evidenciado o caráter financeiro do ICMS Ecológico. Adotou-se, para tanto, a vertente jurídico dogmática nas seções 1, 2 e 3 do desenvolvimento desta pesquisa e na seção 4 do desenvolvimento foi utilizada vertente jurídico sociológica.

No primeiro capítulo será apresentado o direito tributário e a política tributária ambiental. O direito tributário é objeto do direito financeiro que é formado também pelo direito fiscal. O desenvolvimento regional é princípio objetivo da Constituição Federal que consta no artigo 3º, este tema também é previsto no artigo 43 do mesmo texto autoriza a utilização do instrumental tributário para alcançar este mister, o que é demonstrado no primeiro capítulo do desenvolvimento. Pelo princípio do federalismo os Estados e Municípios podem fazer uso de instrumentos tributários na busca por tal desenvolvimento - que inclui a

garantia de um ambiente ecologicamente equilibrado, conforme o artigo 225 da Carta da Primavera.

No capítulo seguinte, será apresentada a extrafiscalidade tributária como meio para a concretização de objetivos constitucionais, com foco para a distinção entre a matéria tributária e a fiscal do ICMS. Esta distinção é essencial para que não se confundam dois campos do conhecimento sobre o qual se debruça o presente estudo, ainda que ambos estejam umbilicalmente vinculados para formar o direito financeiro. A distribuição de receitas tributárias, portanto, de natureza fiscal, é o ponto nevrálgico deste trabalho, especificamente o questionamento sobre a necessária ampliação do ICMS Ecológico para a relação jurídico-tributária.

No terceiro capítulo de desenvolvimento da pesquisa será demonstrado o fundamento constitucional e os derivados desta fonte para a aplicação do ICMS Ecológico. A possibilidade de inclusão da relação jurídica tributária para elastecer o que se tem por ICMS Ecológico, que atualmente está restrito à distribuição de receitas. Além do limite constitucional para a distribuição da receita do ICMS são apresentadas possibilidades de indução de conduta na relação jurídica tributária através da progressão e regressão de alíquotas deste imposto pelo aumento ou pela renúncia parcial de receitas.

No derradeiro capítulo do desenvolvimento, será demonstrado que o ICMS Ecológico ainda não foi instituído no Estado da Bahia, mas ao ser implantado pode se tornar um instrumento eficiente de política financeira e ambiental concatenadas, para alcançar o objetivo de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Assim, a partir dessa pesquisa o ICMS Ecológico deve ser compreendido como um objeto do Direito Financeiro, ou seja, que abarca questões atinentes ao Direito Tributário e ao Direito Fiscal, o mesmo se aplica ao campo político. A busca por um ambiente ecologicamente equilibrado é argumento suficiente para modificações nas relações jurídicas tributárias pela extrafiscalidade para com o contribuinte.

## **2. ENTRE DIREITO TRIBUTÁRIO E POLÍTICA TRIBUTÁRIA AMBIENTAL**

Inicialmente, cumpre explicar que o marco teórico utilizado para elaboração do presente trabalho é o de Edvaldo Brito que define o Direito Financeiro como gênero do qual se desmembram duas espécies, o direito tributário e o direito fiscal (BRITO, 2016a, p. 67-69). A administração pública orienta a atividade privada na economia por conta do seu sistema de planos dentro da Constituição Federal que trouxe um modelo de Estado social moderado por ter uma economia planificada indicativa (BRITO, 2016a, p. 66).

O artigo 43 da Constituição Federal trata do desenvolvimento regional, no que tange ao campo geoeconômico e social, onde deve ser lida, ainda que implicitamente, a busca por um ambiente ecologicamente equilibrado. No §2º, incisos III e IV deste artigo é registrada a possibilidade de incentivos fiscais como reduções e isenções tributárias para o desenvolvimento regional, e prioridade para o aproveitamento de recursos naturais na atividade econômica e para fins sociais.

Pelo princípio do federalismo, os Estados podem aplicar tal tratamento desigual na promoção do desenvolvimento de suas regiões. Deste modo, o tratamento tributário diferenciado para a promoção econômica e social é permitido, no caso que se busca debater é alcançar um ambiente ecologicamente equilibrado no âmbito estadual.

A utilização de recursos naturais não foi trabalhada de maneira completa no campo teórico dentro do fator trabalho no processo econômico capitalista (GRAU, 2015, p.250), mas dentro da Constituição Federal é possível extrair de diversos artigos uma limitação da atuação da livre iniciativa ao colidir com direitos fundamentais de terceira dimensão.

O direito a um ambiente ecologicamente equilibrado encontra amparo no *caput* artigo 225 da Constituição Federal que possui a seguinte redação “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.” (BRASIL, 1988).

Estreme de dúvida, portanto, que a livre iniciativa precisa pensar um novo modelo de desenvolvimento que cuide do meio ambiente de uma forma mais eficiente, o que pode ser estimulado pelo Poder Público. O incentivo fiscal é um meio que o Poder Público pode utilizar para alcançar o desenvolvimento econômico e social de determinadas regiões por um viés ambiental, medida que traz os sujeitos que integram a livre iniciativa para uma participação efetiva na política ambiental a fim de concretizar direitos que insculpidos na Carta Maior.

A Emenda Constitucional 42 de 2003, alterou o artigo 170 da Constituição Federal, no inciso VI, que incluiu a defesa do meio ambiente como princípio geral da atividade econômica. Deste modo, o ente público passa a fiscalizar de maneira mais próxima o impacto ambiental dos produtos e serviços prestados dentro de seu território, assim como o sujeito que exerce atividade econômica não pode exercê-la de qualquer forma, mas de acordo com o ditames da Política Pública ambiental.

Nesse contexto, como a competência para legislar sobre matéria ambiental é concorrente, o estímulo tributário para aquele que exerce a atividade econômica adotar medidas ainda mais eficientes de preservação do meio ambiente pode alcançar todas as

esferas da administração pública. As políticas públicas de interesse local são elaboradas pelos municípios, as de interesse regional pelos Estados e a de interesse nacional pela União, logo, os tributos de natureza extrafiscal de cada um desses entes políticos pode ser usado como instrumento para a concretização de um ambiente ecologicamente equilibrado.

Passo seguinte importa distinguir como que tributariamente seria possível aliar o direito tributário ao direito ambiental.

Inicialmente, cabe delimitar o direito tributário como uma parte específica do direito financeiro que cuida de uma receita qualificada como derivada dentre os ingressos públicos (BALEIRO, 1958, p. 135). A relação jurídica tributária ocorre “a partir do momento que um fato se juridiciza realizando a hipótese de incidência da regra jurídica debuxada em uma norma de Direito positivo” (BRITO, 2016a, p. 68).

O Direito Fiscal está na relação jurídica entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, como condição jurídica para a exigibilidade do tributo, como, por exemplo, a realização do lançamento tributário após o surgimento da obrigação.

A adoção de medida política para a proteção do meio ambiente, com a finalidade precípua de garantir um ambiente ecologicamente equilibrado é o fundamento do Poder Público para obter resultados satisfatórios tendo o tributo como um instrumento para tanto. Assim, política financeira é conceito mais amplo do que o conceito de Direito Financeiro e abarca a política tributária e a política fiscal.

Segundo Edvaldo Brito “Compreende toda e qualquer política no amplo cenário da atividade financeira do Estado seja qual for o fim que colime ou o instrumento pertinente de que se utilize” (BRITO, 2016a, p. 68).

A política ambiental de preservação pode ser estimulada por incentivos fiscais, isenções tributárias ainda que parciais, por isso que é trazida a ideia de política tributária ambiental. Conceber o princípio da defesa do meio ambiente como conformador da ordem econômica conectado com os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego (GRAU, 2015, p. 250-251) é entender que o desenvolvimento econômico e social não se dissociam um do outro e que este é historicamente um dos problemas da sociedade brasileira (GOMES, 1961). Desta maneira, a ordem econômica não pode se desenvolver sem o desenvolvimento social, do contrário, os objetivos constitucionais não serão cumpridos. Passada essa definição, importa avançar sobre a temática do tributo.

Com isso, constata-se que política tributária é mais ampla que direito tributário e a utilização deste último é meio idôneo para alcançar objetivos constitucionais como o desenvolvimento nacional, seja no seu plano econômico e, principalmente, no social.

### 3. A AMPLIAÇÃO DO ICMS ECOLÓGICO COMO INSTRUMENTO EXTRAFISCAL

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, regulado “Lei Kandir” e é a maior fonte de recursos dos Estados, o que demonstra sua característica eminentemente fiscal o que não exclui o seu caráter extrafiscal. A extrafiscalidade é a utilização de meios tributários para fins diferentes dos fiscais, com a finalidade de disciplinar a conduta do contribuinte, seja para induzir uma ação, seja para um estimular um não fazer que não tipifique um ilícito que não atenda a um interesse público por ser inútil ou inconveniente ao ente tributante (CARRAZZA. 2015, p. 537).

Para Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 34) a extrafiscalidade é representada, dentre outras espécies normativas, por normas indutoras de condutas. Assim, para este autor, a comercialização de uma mercadoria ou serviço prestado, passíveis de tributação por ICMS, poderia ser selecionado pelo Estado como essencial por conta de uma preocupação ambiental e assim variar suas alíquotas desde que não fosse excessiva a ponto de afrontar princípios como o da livre iniciativa, uma vez que se tornaria norma proibitiva de conduta (SCHOUERI, 2015, p. 307-308).

Destaque que, a oscilação de alíquotas deve observar os limites dados pela lei complementar federal e Resolução do Senado Federal do tributo para respeitar o limite máximo positivado – se houver – ou promover isenções extrafiscais (BORGES, 2001, p. 71) para reduzir a exação, o que será visto mais à diante.

É cediço que, a extrafiscalidade é característica de uma relação jurídica tributária, logo, entre a figura do ente tributante e o contribuinte. É um vínculo obrigacional do qual decorre uma obrigação de dar coisa certa, na qual, de um polo há um titular de um direito subjetivo de crédito e de outro o dever jurídico patrimonial (BRITO, 2016b, p. 793-814).

A titularidade para instituir a relação jurídica tributária é dada pela Constituição Federal, que, obedece a uma lógica sistêmica e cuidou de separar a competência entre os entes tributantes. A fim de que um ente público não adentrasse no quinhão tributário do outro, a Constituição Federal criou uma discriminação rígida a fim de evitar prejuízos aos contribuintes com um *bis in idem*, por exemplo. Todavia criou os denominados impostos de participação, grupo no qual se insere o ICMS, impostos “que constituem no plano das rendas, objeto da distribuição do produto da sua arrecadação” (BRITO, 2016b, p. 799).

O que se infere deste plano de distribuição de receita é a regra constitucional do ICMS prevista no parágrafo único do artigo 158, que determina que 25% (vinte e cinco por cento) do valor arrecadado com este tributo seja distribuído entre os Municípios, e isto o torna uma das

maiores fontes de recursos destes entes políticos, principalmente aqueles que possuem grandes participações no Produto Interno do Estado, bem como aqueles que são bastante pobres e praticamente não arrecadam por meio dos impostos de sua competência.

Com a adoção de uma política tributária ambiental pelo Estado, parte das receitas arrecadadas com ICMS podem ser distribuídas entre os municípios com base em resultados obtidos pela concretização de medidas voltadas à garantia de um ambiente ecologicamente equilibrado. Os Municípios, por esta ótica, puderam passar a cobrar dos fabricantes e prestadores de serviço uma postura ativa de defesa do meio ambiente, uma vez que poderiam ter reflexos na arrecadação com maiores repasses de ICMS através de uma política pública para o meio ambiente, o denominado ICMS Ecológico.

Assim, Kyoshi Harada (2013, p. 56), distingue a competência para instituir o ICMS da titularidade da receita deste imposto, pois a primeira pertence aos Estados, já a segunda é partilhada com os Municípios. Edvaldo Brito (2016b, p. 799) esclarece que, neste caso do ICMS o titular da receita não participa da relação jurídica tributária, pois o Município que também é beneficiário da receita do ICMS não pratica atos de exação contra o sujeito passivo da relação tributária.

Esta regra comporta exceções constitucionalmente garantidas como o exemplo da repartição de receitas do Imposto sobre a propriedade territorial rural que, caso o Município por meio de convênio com a União, detentora da competência, passe a exercer a capacidade tributária ativa, fará jus à integralidade da receita, conforme o artigo 153, §4º, III da Constituição Federal.

Ora, o que surge entre os entes tributantes é uma relação meramente financeira na forma do artigo 158 da Constituição Federal, de repasse de verbas, produto da arrecadação tributária, como no ICMS, cuja receita será objeto de análise do presente trabalho. A divisão da receita deste imposto estadual com os Municípios, determinada constitucionalmente, em nada influi no que Carrazza (2015, p. 746) denomina por princípio da privatividade das competências tributárias.

Segundo Fernando Lemme Weiss (2004, p. 180), este dispositivo que teve a redação alterada com a emenda retromencionada é de ampla interpretação, o que nos leva a compreender que é possível a aplicação da extrafiscalidade nos tributos e receitas vinculadas às políticas referentes ao meio ambiente. Assim sendo, afirma-se que não existem tributos ambientais. Entretanto, há a possibilidade de utilização do direito tributário para fins de instituição de normas extrafiscais que contribuam para a defesa do meio ambiente, como afirma Diego Bomfim (2015, p. 103).

As receitas provenientes dos impostos são desvinculadas, proibição esta ressalvada dentro do texto constitucional, no artigo 167, IV, que trata do orçamento público, portanto é defeso a vinculação da receita do ICMS a órgãos, fundos ou despesas. Diego Bomfim questiona este proibitivo, decerto que, em uma ponderação de valores (ALEXY, 2015), a defesa de um meio ambiente ecologicamente equilibrado teria grande carga axiológica, razão pela qual poderia ser relativizada ao tempo que o artigo 167, IV, da Constituição Federal, tem natureza de norma-regra (BOMFIM, 2015, p. 105-106).

Utilizar o ICMS com função extrafiscal é permitido pela Constituição Federal no artigo 155, §2º, inciso III em razão da essencialidade da mercadoria ou serviço, o que representa um permissivo para variar alíquotas. Sobre o ICMS Ecológico, ele não está vinculado a uma alteração no critério material ou quantitativo da sua regra-matriz de incidência tributária, mas a uma política de proteção ao meio ambiente que tem como instrumento uma política financeira. Deste modo, atinge exclusivamente os Municípios dos Estados que tem legislação sobre a matéria, mas não alcança os contribuintes, o que poderia otimizar o fim que esta política persegue.

O ICMS Ecológico visa estimular os Municípios brasileiros a adotarem uma política pública de preservação ambiental da área pertencente ao Município através de repasses de receita do imposto desde que cumpridas determinadas metas de preservação estabelecidas na legislação estadual, o que poderá variar de acordo com a especificidade de cada lugar.

Conclui-se que a Constituição Federal respalda o ICMS quanto a sua competência e aplicação de critérios extrafiscais de variação de alíquota como política financeira para a tributação através da indução de condutas, bem como define parâmetros rígidos de repasse da receita deste tributo.

#### **4. DA ARRECADAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO DA RECEITA DO ICMS ECOLÓGICO**

O ICMS Ecológico é ferramenta de repasse de receitas dos Estados aos Municípios que utilizam ações para preservação ambiental em consonância com a legislação vigente. Os repasses devem ser direcionados aos Municípios obedecendo à legislação estadual, de forma que preserve a qualidade ambiental como, por exemplo, nas áreas de preservação permanente, reservas legais, coleta e destinação final do lixo, esgoto dentre outros (CARRAZZA, 2015, p. 746).

O ICMS Ecológico foi inserido a nível federal no sistema tributário brasileiro pela Resolução CONAMA Nº 237/97 (Conselho Nacional do Meio Ambiente) com a intenção de estimular políticas públicas nos Municípios a fim de evitar práticas que resultem em impacto

ambiental. Ocorre o impacto ambiental quando qualquer alteração das propriedades físicas, químicas e biológicas do meio ambiente provocada pela ação direta ou indireta da atividade humana no contexto inserido que afetem a saúde, a segurança e o bem estar da sociedade, as atividades sociais e econômicas, as condições estéticas e sanitárias do meio ambiente e a qualidade dos recursos ambientais.

O ICMS Ecológico distribui receitas aos Municípios, consoante o disposto no artigo 158, IV, que deve obedecer aos critérios insculpidos no parágrafo único deste mesmo dispositivo da Constituição Federal ao serem repassados. Questiona-se o alcance da essencialidade neste caso, pois o ICMS Ecológico é atualmente norma de distribuição de receitas, logo, ainda não trata de relação jurídica tributária (BRITO, 2016b, p. 793-814). Por isto, a defesa de que o ICMS Ecológico deve ser objeto da política financeira, decerto que a temática ambiental precisa ser defendida desde a arrecadação de receitas até a sua distribuição.

Como já dito alhures, atualmente o ICMS Ecológico cuida apenas do repasse de receitas do Estado aos Municípios o que pode ser modificado a partir de uma interpretação constitucional para alcançar a relação jurídica tributária.

Com uma política financeira vinculada à política ambiental, passará o ICMS a cuidar de dois polos: arrecadação e distribuição de receitas, pois, a primeira é requisito essencial da segunda, afinal, sem receita do ICMS não haverá a realocação de recursos na forma do ICMS Ecológico. Deste modo, a busca por um ambiente ecologicamente equilibrado será mais eficiente.

Importa ressaltar que, o tributo, um dos meios pelo qual ocorre a arrecadação do Estado, e sua a função extrafiscal não podem ser confundidos com uma suposta função de corretor de externalidades cuja previsão é vedada no ordenamento jurídico brasileiro. Exemplo disso é que, a norma do poluidor pagador que se extrai do §3º do artigo 225 da Constituição Federal não autoriza a instituição de um tributo, pois o mesmo estaria sendo utilizado para sancionar ato ilícito, logo, desnaturaria o conceito de tributo previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional que consta no seu bojo que o mesmo não constitui sanção de ato ilícito (BOMFIM, 2015, p. 103-106). Conclui-se de antemão que o princípio do poluidor pagador não pode fundamentar a tributação de uma pessoa específica.

Noutro giro, uma norma extrafiscal tributária pode desestimular uma pessoa acerca de uma conduta que implique em poluição, sendo esta conduta lícita no sistema jurídico, entretanto, seria ela considerada uma conduta colidente com o interesse público (SCHOUERI, 2015, p. 34). Assim estaria permitida a intervenção do Estado no domínio econômico (BOMFIM, 2015, p. 105). Como o direito acompanha as mudanças sociais, por ser um objeto

cultural, novos princípios se desvelam com uma maior carga axiológica dada a determinados fatos do dia-a-dia, e passam a ter maior relevância no campo jurídico.

É assim que Denise Lucena Cavalcante (2012, p. 101-115) defende o princípio do “protetor recebedor”, como uma benesse àquele contribuinte que possui condutas que se coadunam com os interesses do Estado quanto à defesa do meio ambiente. Exemplo disso seria a isenção de IPVA para veículos movidos à matriz energética menos poluente.

Nesse sentido, o ICMS pode ser orientado pela seletividade/essencialidade amparado no artigo 155 §2º, inciso III da Carta Constitucional a fim de estimular os contribuintes à concretização de um ambiente ecologicamente equilibrado, direito fundamental de terceira dimensão. Assim o objetivo de preservação ambiental pode ser utilizado no ICMS desde a relação jurídica tributária até a relação entre entes políticos na distribuição de receitas deste tributo, por isso é um instrumento de política financeira.

A lei complementar federal tem a função de dar completude ao texto constitucional aberto e é neste diapasão que a Lei Kandir traz os parâmetros de incidência do ICMS em conformidade com o disposto no artigo 146 da Constituição Federal. Uma vez posta a lei complementar deste tributo, os Estados podem criar a sua legislação específica derivada desta lei superior, assim como optarem pela exclusão do crédito tributário com o intuito de estimular condutas (BORGES, 2001, p. 71).

O que se propõe é o estímulo ao ampliar o que se denomina por ICMS Ecológico com a isenção parcial ou total tributária de condutas antes tributadas que respeitem a política fiscal do Estado. A isenção representa uma renúncia de receitas, conduta de caráter extrajurídico do ente público como bem ressalta José Souto Maior Borges (2001, p. 71). Essa renúncia de receitas precisa respeitar uma moralidade insculpida dentro de critérios definidos nessa nova política financeira e ambiental.

Carrazza ressalta dois pontos importantes nesta relação de renúncia de receitas: um, não é pelo fato de a pessoa jurídica de direito público interno que se beneficia da receita do ICMS ser diferente daquela que tem a competência tributária, que a beneficiada poderá instituir e cobrar o tributo no lugar da outra.

Em outros termos, se o Estado deixar de criar uma norma tributária abstrata, por inércia, isto não dá o direito do Município o criar pelo fato de ser destinatário de parte da receita (CARRAZZA, 2015, p. 747). Entretanto, ainda segundo Carrazza (2015, p. 747), quando nasce *in concreto* o tributo, surge o direito subjetivo do Município de ter parte da receita partilhada pelo Estado, na forma da Constituição Federal.

Consectário lógico, a receita do ICMS é uma fonte de recursos tanto para o Estado quanto para o Município que será creditada da seguinte forma: três quartos com base na

proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios e um quarto de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal (BRASIL, 1988).

A finalidade desta distribuição é o princípio da lealdade federativa extraído do artigo 43 da Constituição Federal e, segundo Carrazza (2015, p. 753), bastante estudado na Alemanha e expresso no texto constitucional daquele país, mas no Brasil precisa ser observado através de dedução. O sobredito artigo trata da possibilidade de a União agir no intuito de diminuir as desigualdades regionais através do estímulo ao desenvolvimento de determinadas áreas, o que inclui políticas ambientais.

Os Municípios têm acesso às informações atinentes à arrecadação do ICMS pelo Estado para poder cobrar os repasses financeiros a que fazem jus com base na Carta Constitucional, que totalizam 25% do produto da arrecadação deste tributo. Como 18,75% desse produto já é distribuído aos Municípios na forma constitucionalmente determinada, sobram apenas 6,25% da receita para a distribuição em forma de políticas públicas aos Municípios de forma discricionária à lei estadual.

É dentro deste limite de 6,25% que a receita do tributo poderá ser distribuída na forma do ICMS Ecológico a fim de alimentar políticas públicas essenciais à preservação do meio ambiente. Em Unidades Federativas em que se arrecada pouco com ICMS, a utilização do ICMS Ecológico nos moldes atuais pode representar o esvaziamento do conteúdo de um direito fundamental de terceira dimensão, pois os resultados que se poderiam alcançar pela ampliação ficam reprimidas por mera vontade política.

O ICMS Ecológico pode ser utilizado como instrumento de política financeira, portanto, em caráter extrafiscal decorrente da política tributária (BRITO, 2016a, p. 68) terá o objetivo de incentivar preservação ou impedir algum tipo de ação de pessoas frente a degradação do meio ambiente. Assim, indústrias, comerciantes, consumidores e prestadores de serviços tributados por ICMS passarão a se atentar a práticas voltadas à preservação ambiental e praticarão a evasão imprópria (SAMPAIO DÓRIA, 1971, p. 15-20), decerto que se submeterão a uma tributação menos onerosa.

Conclui-se que, muito embora a maior parte da distribuição da receita do ICMS aos Municípios depende da participação econômica deste na formação da receita geral, a distribuição do produto é apenas um dos polos da política financeira voltada à preservação ambiental. O outro polo de utilização do ICMS com a temática ambiental é na própria relação jurídica tributária orientada pela extrafiscalidade ao aplicar alíquotas progressivas na comercialização de mercadorias e serviços que o Estado selecione como essenciais para contribuir na formação de um ambiente ecologicamente equilibrado.

## 5. A (NÃO) APLICAÇÃO DO ICMS ECOLÓGICO NA BAHIA

O ICMS Ecológico tem sido aplicado em vários Estados como Paraná, São Paulo, Acre, Amapá e Rio Grande do Sul sempre adstrito à distribuição da receita arrecadada deste imposto aos Municípios que se adéquam à política pública ambiental do seu Estado. Nos moldes em que o ICMS Ecológico é aplicado nestes Estados é um equívoco tratar de extrafiscalidade, pois este conceito atine à relação jurídica tributária.

Isto, porém, proporciona uma nova maneira de pensar a aplicação de políticas ambientais concatenadas com políticas financeiras (políticas tributárias e políticas fiscais) através da extrafiscalidade. O Estado pode adotar critérios na relação com o contribuinte para estimular condutas e aplicar políticas ambientais com a renúncia parcial de receitas (BORGES, 2001, p. 70-72) para estimular a concretização do princípio do protetor recebedor (CAVALCANTE, 2012, p. 101-115).

Neste sentido, existem dois horizontes a serem observado, o da relação jurídica tributária com a aplicação da técnica da extrafiscalidade para mensurar o valor do tributo a ser lançado a partir da seletividade e da essencialidade. O segundo horizonte que surge se refere ao direito financeiro e o repasse de verbas decorrentes da arrecadação do ICMS aos Municípios, limitado ao percentual de 6,25%, ao que se tem por ICMS Ecológico atualmente.

De maneira a seguir previsão elencada no disposto nos artigos 158 e 159 da Carta Magna Federal, a Constituição do Estado da Bahia afirma pertencer aos Municípios, além dos tributos de sua competência “vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, inclusive as multas, juros e correções incidentes sobre o referido imposto” (BAHIA, 1997). Ainda no mesmo artigo, em seu parágrafo único, reafirma os limites de distribuição previstos no artigo 158, parágrafo único da Constituição Federal.

Quanto às Leis Estaduais n. 10/94 (BAHIA, 1994) e 13/97 (BAHIA, 1997) elas definem os critérios utilizados na contabilidade para estimar o devido valor de repasse do ICMS, assim mencionados: a) população, com 10% do valor arrecadado pelo Estado; b) área municipal, com 7,5% do valor arrecadado pelo Estado; c) igualitário, com 7,5% do valor arrecadado pelo Estado. Nota-se o silêncio quanto à distribuição de receitas com base em um critério ambiental.

O Estado precisa estimular programas de sustentabilidade nos Municípios ao provocar através de lei a promoção de práticas ambientais mais limpas, e assim funcionar como vitrine

de gestão ambiental na distribuição de até 6,25% de tudo o que se arrecada com ICMS no Estado. Este limite deve observar outras políticas estatais a serem adotadas que não apenas a ambiental, mas por esta se tratar de um bem necessário a todos se considera essencial à preservação dele.

Para inserir a política financeira do ICMS Ecológico é preciso coadunar esta com a política de meio ambiente adotada pelo ente político Estadual que decidirá sobre os limites de sua aplicação orientados pela Constituição Federal ao renunciar receitas. Cabe lembrar que o instituto da isenção é um instrumento político que deve ser utilizado com moderação para que sua idoneidade não seja questionada (BORGES, 2001, p. 70-72).

Conclui-se que, ao tempo que Estados como o Paraná que já instituiu o ICMS Ecológico a mais de duas décadas, como instrumento de incentivo à preservação do meio ambiente apenas no repasse de verbas, o Estado da Bahia ainda não implantou tal legislação nem quanto ao repasse de verbas nem quanto à variação de alíquotas na relação com o contribuinte. Nessa esteira, verifica-se a ausência nas políticas financeiras pelo viés tributário ambiental, com a aplicação da extrafiscalidade em razão de ações que visem a preservação do meio ambiente. Assim, espera-se que a Bahia ao instituir o ICMS Ecológico possa criar uma política financeira ampla que alcance não apenas a distribuição de receitas ancorada na temática ambiental, mas passe a tributar de ICMS com a indução de condutas voltadas à preservação de um bem essencial: o meio ambiente.

## **6. CONCLUSÕES**

A pesquisa mostrou que o ICMS é um imposto cuja receita é dividida com os Municípios conforme o disposto no artigo 158, IV da Constituição Federal. A forma como essa receita é distribuída aos Municípios observa o disposto no parágrafo único do artigo 158 da Carta Maior.

Foi demonstrado também que o ICMS na relação jurídica tributária deve ser orientado pela essencialidade, de acordo com o dispositivo do artigo 155, §2º, III da Carta da Primavera. Por tal motivo poderá ter alíquotas variáveis a fim de estimular condutas extrafiscais que estejam concatenadas à preservação do meio ambiente, com fulcro no artigo 170, VI da Constituição Federal.

Concluiu-se também que, 5 pagador não é um princípio do direito ambiental que tem o direito tributário como instrumento para aperfeiçoar a sua concretização, uma vez que tributo não é sanção de ato ilícito. Entretanto, o princípio do protetor recebedor pode ser um

instrumento útil no qual o Estado renuncia a receitas que arrecadaria com o ICMS para estimular condutas ecologicamente corretas.

Assim também é possível concluir que o ICMS Ecológico inserido no ordenamento jurídico através da legislação do CONAMA trata de uma relação jurídica financeira de repasse de receitas dos Estados aos seus Municípios dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos. Promover uma política ambiental que utilize o instrumento tributário converge na ampliação do ICMS Ecológico para cuidar do meio ambiente nos dois polos, tanto na arrecadação como na distribuição de receitas.

Por fim ao tempo que Estados como o Paraná que já instituiu o ICMS Ecológico a mais de duas décadas, como instrumento de incentivo à preservação do meio ambiente apenas no repasse de verbas, o Estado da Bahia ainda não implantou tal legislação nem quanto ao repasse de verbas nem quanto à variação de alíquotas na relação com o contribuinte. Nessa esteira, verifica-se a ausência nas políticas financeiras pelo viés tributário ambiental, com a aplicação da extrafiscalidade em razão de ações que visem a preservação do meio ambiente. Assim, espera-se que a Bahia ao instituir o ICMS Ecológico possa criar uma política financeira ampla que alcance não apenas a distribuição de receitas ancorada na temática ambiental, mas passe a tributar de ICMS com a indução de condutas voltadas à preservação de um bem essencial: o meio ambiente.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

BAHIA. **Constituição do Estado da Bahia**. Salvador: Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, 1989.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 10 de 1994**. Dispõe sobre os critérios para o crédito aos Municípios das parcelas, a elas pertencentes, relativas aos 25% (vinte e cinco por centos) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, e dá outras providências. Palácio do Governo do Estado da Bahia em 27 de dezembro de 1994.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 13 de 1997**. Regulamenta o inciso II, do artigo 153 da Constituição do Estado da Bahia, e dá outras providências. Palácio do Governo do Estado da Bahia em 30 de dezembro de 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. Vol. 2. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001

BRASIL. Lei Federal n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de setembro de 1996.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016b.

\_\_\_\_\_. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016a.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC. Fortaleza, v. 32, jul. Dez. 2012.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (Interpretação e crítica). 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

GOMES, Orlando. **Direito e desenvolvimento**. Salvador: Publicações da Universidade da Bahia, 1961. Série 11-24 Brasil.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica**: teoria e prática. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas. 2013

LOUREIRO, Wilson. **Contribuição do ICMS Ecológico à conservação da biodiversidade no Estado do Paraná**. 2002. 189 f. Tese (Doutorado em Engenharia Florestal) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2002.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e evasão fiscal**. 1.ed. São Paulo : Livraria dos Advogados Editora Limitada, 1971

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

WEISS, Fernando Leme. **Justiça Tributária**: um enfoque sobre as renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os Códigos de Defesa dos Contribuintes. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.