

NOTAS SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO AMBIENTAL À LUZ DA EMENDA CONSTITUCIONAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA: MAIS DO MESMO?

Vinicius Braz de Oliveira¹

Thaís Savedra de Andrade²

RESUMO

O presente artigo investiga a intersecção entre o direito tributário e a proteção ambiental no contexto da Emenda Constitucional nº 132/2023. Problematiza-se se a inclusão explícita da defesa do meio ambiente no sistema tributário nacional representa uma genuína inovação material ou a mera formalização de um comando já implícito na ordem constitucional de 1988. Para tanto, o objetivo é analisar criticamente a diretriz imposta pela EC 132/2023, investigando sua real profundidade e eficácia. A metodologia empregada é de natureza qualitativa, com abordagem bibliográfica e documental, utilizando o método lógico-dedutivo para a articulação dos argumentos. Foram revisadas a doutrina especializada em Direito Tributário e Ambiental, a legislação pertinente (com foco na EC 132/2023) e a jurisprudência aplicável. Os achados de pesquisa indicam que o ordenamento jurídico brasileiro já possuía um robusto acervo de instrumentos para a proteção ambiental, como o ICMS Ecológico, IPI Verde e CIDE-Combustíveis, fundamentados na função extrafiscal dos tributos e nos princípios do Poluidor-Pagador e da Função Social da Propriedade. Conclui-se que o novo Imposto Seletivo, embora apresentado como inovador, arrisque-se a ser funcionalmente redundante e conceitualmente inadequado ao adotar a lógica dos “impostos sobre o pecado” para problemas ambientais complexos, podendo gerar efeitos econômicos adversos em setores vitais como o agronegócio. O desafio da tributação ambiental no Brasil reside menos na carência de princípios e mais na aplicação técnica e politicamente corajosa dos instrumentos fiscais disponíveis.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Ambiental. Reforma Tributária. Imposto Seletivo. Extrafiscalidade. Agronegócio.

¹ Estudante do 8º período de Direito em FAE Business School. Aluno voluntário no Programa de Apoio à Iniciação Científica. *E-mail:* vinicius.braz@mail.fae.edu

² Doutora em Direito do Estado, com concentração em Direito Tributário, pela UFPR, Mestre em Direito pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP), campus de Jacarezinho, com concentração em Filosofia do Direito e Antropologia Jurídica (bolsa da Fundação CAPES). Especialista em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Curitiba. *E-mail:* thais.savedra@fae.edu

INTRODUÇÃO

A confluência entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário emerge como um pressuposto lógico para a efetivação do desenvolvimento sustentável, no qual o progresso econômico se harmoniza com a preservação dos ecossistemas³. Enquanto o primeiro ramo, fundamentado no artigo 225 da Constituição Federal, consagra o meio ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental, o segundo, por meio de sua função extrafiscal, oferece os instrumentos para induzir condutas e internalizar os custos ambientais, convertendo-se em um mecanismo para a promoção de práticas sustentáveis. Nesse panorama, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, que positivou a “defesa do meio ambiente” como princípio explícito do Sistema Tributário Nacional, lança nova luz sobre esta relação, intensificando o debate acadêmico acerca de sua real profundidade e eficácia.

Este trabalho, portanto, propõe-se a analisar criticamente tal diretriz, investigando se ela representa uma genuína inovação material na política fiscal brasileira ou se configura a mera formalização de um comando já implícito na ordem constitucional de 1988. O problema de pesquisa que norteia este estudo pode ser formulado da seguinte forma: “A inclusão explícita da defesa do meio ambiente no sistema tributário nacional, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma evolução material na política fiscal brasileira ou se qualifica como a mera positivação declaratória de um dever que já se encontrava plenamente alicerçado no sistema constitucional brasileiro?”

Para responder a essa questão, o objetivo geral deste trabalho é analisar criticamente a diretriz imposta pela Emenda Constitucional nº 132/2023, investigando sua real profundidade e eficácia no contexto da tributação ambiental brasileira. Para alcançar este objetivo geral, o percurso investigativo se inicia com a discussão das bases conceituais do Direito Ambiental e do Direito Tributário, explicando a importância de compreender a autonomia e as funções de cada ramo para, então, explorar seus pontos de convergência. Em seguida, a análise se aprofunda nos princípios constitucionais que há muito fundamentam a utilização da tributação como ferramenta de política ambiental, como a Função Social da Propriedade e o princípio do Poluidor-Pagador, além de instrumentos já consolidados, a exemplo do ICMS Ecológico e do IPI Verde. Por fim, o estudo se debruça sobre o novo Imposto Seletivo, avaliando sua pertinência, eficácia e seus potenciais impactos sobre setores estratégicos da economia, como o agronegócio.

³ “Nesse ponto, o direito tributário mostra-se como importante instrumento a ser utilizado pelo Estado, como gestor ambiental, para alcançar a proteção do meio ambiente e promover a sustentabilidade, uma vez que, valendo-se da função extrafiscal dos tributos, incentiva condutas que estejam sintonizadas com práticas conscientes e ambientalmente adequadas, compatibilizando-as com o desenvolvimento econômico” (Oliveira; Valim, 2018, p.129).

O procedimento metodológico adotado para esta pesquisa ancora-se em uma abordagem qualitativa, empregando-se o método lógico-dedutivo para a articulação dos argumentos. O trabalho foi construído a partir de uma extensiva revisão bibliográfica e documental, que abrangeu a doutrina especializada nos campos do Direito Tributário e Ambiental, a legislação pertinente — com especial atenção à Emenda Constitucional nº 132/2023 — e a jurisprudência aplicável. A análise deste acervo é conduzida de maneira sistemática, tendo a ontologia da Constituição de 1988 como vetor interpretativo, com o fito de delinear um panorama crítico e aprofundado sobre as reais inovações e os desafios impostos pela recente reforma.

1 BREVES NOTAS SOBRE DIREITO AMBIENTAL, CONTEÚDO E INTERLOCUÇÕES COM O DIREITO TRIBUTÁRIO

A pertinência de se analisar o conteúdo e os princípios do Direito Ambiental como pressuposto para a compreensão da tributação ganha contornos de urgência e centralidade com a recente promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, a qual positivou a proteção do meio ambiente como princípio a ser observado pelo sistema tributário nacional, acrescentando o §3º ao Art. 145 da Constituição Federal⁴.

Em obra de referência acerca da tributação e o meio ambiente, Henrique Cavalheiro Ricci assevera que “[...] direito tributário também deve ser um promotor ao desenvolvimento sustentável” (Ricci, 2015, p. 129), não por outro motivo a Emenda da Reforma tributária procurou mecanismos jurídicos aparentemente mais eficazes para atingir a meta constitucional da preservação do meio ambiente.⁵

Em outro clássico da tributação ambiental, Fernando Magalhães Modé (2013) explica que os tributos ambientais podem cumprir tanto uma função fiscal quanto extrafiscal. No espectro fiscal, sua finalidade está na arrecadação de recursos destinados a financiar políticas públicas voltadas à proteção e preservação do meio ambiente. Já sob a perspectiva extrafiscal, esses tributos exercem papel indutor, orientando condutas consideradas pelo Estado como ambientalmente adequadas ou menos prejudiciais ao equilíbrio ecológico⁶.

⁴ CF/88 – Art. 145, § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

⁵ RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito Tributário Ambiental e Isonomia Fiscal – Extrafiscalidade, Limitações, Capacidade Contributiva, Proporcionalidade e Seletividade**. Curitiba: Juruá, 2015, p. 129.

⁶ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental – A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2013, p. 72.

De acordo com Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2020), o uso de tributos para fins ambientais é um importante instrumento de política pública, uma vez que permite desestimular práticas poluentes e fomentar ações ecologicamente responsáveis. Ele distingue os tributos alcunhados de “direcionadores”, que induzem comportamentos por meio da carga tributária, dos tributos puramente arrecadadores, cuja finalidade é essencialmente financeira⁷. Para Gilson Cesar Borges de Almeida (2003) a extrafiscalidade tributária contribui para o desenvolvimento sustentável ao internalizar custos ambientais que normalmente não são assumidos pelos agentes econômicos⁸.

A análise doutrinária evidencia que a principal sinergia entre a ordem tributária e a proteção ambiental reside na função extrafiscal do tributo. Por meio dela, a imposição fiscal transcende o objetivo meramente arrecadatário para atuar como uma poderosa ferramenta de governança, capaz de corrigir distorções de mercado ao internalizar as externalidades ambientais negativas⁹. Ao imputar ao agente econômico os custos de sua atividade, o Estado induz, de forma racional, a adoção de posturas social e ecologicamente responsáveis. Nesse sentido, a tributação ambiental se consolida como o instrumento por excelência para materializar o mandamento constitucional de um desenvolvimento sustentável, assegurando a harmonia entre o progresso econômico e a preservação dos ecossistemas para as presentes e futuras gerações.

⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 215.

⁸ O procedimento de internalização compulsória dos custos ambientais é feito com base no princípio do poluidor-pagador, que será objeto de estudo no próximo capítulo. Busca-se, com a internalização dos custos ambientais, realizar o ideal de justiça. Dessa maneira, uma empresa que, investindo em equipamentos ou produtos utilizados na linha de produção, de modo a evitar danos ambientais, aumenta o custo da produção, deve concorrer no mercado com empresas que adotam procedimentos semelhantes tendo custo de operação assemelhados. Todavia, quando concorre com empresa que não adotou tais medidas, logo, que tem custo de produção menor, automaticamente ficará suscetível a concorrência desleal. Dessa forma, a incidência do tributo ambiental, como instrumento de internalização dos custos ambientais produzidos, além de ensejar a entrada de valores para o Tesouro, (função recaudatória do tributo), previne as desigualdades evitando que o poluidor seja financiado pela sociedade na sua tarefa de poluir sem ser alvo de ônus algum (Almeida, 2003 p. 104).

⁹ Na verdade, essa ideia foi inaugurada, ainda que com contornos diferentes da atual, já na década de 1920, pelo economista inglês Arthur Cecil Pigou, que sustentava a necessidade de internalizar os custos das externalidades negativas ambientais, como poluição e degradação ambiental (Montero, 2014, p. 128-129), valorando os bens ambientais para agregá-los ao custo de produção, com o intuito de evitar a socialização do prejuízo aliada à privatização dos lucros (Gerent, 2006, p. 43)(Oliveira; Valim, 2018 p.137).

2 DIREITO AMBIENTAL

O Direito Ambiental é um ramo do direito público que regulamenta as interações entre a sociedade e o meio ambiente, estabelecendo normas e princípios voltados à sua proteção. Sua base legal no Brasil está na Constituição Federal de 1988, especialmente no art. 225, que estabelece o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental e impõe ao Estado e à coletividade o dever de protegê-lo.

Na óptica clássica de Toshio Mukai (2003) o Direito Ambiental trata-se de um ramo jurídico formado por normas e institutos oriundos de diversas áreas do Direito, os quais se articulam com a finalidade comum de regular a conduta humana em relação ao meio ambiente, desempenhando uma função instrumental nesse processo de disciplinamento¹⁰.

Pimenta (2020) ressalta que o Direito Ambiental é orientado também por diretrizes internacionais, como a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (1992), que reforça a importância da internalização dos custos ambientais nas atividades produtivas¹¹.

Dessa forma, a concretização do dever constitucional de proteção ambiental, aliada à diretriz de internalização dos custos, revela a vocação instrumental do Direito Ambiental, que se vale de outros ramos jurídicos, com especial destaque para o Direito Tributário, objeto central deste estudo, para induzir condutas e efetivar seus objetivos.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário, enquanto ramo do direito público, é o instrumento que regula a atividade estatal de instituir, arrecadar e fiscalizar tributos, sendo, por isso, fundamental para a implementação de políticas públicas. Com base nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, pode-se compreendê-lo como¹²:

Ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas que, direta ou indiretamente, disciplinam a relação impositiva entre o Estado e o contribuinte. A Ciência do Direito Tributário, por sua vez, compete descrever e sistematizar esse núcleo de normas, a fim de permitir o conhecimento de suas articulações lógicas e de seu conteúdo orgânico dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente (Paulo de Barros Carvalho, 2019, p. 46).

¹⁰ MUKAI, Toshio. **Direito Ambiental Sistematizado**. Rio: Forense Universitária, 1992. OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Tributação & Meio Ambiente* – Livro 2. 1. ed., 2. tir. Curitiba: Juruá, 2003, p. 10.

¹¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

¹² Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 46)

Pimenta (2020) argumenta que a tributação ambiental pode ser dividida entre normas fiscais, que visam aumentar a receita pública, e normas extrafiscais, que induzem comportamentos sustentáveis¹³. Segundo Almeida (2003), a tributação ambiental assume um caráter extrafiscal, pois sua finalidade principal não é a arrecadação, mas sim a mudança de comportamento dos agentes econômicos. Essa distinção é relevante para compreender o papel dos tributos ambientais na promoção da sustentabilidade¹⁴.

Torna-se, pois, evidente que a competência tributária do Estado não se exaure em sua clássica função fiscal de simplesmente arrecadar recursos¹⁵. Pelo contrário, é na sua vertente extrafiscal que o Direito Tributário revela sua vocação como ferramenta estratégica de intervenção na economia, permitindo que o Estado, por meio da modulação da carga impositiva, fomente ou desestimele condutas no domínio econômico e social¹⁶. Dessa maneira, a tributação converte-se em um mecanismo privilegiado para a promoção de valores consagrados pela Constituição, notadamente a defesa do meio ambiente, que se afigura como o eixo central da presente análise.

4 PRINCÍPIOS RELACIONÁVEIS ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO AMBIENTAL

A análise da intersecção entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental exige, como pressuposto lógico, o retorno aos alicerces normativos da Constituição Federal de 1988. Isto porque a Carta Magna não se resume a um mero agregado de regras, mas se estrutura como um sistema coeso de valores e fins, cujos princípios atuam como vetores interpretativos e mandamentos de otimização que vinculam todos os poderes do Estado.

¹³ Segundo Pimenta (2020, p. 215), “as normas tributárias podem ser separadas, então, em duas classes: normas de finalidade arrecadatória e de efeito predominante de oneração e normas de finalidade direcionadora e eficácia preponderante de estruturação da realidade.”

¹⁴ “Conclui-se assim que a extrafiscalidade se externa na lei ao lhe conferir característica de consciente estímulo, ensejando um comportamento nas pessoas, não tendo por principal fundamento a arrecadação de recursos pecuniários. Na realidade, a extrafiscalidade é o próprio fim visado pela lei tributária” (Almeida, 2003, p. 83).

¹⁵ Modernamente, considera-se o tributo, além de ser um instrumento de financiamento das despesas públicas para o atendimento das competências institucionais – o que caracteriza sua finalidade fiscal e arrecadatória –, como mecanismo que extrapola a obtenção de receitas públicas, interferindo na atividade econômica, (re)alocando recursos e induzindo comportamentos [...] (Oliveira; Valim, 2018, p.136).

¹⁶ “Disso decorre que existem efeitos externos à atividade financeira da norma tributária que interferem na conduta dos contribuintes, quer no âmbito da fiscalidade, em que esses efeitos são reflexos ou não pretendidos, visto que o foco da tributação centra-se na arrecadação, quer no da extrafiscalidade [...], no qual a produção desses efeitos é tão ou mais importante que a arrecadação, cujo (des)estímulo é provocado consciente e propositadamente pelo legislador na orientação de condutas ou atividades consideradas como valiosas para o bem-estar da sociedade [...]” (Oliveira; Valim, 2018, p.136).

Insistir na aplicação destes postulados fundamentais é, portanto, um imperativo para uniformizar a aplicação do Direito, garantindo que a criação e a interpretação das normas infraconstitucionais – mesmo em ramos tão distintos como o tributário e o ambiental – prestigiem e deem concretude ao modelo de Estado Social e Democrático de Direito adotado pelo constituinte originário. Ao contrário do que uma visão superficial poderia sugerir, a submissão da atividade estatal a princípios constitucionais não gera incerteza; ao revés, atua como um pilar da segurança jurídica, estabelecendo balizas valorativas estáveis que conferem previsibilidade ao ordenamento. É precisamente essa base principiológica que permite uma leitura sistêmica e integrada do Direito, revelando as profundas conexões entre regimes aparentemente distintos, como o tributário e o ambiental¹⁷. Sob essa ótica, a tributação desvela sua vocação instrumental, sendo manejada não apenas como meio de arrecadação, mas como uma ferramenta de excelência para a concretização da justiça, tanto em sua vertente fiscal quanto ecológica.

4.1 FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

A função social, consagrada nos artigos 5º, inciso XXIII, e 170, inciso III, da Constituição Federal, atua como um poder-dever imposto ao proprietário, exigindo uma conduta ativa que não se restringe a uma mera abstenção de causar prejuízos a outrem, mas impõe comportamentos positivos em benefício da coletividade¹⁸. É nesse contexto que o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) atua como instrumento de delimitação de contida no campo da extrafiscalidade.¹⁹

O IPTU pode ser progressivo nas alíquotas, quando visa garantir a justiça fiscal, e pode, ainda, ser progressivo no tempo, manifestando seu caráter indutor de condutas ao instigar o proprietário do imóvel a conferir função social à propriedade.

¹⁷ “Disso decorre que, em todos os âmbitos do poder público, a dimensão ambiental impõe-se, reconhecendo-se a existência de um estado socioambiental de direito, corolário do democrático, que exige a proteção do meio ambiente na definição de políticas sociais, econômicas, financeiras e tributárias” (Oliveira; Valim, 2018, p.136).

¹⁸ Dantas, (2014, p. 40) explica: “A função socioambiental da propriedade urbana propicia a construção de cidades sustentáveis, na medida em que obriga o exercício do direito de propriedade respeitando os bens ambientais e as cadeias ecossistêmicas, o que implicará na qualidade de vida e no bem-estar da coletividade.”

¹⁹ Depreende-se dessa forma que o IPTU, além de constituir uma das mais importantes fontes de receita pública para os municípios, também é empregado com o intuito de promover a função social da propriedade urbana e, sendo assim, realiza uma inestimável missão extrafiscal. Nesse desiderato a preocupação com a preservação do meio ambiente está intrinsecamente ligada ao exercício da função social da cidade. É no espaço do município que estão candentes as questões ambientais mais importantes. Desde o saneamento básico, o fornecimento da água, até a forma da edificação estão presentes elementos fundamentais na preservação da natureza (Almeida, 2003, p. 135)

A primeira modalidade é a progressividade no tempo, de natureza repressora. Prevista no artigo 182, § 4º, inciso II, da Constituição, ela se configura como uma sanção imposta ao proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que descumpra as exigências de adequado aproveitamento estabelecidas no plano diretor do município. Trata-se de um instrumento coercitivo que onera a especulação imobiliária e força a ocupação racional do solo, em alinhamento com a política de desenvolvimento urbano²⁰⁻²¹.

Em contrapartida à modalidade sancionatória, a segunda vertente da progressividade do IPTU opera sob uma lógica premial, associada ao conceito de “IPTU Verde”, e constitui um claro exemplo da função extrafiscal do tributo. Nesta abordagem, em vez de punir a inércia do proprietário, o Poder Público busca estimular ativamente o cumprimento da função socioambiental da propriedade, incentivando a adoção de medidas que promovam a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente. Para tanto, o município concede benefícios fiscais, como isenções ou descontos no valor do imposto, a exemplo da prática de Curitiba-PR, que isenta do IPTU os terrenos com bosque nativo relevante, e de Guarulhos-SP, que oferece abatimentos progressivos a imóveis com sistemas de captação de água pluvial, aquecimento solar ou separação de resíduos²².

²⁰ CF88 - Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo.

²¹ “Isto porque a progressividade extrafiscal busca favorecer a *função social da propriedade urbana*, tributando-se de forma mais acentuada os proprietários que não procedem à correta destinação de seus imóveis. Verifica-se, pois, que a função precípua de tal sistemática não reside na arrecadação de fundos ao erário público, mas sim na consecução indireta de determinado interesse público, que, no presente caso, se trata do correto uso e gozo da propriedade territorial urbana. Por meio de tal sistemática, procura-se *reprimir* ou *favorecer* determinadas condutas humanas em relação às respectivas propriedades urbanas, de acordo com o que estabelece o plano diretor do Município. Diversos critérios poderão ser levados em conta para a aplicação de alíquotas progressivas, tais como: o tempo de propriedade inativa (especulação imobiliária), o espaço (exato local onde se localiza o terreno), a superfície (metragem bruta do terreno), a destinação do imóvel (residencial, comercial ou industrial), a existência de construções (edificações), dentre outros” (Silva; Fiatikoski; Octaviani, 2008, p. 11).

²² “No campo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), diversos municípios brasileiros desenvolveram experiências de IPTU Verde, concedendo descontos ou benefícios fiscais para imóveis que adotam práticas sustentáveis, como sistemas de captação de água da chuva, painéis solares e áreas permeáveis” (Neris, 2024, p. 12).

4.2 PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

O princípio do Poluidor-Pagador tem origem no Direito Ambiental internacional e visa garantir que os custos da poluição sejam assumidos pelos próprios responsáveis. Maria Alexandra de Sousa Aragão (1997) explica que esse princípio reflete uma lógica econômica na qual os danos ambientais não devem ser externalizados para a coletividade, mas sim internalizados pelo agente poluidor, desestimulando práticas nocivas²³. Pimenta (2020) ressalta que esse princípio influencia diretamente a estrutura tributária, pois justifica a criação de tributos ambientais que oneram atividades potencialmente poluidoras, como a CIDE-Combustíveis e a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA)²⁴.

O princípio do poluidor-pagador, portanto, estabelece que os custos decorrentes dos danos ambientais devem ser incorporados à atividade econômica que os gerou, de modo a evitar que sejam transferidos à coletividade. Essa lógica promove a internalização dos efeitos negativos ao meio ambiente, incentivando maior responsabilidade por parte dos agentes envolvidos e contribuindo para a busca de um padrão satisfatório de qualidade ambiental. Aplicação desse princípio impõe ao agente econômico — seja ele produtor, consumidor, transportador ou comerciante — o dever de suportar os encargos relacionados à mitigação ou eliminação dos impactos ambientais que venha a causar²⁵.

4.3 ICMS ECOLÓGICO

IMCS Ecológico é um mecanismo de política pública que utiliza critérios ambientais para orientar a distribuição de parte da receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aos municípios.

Ele funciona como um Pagamento por Serviços Ambientais (PSA), cujo objetivo é compensar financeiramente os municípios que arcam com o ônus de abrigar unidades de conservação e, ao mesmo tempo, servir de incentivo para que as gestões locais invistam na preservação ambiental como forma de aumentar sua receita. Desta forma, o instrumento alinha os interesses financeiros municipais com a necessidade de conservação da biodiversidade, tornando-se uma ferramenta para fomentar o desenvolvimento sustentável e redistribuir receitas para municípios que adotam medidas sustentáveis.

²³ Maria Alexandra de Sousa Aragão (1997).

²⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

²⁵ MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental – A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2013, p. 62-64.

4.4 IPI VERDE

O IPI Verde, também conhecido como IPI Ecológico, se trata da aplicação do princípio constitucional da seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) com uma finalidade ambiental²⁶. A lógica deste instrumento extrafiscal é onerar, com alíquotas majoradas, os produtos que causam maior dano ao meio ambiente e, em contrapartida, conceder alíquotas reduzidas ou nulas àqueles que são ambientalmente amigáveis, que utilizam tecnologias limpas ou que são essenciais para a sustentabilidade. Nessa perspectiva, a lógica indutora do IPI Verde materializa-se em um duplo estímulo econômico: de um lado, modula as decisões de consumo, ao tornar os produtos ambientalmente amigáveis mais acessíveis e, portanto, mais atrativos para a população; e, de outro, fomenta a inovação no setor produtivo, que é incentivado a desenvolver tecnologias mais limpas como estratégia para obter uma menor carga tributária sobre seus produtos.

4.5 CIDE-COMBUSTÍVEIS

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre combustíveis (CIDE-Combustíveis), instituída pela Lei nº 10.336/2001, é um dos mais claros exemplos de tributo ambiental no ordenamento jurídico brasileiro. Com uma função primordialmente extrafiscal, a CIDE-Combustíveis incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool etílico combustível, com o objetivo central de desestimular o consumo de combustíveis fósseis²⁷. Ao majorar

²⁶ O IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) é outro exemplo de imposto que recebeu uma alteração em sua alíquota como forma de beneficiar produtos que cooperem para a conservação da natureza. Diferentemente de outro já mencionado, as medidas de isenções fiscais incorporadas ao IPI possuem prazos definidos de duração e já dispuseram quanto à alocação eficiente de recursos energéticos, à utilização de matéria prima reciclável e também para a fabricação de veículos que estejam alinhados com os princípios de preservação e conservação. A isenção oferecida pelo uso racional dos recursos energéticos tendo como base os indicadores de eficiência energética procurou contribuir para a Política Nacional de Conservação e Uso Racional de Energia, estabelecida em 2001 (Vasconcelos, 2022, p. 20).

²⁷ A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis, mais conhecido como CIDE – Combustíveis, é mais um exemplo de tributo que foi utilizado como um mecanismo de conservação do meio ambiente. O CIDE é um instrumento econômico muito utilizado para estimular ou desestimular determinado segmento da economia, e assim como os descontos oferecidos pelo IPI verde, ele possui tempo determinado de atuação. A partir da Lei 10.336/2001 ficou estabelecido que o imposto recairia sobre a importação e comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados e também álcool etílico combustível. A receita gerada seria destinada para projetos ambientais relacionados com a indústria de petróleo e gás, financiamento de infraestrutura para transportes e também para subsídios ao transporte de álcool combustível, petróleo e derivados e gás natural e derivados (Vasconcelos, 2022, p. 24).

o custo de produtos e serviços com alta pegada ecológica, a tributação ambiental promove a internalização das externalidades negativas, alinhando-se diretamente ao princípio do poluidor-pagador. Essa alteração nos preços relativos faz com que o valor final da mercadoria reflita, ainda que parcialmente, o custo do dano ambiental associado à sua produção e consumo, criando um poderoso mecanismo indutor de condutas²⁸. De um lado, o consumidor é incentivado a optar por alternativas mais sustentáveis e economicamente vantajosas; de outro, a indústria é estimulada a inovar em seus processos produtivos para reduzir sua carga tributária, gerando um ciclo virtuoso de desenvolvimento tecnológico e responsabilidade ambiental²⁹. Os recursos arrecadados por meio desta contribuição são vinculados a finalidades específicas, como o financiamento de projetos ambientais no setor de petróleo e gás e o subsídio a programas de infraestrutura de transportes.

5 PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE COMO ELEMENTO DA JUSTIÇA FISCAL OU JUSTIÇA AMBIENTAL

A Constituição Federal de 1988, ao tratar da matéria ambiental, no artigo 225, define em seu *caput*, o meio ambiente ecologicamente equilibrado não apenas como um bem a ser protegido, mas como um direito fundamental de todos, de natureza difusa e transindividual, qualificando-o como “bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida”³⁰. O conceito de meio ambiente sustentável, por sua vez, está textualmente alicerçado no dever imposto ao Poder Público e à coletividade de “defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. Com isso, o constituinte originário consagrou o princípio da equidade intergeracional como um mandamento vinculante, determinando que o desenvolvimento atual não pode comprometer os recursos e a qualidade de vida das gerações vindouras.

Para assegurar a efetividade deste direito-dever, a própria Carta Magna prevê os mecanismos de sua instrumentalização, notadamente ao conectar a tutela ambiental à

²⁸ “Através da alteração dos preços relativos de bens e serviços, considerando seu impacto ambiental, busca-se influenciar as escolhas de produtores e consumidores em direção a opções mais sustentáveis” (Neris, 2024, p. 6).

²⁹ “Além disso, há um incentivo permanente à inovação tecnológica na medida em que todos os usuários/poluidores buscarão continuamente reduzir seus custos unitários de uso ou controle da produção” Margulis, Motta e Oliveira, 2000, p. 8.

³⁰ CF88 - 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.

ordem econômica e, por consequência, à tributação. O artigo 170, ao elencar os princípios da ordem econômica, estabelece a “defesa do meio ambiente” como um postulado que deve reger toda a atividade produtiva, ao lado da função social da propriedade³¹. Essa disposição subordina a livre iniciativa e os interesses econômicos particulares ao interesse maior da coletividade em um ambiente hígido. Sendo a tributação um dos mais relevantes instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico, sua utilização com caráter extrafiscal para induzir comportamentos ambientalmente adequados e desestimular práticas degradantes torna-se não apenas uma possibilidade, mas uma decorrência lógica do sistema. Assim, o texto constitucional originário já fornecia a base para que a política tributária fosse utilizada como ferramenta ativa para concretizar o desenvolvimento sustentável por meio de práticas que visam a defesa do meio ambiente.

A “inovação” trazida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, ao introduzir o § 3º no artigo 145 da Constituição, elevou a defesa do meio ambiente ao status de princípio explícito e norteador de todo o Sistema Tributário Nacional. Com essa positivação, a legitimidade da tributação ambiental, que antes se ancorava majoritariamente na elaboração doutrinária sobre a extrafiscalidade e nos preceitos da ordem econômica, migra de uma esfera interpretativa para um comando constitucional direto e inequívoco. A nova norma, portanto, não se limita a facultar, mas passa a impor ao legislador e ao administrador público o dever de considerar a sustentabilidade e a proteção dos recursos naturais como diretrizes de cumprimento mandatório na instituição e aplicação dos tributos.

6 O PRINCÍPIO AMBIENTAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO: A CONSAGRAÇÃO FORMAL DE UM DEVER PREEXISTENTE

A promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, foi celebrada como um marco para a chamada “tributação verde” no Brasil. De fato, a explicitação de um comando desta natureza no capítulo dedicado à tributação confere inegável destaque ao tema. Contudo, uma análise mais aprofundada do ordenamento jurídico pré-reforma impõe a seguinte questão: tal inserção representa uma genuína e necessária inovação ‘material ou se qualifica como a mera positivação declaratória de um dever que já se encontrava plenamente alicerçado no sistema constitucional brasileiro?

³¹ CF88 - Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

III - função social da propriedade;

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

A resposta pende para a segunda hipótese. Ocorre que o constituinte originário de 1988, ao erigir um dos mais avançados regimes de proteção ambiental do mundo, já havia fornecido todos os fundamentos para a utilização da tributação como instrumento de política ambiental. O artigo 225 da Constituição não apenas consagrou o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental, mas impôs ao Poder Público e à coletividade o dever-poder de defendê-lo e preservá-lo. De forma ainda mais direta, o artigo 170, ao delinear os princípios da ordem econômica, estabeleceu a “defesa do meio ambiente” (inciso VI) como um postulado a ser observado por toda a atividade produtiva, em conjunto com a função social da propriedade.

Esta arquitetura constitucional, por si só, já conformava o sistema tributário, vinculando a atuação do legislador e do administrador à promoção de seus valores. A tributação, como principal ferramenta de intervenção do Estado na economia, não poderia ser imune a tais comandos. A função extrafiscal dos tributos, portanto, não era uma mera faculdade, mas uma decorrência lógica e um instrumento essencial para concretizar o dever estatal de induzir comportamentos social e ambientalmente desejáveis. Em outras palavras, a Constituição já era “esverdeada” em sua essência, exigindo que todos os âmbitos do poder público, incluindo o financeiro e tributário, incorporassem a dimensão ambiental em suas decisões.³²

A prova cabal de que este dever já era reconhecido e operacionalizado reside nos diversos mecanismos de tributação ambiental que há muito vigoram no país. Como analisado anteriormente, o ICMS Ecológico, por exemplo, é uma realidade em diversos estados, funcionando como um mecanismo de redistribuição de receitas que premia os municípios que investem na conservação, bem como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por meio do princípio da seletividade, sempre permitiu (e foi utilizado para) onerar produtos mais danosos ao ambiente e desonerar os mais sustentáveis, como no caso dos automóveis, da mesma forma, o Imposto Territorial Rural (ITR) já excluía de sua base de cálculo as áreas de preservação permanente e de reserva legal, e a CIDE-Combustíveis foi instituída com o claro objetivo extrafiscal de desestimular o consumo de combustíveis fósseis.

Diante deste quadro, a inclusão do princípio da defesa do meio ambiente no art. 145, § 3º, parece “chover no molhado”. Embora a intenção seja louvável, corre-se o risco

³² “A CF/1988, ao erguer o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, em todas as suas acepções, como pressuposto da dignidade da pessoa humana, de maneira a assegurar qualidade de vida, calcada em boas condições de trabalho, lazer, educação, segurança, enfim, bem-estar, inaugurou uma referência ao constitucionalismo brasileiro, determinando que o sistema jurídico incorporasse em seu bojo uma orientação “esverdeada” (Pereira da Silva; Vasco, 2002, *apud* Sarlet; Fensterseifer, 2013, p. 29), com o compromisso de promover a progressiva realização de direitos sociais, econômicos e ambientais” (Oliveira; Valim, p.5).

de uma hipertrofia normativa, ou seja, uma inflação de princípios que pouco acrescenta à eficácia do sistema. O desafio da tributação ambiental no Brasil nunca foi a ausência de um fundamento constitucional, mas sim a fragmentação das iniciativas e, por vezes, a falta de vontade política para aplicar de forma mais arrojada os instrumentos já disponíveis. A própria OCDE, em relatório de 2015, já apontava que a receita de tributos ambientais no país era baixa, não por falta de previsão, mas por aplicação inconsistente e isenções a combustíveis fósseis³³ (Oliveira; Valim, 2018, p. 13).

A verdadeira eficácia da proteção ambiental via tributação não reside na multiplicação de princípios explícitos, mas no aprimoramento técnico e na aplicação corajosa dos mecanismos de extrafiscalidade já consolidados pela doutrina e pela prática. A formalização de um comando preexistente, embora reforce simbolicamente a importância da matéria, não soluciona os desafios práticos de calibragem de alíquotas, fiscalização e combate a subsídios ambientalmente perversos³⁴. Portanto, de acordo com o que foi aqui exposto, a recente reforma, no que tange à proteção ambiental, deve ser vista menos como uma revolução e mais como a tardia consagração formal de um dever que, para a ordem jurídica e para grande parte da doutrina, sempre esteve presente³⁵.

33 “A OCDE (2016, p. 148), em avaliação do desempenho ambiental do Brasil em 2015, indicou que é baixa a receita tributária, decorrente de tributos concernentes ao meio ambiente, quando comparada a outros países, diminuindo em termos reais: a exemplo de outros países, os tributos relacionados ao meio ambiente são cobrados, principalmente, sobre veículos e consumo de produtos energéticos; no entanto, vários combustíveis fósseis gozam de isenção (...). A tributação sobre veículos responde por mais de 95% das receitas fiscais relacionadas ao meio ambiente, mas reflete apenas parcialmente o desempenho ambiental dos veículos” (Oliveira; Valim, 2018, p.13).

34 “quais seriam os parâmetros usados para mensuração da alíquota de cada um dos produtos do agronegócio e quais evidências e estudos de caso se sobressairiam para essa atribuição? No caso da pecuária, a quantidade de cabeças de gado que o proprietário possuir pode ser uma métrica válida e justa a ser usada a fim de “compensar” a maior emissão dos gases de metano? Caso sim, eventuais medidas do contribuinte atinentes à redução dessa emissão deverão ser levadas em consideração à redução dessa alíquota? No caso da agricultura, caso um determinado grão consuma menos água que outros, mas necessite de uma área maior de cultivo, qual parâmetro se sobressai, o do consumo excessivo de recursos fundamentais ou da ocupação do solo que poderia ser de vegetação nativa e que retira maior tonelagem de CO2 do ar? Em ambos os casos hipotéticos citados acima, um estudo pericial no local e das condições particulares deve ser efetuado antes da cobrança desse tributo ou podem acarretar na sua redução posterior? Caso sejam feitos laudos somente *a posteriori* da instituição e cobrança da exação, esse tributo estaria ferindo o princípio da capacidade contributiva? Uma vez que um suposto contribuinte estaria recolhendo a maior um tributo que não era devido desde o início. Nenhuma dessas perguntas possui ainda uma resposta definitiva” (Bozzo, 2024, p.16).

35 “A CF/1988, ao erguer o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, em todas as suas acepções, como pressuposto da dignidade da pessoa humana, de maneira a assegurar qualidade de vida, calcada em boas condições de trabalho, lazer, educação, segurança, enfim, bem-estar, inaugurou uma referência ao constitucionalismo brasileiro, determinando que o sistema jurídico incorporasse em seu bojo uma orientação “esverdeada” (Pereira da Silva; Vasco, 2002, *apud* Sarlet; Fensterseifer, 2013, p. 29)” (Oliveira; Valim, 2018, p.13).

7 O “IMPOSTO SOBRE O PECADO”: UMA ANÁLISE DE SUA PERTINÊNCIA E EFICÁCIA PARA A PROTEÇÃO AMBIENTAL

A Emenda Constitucional nº 132/2023 instituiu o Imposto Seletivo (IS)³⁶ como o principal instrumento de tributação extrafiscal da Reforma, com o desígnio explícito de desestimular o consumo de bens e serviços prejudiciais não apenas à saúde, mas também ao meio ambiente. Em sua regulamentação, proposta pelo PLP nº 68/2024, figuram como alvos do novo tributo produtos de notório impacto ecológico, como veículos, embarcações e bens da indústria extrativa mineral³⁷. Apresentado como um avanço na modernização dos instrumentos tributários ambientais, o IS busca alinhar o Brasil a práticas internacionais, internalizando custos ambientais nas atividades econômicas.

A promulgação do Imposto Seletivo, todavia, como uma inovação para a seara ambiental merece uma análise mais detida. A função de onerar bens de forma seletiva para proteger o meio ambiente não é, em absoluto, uma novidade no sistema jurídico brasileiro. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) há muito já era manejado com essa finalidade. Valendo-se do princípio constitucional da seletividade, o Poder Executivo, por décadas, diferenciou as alíquotas do IPI para, por exemplo, incentivar veículos mais eficientes e menos poluentes em detrimento de outros mais poluidores. Portanto, a função ambiental que o IS pretende cumprir já encontrava um veículo normativo plenamente funcional no IPI, o que levanta a questão de sua real pertinência e o espectro da redundância instrumental.

O problema se agrava quando se analisa a estrutura conceitual do IS, amalgamado à ideia de “imposto sobre o pecado” (*sin tax*)³⁸. Tal categoria de tributo, historicamente, volta-se a bens cujo consumo é visto como um vício ou falha moral, como álcool e tabaco. A lógica subjacente é a de que a culpa associada ao consumo diminui a resistência do contribuinte à alta carga tributária³⁹. Contudo, a aplicação deste modelo a questões ambientais complexas é conceitualmente frágil. A degradação ambiental não é um

³⁶ CF88 - Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).

³⁷ O PLP 68/2024 define como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os seguintes bens e serviços: Veículos (especificados na NCM/SH); Embarcações e aeronaves (especificados na NCM/SH); Produtos fumígenos (especificados na NCM/SH); Bebidas alcoólicas (especificados na NCM/SH); Bebidas açucaradas (especificados na NCM/SH); Bens minerais (especificados na NCM/SH); Carvão mineral; Concursos de prognósticos; Fantasy sport.

³⁸ “Os “impostos sobre o pecado”, ou “sin taxes”, referem-se a tributos especiais de consumo aplicados sobre bens considerados prejudiciais à sociedade e aos indivíduos. Exemplos desses bens incluem álcool, tabaco, drogas, refrigerantes, fast food, doces, carne, café, açúcar, jogos de azar...” (MARTINEZ, 2023, p.3).

³⁹ “há o ideal de maximização da receita, através da imposição fiscal sobre os costumes que provocam o sentimento de culpa do contribuinte. A imposição fiscal sobre o pecado” (Ribas, 2015, p.113).

“pecado” de ordem individual, mas um custo imposto difusamente a toda a coletividade. Enquadrar a emissão de carbono ou a extração de minério na mesma lógica punitiva de um vício pessoal simplifica e distorce a natureza do problema.

Essa inadequação conceitual revela sua face prática na proposta de aplicação do tributo. A controvérsia sobre a possível incidência do IS sobre veículos elétricos, justificada pelo impacto da produção e descarte de suas baterias é emblemática⁴⁰. Se a meta primordial é a proteção ambiental e a transição para uma economia de baixo carbono, a oneração de uma tecnologia que é parte central da solução configura um contrassenso. Isso evidencia o risco de a finalidade ambiental ser preterida em favor da lógica arrecadatória típica dos *sin taxes*, que busca tributar qualquer base de consumo com baixa elasticidade ou que seja politicamente fácil de onerar, independentemente do objetivo extrafiscal maior. A vocação ambiental do imposto, assim, corre o risco de se tornar um mero “rótulo verde” em um tributo com finalidades fiscais ou de saúde pública preponderantes.

Diante do exposto, a análise do Imposto Seletivo revela uma dupla fragilidade em sua concepção como instrumento de política ambiental: por um lado, sua redundância funcional frente à já consolidada seletividade do IPI; por outro, a inadequação conceitual de se aplicar a lógica dos “impostos sobre o pecado” a complexas externalidades ecológicas. Essa arquitetura normativa compromete tanto a sua pertinência, visto que não representa uma inovação instrumental, quanto a sua eficácia, pois corre o sério risco de ter sua nobre finalidade ambiental suplantada pelo pragmatismo arrecadatário, convertendo-se em um mero otimizador de receitas sob um “rótulo verde”.

8 O PARADOXO AMBIENTAL-ECONÔMICO CRIADO PELO IMPOSTO SOBRE O PECADO: A ONERAÇÃO DO AGRONEGÓCIO

É inquestionável que o agronegócio se consolidou como um dos mais relevantes e dinâmicos setores da economia brasileira, sendo frequentemente descrito como a sua principal locomotiva⁴¹. Sua importância transcende a mera

⁴⁰ “Apesar de apresentar avanços, o PLP 68/2024 gera controvérsias, principalmente em relação à tributação de veículos elétricos e bebidas açucaradas. A justificativa para possível inclusão dos carros elétricos é o impacto ambiental gerado pela produção de baterias e pelo descarte inadequado desses veículos. Essa medida, porém, pode desincentivar a compra de veículos elétricos, atrasando a transição para uma frota mais sustentável e a redução da emissão de gases poluentes” (Neris, 2024, p.21).

⁴¹ “O agronegócio é hoje a principal locomotiva da economia brasileira e responde por um em cada três reais gerados no país. Também é responsável por 33% do Produto Interno Bruto (PIB), 42% das exportações totais e 37% dos empregos brasileiros (Ministério da Agricultura, 2006)” (Silva; Cesario; Cavalcanti, 2007, p.1).

atividade produtiva, ramificando-se por uma vasta cadeia que interliga a agricultura, a pecuária e a indústria⁴². O setor representa uma parcela substancial do Produto Interno Bruto (PIB) do país, é responsável por uma fatia expressiva das exportações totais e constitui um dos maiores empregadores nacionais, garantindo milhões de postos de trabalho.⁴³ Portanto, qualquer alteração na política tributária que afete este setor não apenas impacta a economia nacional, mas também possui repercussões globais.

É neste cenário de relevância estratégica que a aplicação do Imposto Seletivo (IS) sobre o agronegócio deve ser analisada com extrema cautela. A premissa do IS é onerar atividades prejudiciais ao meio ambiente, e não se pode olvidar que a prática agrícola moderna, em larga escala, acarreta custos ambientais, como a emissão de gases de efeito estufa pela pecuária e o uso de agroquímicos na lavoura⁴⁴. Contudo, a aplicação de uma lógica de “imposto do pecado” a este setor pode gerar mais malefícios do que benefícios, desencadeando um paradoxo onde a busca pela sustentabilidade ambiental resulta em grave instabilidade econômica e social.

O ponto central da questão reside na oneração de insumos essenciais. Produtos como pesticidas, agrotóxicos e fertilizantes, embora controversos, são indispensáveis para garantir a alta produtividade que torna os alimentos brasileiros acessíveis e

⁴² Neste sentido, ressalta-se que o Agronegócio é, por definição, um: “setor econômico (...) que interliga vários setores, como a agricultura, a pecuária e a indústria, além do comércio que consome seus produtos. (...) O agronegócio, também conhecido por agrobusiness, compreende as atividades econômicas ligadas à agropecuária, ao manejo de florestas para comércio e serviços (silvicultura) e ao extrativismo vegetal. Esse termo foi cunhado na década de 1950, mas popularizou-se na década de 1970, no auge da Revolução Verde. Todas as empresas que fornecem insumos agrícolas aos agricultores, remédio ao gado e máquinas para a agricultura e os bancos que fornecem empréstimos financeiros aos grandes empresários do campo também estão relacionados com o agronegócio” (Bozzo, 2024, p.6).

⁴³ “Cumpra esclarecer que o Agronegócio Brasileiro representa uma grande e importante fatia da riqueza anualmente produzida pelo Brasil, conforme se verifica da composição do Produto Interno Bruto (PIB), e não somente isso, representa um dos setores que mais emprega e concede utilidade social a uma abundância de recursos nacionais” (Bozzo, 2024, p.7).

⁴⁴ “Neste sentido, não se pode olvidar que a prática do agronegócio pode acarretar efeitos adversos junto ao meio ambiente e a saúde das pessoas – especialmente quando da aplicação indiscriminada de agrotóxicos em produtos destinados a alimentação humana – sendo, também, corriqueiramente atrelada a atividade pecuária extensiva com grande parte da emissão dos gases responsáveis pelo efeito estufa, conforme pode se observar do trecho do artigo exposto junto a revista Brasil de Fato, in verbis: “O professor denuncia ainda o papel “destrutivo” da agropecuária de gados bovinos, um dos principais responsáveis pelo desmatamento da Amazônia e pela produção de metano. “Esse gado produz uma quantidade brutal de metano, um dos principais gases que ajudam no efeito estufa, tendo um impacto de 86 vezes maior de CO₂ em um intervalo de 20 anos. (...) Se você pegar o inventário da emissão dos gases de efeito estufa no Brasil, cerca de 75% decorrem da atuação do agronegócio, com grande preponderância na agropecuária bovina” (Bozzo, 2024, p.8).

competitivos⁴⁵. A incidência do IS sobre esses itens elevaria diretamente o custo de produção agrícola⁴⁶. A primeira consequência seria uma inevitável perda de competitividade no mercado externo. Em um setor de commodities, onde os preços são definidos internacionalmente, o produtor brasileiro teria sua margem de lucro comprimida ou seria forçado a sair de mercados, ameaçando a principal fonte de superávit da balança comercial do país.

Internamente, os efeitos seriam igualmente danosos. O aumento nos custos de produção seria repassado aos preços dos alimentos, gerando uma pressão inflacionária que afetaria toda a população, mas com especial severidade sobre as camadas mais vulneráveis, que comprometem a maior parte de sua renda com a subsistência⁴⁷. Essa característica regressiva transformaria um tributo com nobre finalidade ambiental em um vetor de aprofundamento da desigualdade social. Configura-se, assim, uma complexa dicotomia: como onerar uma atividade que, ao mesmo tempo em que possui uma pegada ecológica, é fundamental para garantir o direito à alimentação a preços acessíveis?

A aplicação irrestrita do Imposto Seletivo ao agronegócio, portanto, arriscaria inviabilizar uma atividade econômica vital, podendo levar a uma sensível redução do setor, com consequente diminuição da oferta de empregos no campo e perda da liderança internacional do Brasil. A avaliação criteriosa dos produtos a serem alcançados pelo novo imposto e a dosimetria de suas alíquotas são, pois, imperativas para evitar que a busca por um ideal ambiental resulte em prejuízos concretos e imediatos para a economia e para a sociedade brasileira como um todo.

⁴⁵ “Por fim, mas não menos importante, vale salientar que até o uso de agrotóxicos, pesticidas e conservantes – possivelmente prejudiciais à saúde quando usados em desconformidade com as orientações dos órgãos governamentais e científicos adequados – aumentam a produtividade do Agronegócio, o que possibilita tornar os preços finais de seus produtos mais acessíveis e duradouros, atendendo, assim, a necessidade da população mais carente e localizada em regiões mais remotas” (Bozzo, 2024, p.15).

⁴⁶ “No entanto, é exatamente nesse ponto que o presente artigo visa trazer alguns questionamentos e apontamentos acerca da eventual aplicação da seletividade deste imposto junto ao Agronegócio e os eventuais cuidados que poderiam ser tomados antes de sua efetiva implementação, a fim de evitar que essa importante atividade econômica não seja inviabilizada e/ou que essa nova tributação não gere uma sensível redução desse ramo, acarretando na redução do trabalho no campo, aumento de preços desenfreado dos alimentos básicos de subsistência e perda de competitividade” (Bozzo, 2024, p.9).

⁴⁷ E isso se dá pelo fato das repercussões práticas dessa tributação serem potencialmente danosas a toda a população nacional e internacional, notadamente quando se observa a camada social mais vulnerável a variação de preços de produtos que não podem ser substituídos por outros e representam o mínimo necessário à subsistência humana (Bozzo, 2024, p.20).

CONCLUSÃO

O percurso investigativo deste trabalho demonstrou que a utilização da ferramenta tributária para a proteção ambiental não é uma inovação da Emenda Constitucional nº 132/2023, mas uma diretriz antiga, que remonta à própria promulgação da Constituição Federal de 1988⁴⁸. A Carta Magna, ao consagrar o meio ambiente como direito fundamental e a sua defesa como pilar da ordem econômica, já havia fornecido o alicerce para que a extrafiscalidade fosse manejada como poderoso instrumento em prol da sustentabilidade⁴⁹. A positivação explícita do princípio da defesa do meio ambiente no Sistema Tributário, embora simbolicamente relevante, arrisca-se a configurar uma “hipertrofia normativa”, uma sobrecarga de princípios que pouco acrescenta à eficácia de um comando que já era sistemicamente válido.

Como analisado, o ordenamento jurídico já dispunha de veículos eficientes para a articulação entre o Direito Tributário e o Direito Ambiental. Mecanismos como o IPI Verde⁵⁰, o ICMS Ecológico⁵¹, a CIDE-Combustíveis e o IPTU Verde não são anomalias, mas a prova concreta de que o sistema já possuía as ferramentas necessárias para a internalização de custos e a indução de comportamentos ecologicamente responsáveis. A existência e a funcionalidade destes instrumentos demonstram que o desafio nunca foi a ausência de um mandato constitucional, mas, por vezes, a fragmentação e a falta de uma aplicação mais arrojada dos mecanismos disponíveis.

Neste contexto, o novo Imposto Seletivo, principal “veículo” criado pela reforma, apresenta-se como uma solução paradoxal. Demonstrou-se que sua função se sobrepõe

⁴⁸ “A CF/1988 apresenta-se como um dos instrumentos mais avançados, no que tange à tutela do meio ambiente, uma vez que, a partir das preocupações acerca das questões ambientais, tanto no plano interno quanto no externo, revelou-se em seu texto a importância que a sociedade, o Estado e os instrumentos jurídicos devem dispensar ao bem ambiental, obedecendo à premissa de que a proteção ao meio ambiente implica a proteção da própria preservação da espécie humana (Fiorillo e Rodrigues, 1999, p. 73)” (Oliveira; Valim, 2018, p.130).

⁴⁹ “O direito tributário mostra-se como importante instrumento a ser utilizado pelo Estado, como gestor ambiental, para alcançar a proteção do meio ambiente e promover a sustentabilidade, uma vez que, valendo-se da função extrafiscal dos tributos, incentiva condutas que estejam sintonizadas com práticas conscientes e ambientalmente adequadas, compatibilizando-as com o desenvolvimento econômico” (Oliveira; Valim, 2018, p.129).

⁵⁰ “O Decreto Federal nº 755/1993, que instituiu alíquotas diferentes para automóveis movidos a gasolina e álcool, contribuiu, reflexamente, para a redução da poluição atmosférica, uma vez que a intenção da norma era incentivar a produção de álcool” (Oliveira; Valim, 2018, p.140).

⁵¹ “O exemplo nacional mais significativo que pode ser destacado é o ICMS-ecológico, pautado na redistribuição de recursos com base em critérios ambientais” (Oliveira; Valim, 2018, p.140).

à da seletividade do IPI, tornando-o funcionalmente redundante⁵². Ademais, sua estrutura conceitual, ao mimetizar a dos “impostos sobre o pecado”⁵³, mostra-se pouco sofisticada para lidar com as complexas e difusas externalidades ambientais. Conforme apontado, o risco de sua aplicação em setores vitais como o agronegócio⁵⁴ é gerar efeitos adversos que podem suplantar os benefícios ecológicos, como a perda de competitividade e a pressão inflacionária.

Conclui-se, portanto, que a real meta para a efetivação da justiça fiscal e ambiental no Brasil não reside na criação de novos princípios ou tributos, mas no aprimoramento técnico⁵⁵ e na aplicação corajosa e sistêmica do arsenal de instrumentos que o Direito já oferece. O caminho para um desenvolvimento sustentável, que harmonize o progresso econômico com a preservação dos ecossistemas, exige menos a multiplicação de normas de caráter declaratório e mais a prudência legislativa e a capacidade administrativa para calibrar e empregar, com precisão e coerência, os veículos mais eficientes para a política tributária ambiental, muitos dos quais já estavam à nossa disposição.

⁵² “O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), através de sua característica fundamental de seletividade, também tem sido utilizado como instrumento de política ambiental. Esta característica tem sido particularmente relevante no setor automotivo, onde alíquotas diferenciadas são aplicadas conforme a eficiência energética e as características ambientais dos veículos” (Neris, 2024, p.11)

⁵³ “imposto do pecado será aquele que tem o pecado como objeto, justificação, ou seja, aquele que surge como um instrumento de propósito moralizador” (Ribas, 2015, p. 1060).

⁵⁴ “a fim de evitar que essa importante atividade econômica não seja inviabilizada e/ou que essa nova tributação não gere uma sensível redução desse ramo, acarretando na redução do trabalho no campo, aumento de preços desenfreado dos alimentos básicos de subsistência e perda de competitividade internacional.” BOZZO, 2024, p. 9.

⁵⁵ “O estudo conclui que, embora o IS represente um avanço importante na modernização dos instrumentos tributários ambientais, seu sucesso dependerá fundamentalmente de uma implementação efetiva e de sua articulação com outras políticas públicas ambientais” (Neris, 2024, p.1).

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Gilson Cesar Borges de. **A Extrafiscalidade na Tributação Ambiental: Um Instrumento Eficaz para a Realização do Desenvolvimento Sustentável**. 2003. 210 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, 2003. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/243/Dissertacao%20Gilson%20Cesar%20B%20Almeida.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 18 set. 2025.
- ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito ambiental**. 16. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014.
- ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente**. Coimbra: Almedina, 1997.
- AVELINE, Paulo Vieira. Justiça fiscal e sonegação: um diálogo entre direito e psicanálise. In:
- BARRICHELLO, Stefania Eugenia; ARAÚJO, Luiz Ernani Bonesso de. Tributação Ambiental: O Tributo Extrafiscal como Forma de Proteção do Meio Ambiente. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 11, p. 113 – 131, 2007. Acesso em: 18 set. 2016. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4150/3516>. Acesso em: 03 out. 2025.
- BOLZAN, Giovana. **Tributação Ambiental e Capacidade Contributiva**. 2013. 75 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013. Disponível em: http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2013_1/giovana_bolzan.pdf. Acesso em: 7 set. 2025.
- BOZZO, Caio Maia. Princípio da seletividade na reforma tributária e os seus possíveis efeitos no agronegócio. **Revista Contemporânea**, [s.l.], v. 4, n. 4, 2024.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2024. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 3 out. 2025.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 3 out. 2025.
- BRASIL. Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível – CIDE, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 20 dez. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm. Acesso em: 3 out. 2025.
- BRASIL. Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2 set. 1981.
- BRITO, Rosane de Oliveira; MARQUES, Cícero Fernandes. Pagamento por Serviços Ambientais: uma análise do ICMS Ecológico nos estados brasileiros. **Planejamento e Políticas Públicas**, Brasília, n. 49, p. 357-383, jul./dez. 2017.
- CALIENDO, Paulo. Da Justiça Fiscal: Conceito e Aplicação. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 46, p. 115-139, 2005.

CAMPOS, Juliana Rose Ishikawa da Silva; AYALA, Patryck de Araújo. A função ambiental da tributação da terra no Brasil. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 23., 2014, João Pessoa. **Anais [...]** XXIII Congresso Nacional do CONPEDI/UFPB. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/ufpb/livro.php?gt=163>. Acesso em: 18 set. 2025

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CONPEDI, 2014. p. 1-21.

COSTA, Regina Helena. Apontamento sobre a tributação ambiental no Brasil. In: DANTAS, Paulo Roberto Figueiredo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2012.

CURITIBA (Município). Lei Ordinária nº 9.806, de 29 de dezembro de 2000. **Institui o Código Florestal do Município de Curitiba, revoga as Leis n. 8.353/93 e 8.436/94 e dá outras providências**. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/pr/c/curitiba/lei-ordinaria/2000/981/9806/lei-ordinaria-n-9806-2000-institui-o-codigo-florestal-do-municipio-de-curitiba-revoga-as-leis-n-8353-93-e-8436-94-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 3 out. 2025.

DANTAS, Gisane Tourinho. **O IPTU Verde como instrumento de efetividade da função socioambiental da propriedade privada urbana**. 2014. 116 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2014.

ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 23., 2014, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa:

GUARULHOS. **Lei nº 6.793, de 22 de dezembro de 2010**. Institui o Programa de Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente - “IPTU VERDE” e dá outras providências. Guarulhos, SP: Prefeitura de Guarulhos, 2010. Disponível em: http://leis.guarulhos.sp.gov.br/06_prefeitura/leis/leis_download/06793lei.pdf. Acesso em: 4 jul. 2025.

MARGULIS, Sergio; MOTTA, Ronaldo Seroa e OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira**. Rio de Janeiro: Ipea, 2000. 36 p. (Texto para Discussão, 738). Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0738.pdf. Acesso em: 14 out. 2025.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Impostos sobre consumos nocivos: entre a saúde pública e o risco de protecionismo disfarçado. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, n. 49, p. 223-238, out. 2023/mar. 2024.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental – A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2013.

MONTEIRO, Renan Fabro; REIS, Marcus. Impactos da Reforma Tributária e os novos tributos aplicados ao agronegócio. **Blog GEN Jurídico**, São Paulo, 8 set. 2021. Disponível em: <https://blog.grupogen.com.br/juridico/areas-de-interesse/tributario/reforma-tributaria-novos-tributos-agronegocio/>. Acesso em: 4 jul. 2025.

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

MURAYAMA, Janssen. Princípio da defesa do meio ambiente na reforma tributária. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 22 jul. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-22/o-principio-da-defesa-do-meio-ambiente-em-materia-tributaria-no-bojo-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 4 jul. 2025.

NERIS, Leandro Mendes. A Tributação Ambiental no Brasil: uma análise do imposto seletivo conforme a emenda constitucional nº132/2023 e o projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024. **Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana**, Curitiba, v. 22, n. 11, p. 1-26, 2024.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Tributação & Meio Ambiente** – Livro 2. 1. ed., 2. tir. Curitiba: Juruá, 2003, p. 10.

OLIVEIRA, Thaís Soares de; VALIM, Beijaniczy Ferreira da Cunha Abadia. Tributação ambiental: a incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional. In: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA); ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL, SECCIONAL DISTRITO FEDERAL (OAB/DF) (Org.). **Reforma Tributária**. Brasília: IPEA, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8641/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20ambiental.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2025.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Direito Tributário Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

RIBAS, Juliana Rodrigues. Os impostos do pecado e a ilusão fiscal. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributário - RDFT**, Porto Alegre, v. 1, p. 106-123, 2015.

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

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito Tributário Ambiental e Isonomia Fiscal – Extrafiscalidade, Limitações, Capacidade Contributiva, Proporcionalidade e Seletividade**. Curitiba: Juruá, 2015.

SANCHES, Mírian C. Justiça Fiscal. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 84, n. 3, p. 22-29, jul./set. 2012.

SILVA, Carlos Júnior; FIATIKOSKI, Rodrigo Marcussi; OCTAVIANI, Tiago. A aplicação da progressividade fiscal e extrafiscal no IPTU. **Revista de Direito Público**, Londrina, v. 3, n. 1, p. 1-14, jan./abr. 2008.

SILVA, Niviane Maria Gomes da; CESARIO, Andressa Vieira; CAVALCANTI, Ivan Ramos. Relevância do agronegócio para economia brasileira atual. In: ENCONTRO DE INICIAÇÃO À DOCÊNCIA, 10., 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: UFPB, 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

VASCONCELOS, Bianca Silva. **A extrafiscalidade como instrumento de proteção ao meio ambiente: uma análise do “IPI verde” e da “CIDE-combustíveis”**. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Departamento de Direito Público, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2022.