

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO**

**A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL COMO INCENTIVO A PROMOÇÃO DO
ICMS ECOLÓGICO NO ESTADO DE GOIÁS**

JEAN CARLO DOS SANTOS

Brasília

2022

JEAN CARLO DOS SANTOS

**A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL COMO INCENTIVO A PROMOÇÃO DO
ICMS ECOLÓGICO NO ESTADO DE GOIÁS**

Dissertação apresentada como requisito final para
obtenção do título de Mestre em Direito no programa
de Mestrado Profissional em Direito, desenvolvida
sob a orientação do Prof. Dr. Luciano Felício Fuck.

Brasília

2022

JEAN CARLO DOS SANTOS

**A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL COMO INCENTIVO A PROMOÇÃO DO
ICMS ECOLÓGICO NO ESTADO DE GOIÁS.**

Dissertação apresentada como requisito final para
obtenção do título de Mestre em Direito no programa
de Mestrado Profissional em Direito, desenvolvida
sob a orientação do Prof. Dr. Luciano Felício Fuck.

Aprovada em ___/___/___.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

1º Membro (Presidente)

2º Membro

3º Membro

Brasília

2022

Este trabalho de pesquisa só foi possível pelo apoio e suporte de minha família, sempre ao meu lado e compreensível com minha dedicação aos meus estudos. Aos Docentes do curso, em especial ao Professor Luciano Fuck, meu orientador, com quem compartilhei minhas dúvidas e dificuldades e gratidão aos seus ensinamentos e o incentivo para este trabalho

RESUMO

O trabalho tem por finalidade avaliar um tributo ecológico com fundamento no direito tributário e ambiental. Investigar como o ICMS ecológico, em sua atribuição extrafiscal, influência nas medidas de prevenção e proteção do meio ambiente no Estado de Goiás. Neste estudo pretende-se analisar a extrafiscalidade ambiental, com ênfase no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS e na incidência de alíquotas em produtos e serviços que busquem a promoção do meio ambiente equilibrado. O problema central da pesquisa busca responder se a função extrafiscal do ICMS ecológico incentiva os municípios goianos a redução da degradação da natureza, diminuição das queimadas e do desmatamento desordenado. A pesquisa também busca constatar a provocação de justiça fiscal entre os menores municípios em detrimento das grandes economias do Estado. Há indícios que esse mecanismo tributário possibilita diminuir o impacto ambiental resultante dos produtos de consumo de bens ofensivos ao ecossistema. O método de pesquisa utilizado é descritivo, com perspectiva qualitativa, coleta de dados, livros, documentos bibliográficos e legislação.

Palavras-chave: Tributação. Extrafiscalidade. Meio Ambiente. ICMS ecológico.

ABSTRACT

This work aims to analyze an ecological tribute based on tax and environmental law. Investigate how the ecological ICMS, in its extrafiscal attribution, influences the measures of prevention and protection of the environment in the State of Goiás. Present the concept of environmental extrafiscality, with emphasis on the Tax on Circulation of Goods and Services - ICMS and the incidence of rates in products and services that seek to promote an ecologically balanced environment. The main problem of the research seeks to answer whether the extrafiscal function of the ecological ICMS encourages municipalities in Goiás to reduce the degradation of nature, reduce fires and disorderly deforestation. The research also seeks to verify the provocation of fiscal justice among the smallest municipalities to the detriment of the large economies of the State. There are signs that this tax mechanism makes it possible to reduce the environmental impact resulting from consumption products of goods that are offensive to the ecosystem. The research method used is descriptive, with a qualitative perspective, data collection, books, bibliographic documents and legislation.

Keywords: Taxation. Extrafiscality. Environment. Ecological ICMS.

LISTA DE ABREVIATURAS

| | |
|--------|--|
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| ANVISA | Agência Nacional de Vigilância Sanitária |
| CE | Constituição Estadual |
| CE | Constituição Estadual |
| CF | Constituição Federal |
| CF/88 | Constituição Federal de 1988 |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DARE | Documento de arrecadação de receitas estaduais |
| EC | Emenda Constitucional |
| EN | Entradas |
| ICMBio | Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade |
| ICMS | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IDM | Índice de desenvolvimento dos Municípios |
| IMB | Instituto Mauro Borges |
| IN | Instrução Normativa |
| IPTU | Imposto Predial Territorial Urbano |
| LC | Lei Complementar |
| LO | Lei Ordinária |
| OD | Operações desacobertadas |
| PSA | Pagamento por serviços ambientais |
| RDC | Resolução da Diretoria Colegiada |
| RPPN | Reserva particular do patrimônio natural |
| SE | Serviços |
| SEMA | Secretaria estadual do Meio Ambiente e Recursos Hídricos do Paraná |
| SEMAD | Secretaria Estadual do Meio Ambiente e Recursos Hídricos de Goiás |
| SNUC | Sistema nacional de cadastro de unidades de conservação |
| UC | Unidade de Conservação |
| VA | Valor Adicionado |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 8 |
| 1 A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE E A FORÇA DE TRIBUTAR DO ESTADO SOCIOAMBIENTAL..... | 16 |
| 1.1 A Crise Ambiental e Sociedade do risco: análise a partir do desenvolvimento sustentável | 20 |
| 1.2 Tributação ambiental e o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado | 26 |
| 1.3 Extrafiscalidade tributária e a atividade Financeira do Estado Socioambiental | 32 |
| 2 TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO ESTADO SOCIOAMBIENTAL..... | 38 |
| 2.1 Tributação Ambiental | 39 |
| 2.2 Extrafiscalidade Ambiental e a Igualdade tributária no Estado Socioambiental | 42 |
| 2.3 Atividade financeira do Estado Socioambiental e as espécies tributárias..... | 47 |
| 2.4 Experiências positivas de tributação ecologicamente orientada no direito comparado | 51 |
| 3 A APLICAÇÃO DO ICMS ECOLÓGICO COMO INCENTIVO A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE NO ESTADO DE GOIÁS | 55 |
| 3.1 O ICMS ecológico em Goiás | 58 |
| 3.2 Forma de apuração do ICMS ecológico | 62 |
| 3.3 A Distribuição Equitativa do ICMS ecológico nos municípios goianos e o efeito de justiça fiscal..... | 68 |
| 3.4 Unidades de conservação criadas e reconhecidas por incentivo do ICMS ecológico . | 70 |
| CONCLUSÃO..... | 78 |
| REFERÊNCIAS | 84 |

INTRODUÇÃO

Estamos vivendo um momento difícil em nosso ecossistema, especialmente, pela atual condição ambiental do planeta Terra. As informações disponíveis já são suficientes para colocar em alerta as instituições políticas e instâncias executivas sobre a problemática e perigos que ameaçam o meio ambiente natural (LOVELOCK, 2006, p.65)

Isso se deve em parte ao modelo de desenvolvimento econômico globalizado, devastador e indiscriminado que está orientado exclusivamente no lucro a qualquer custo, inclusive, à custa da natureza. Estamos sendo ameaçados pelos efeitos destruidores da poluição e de uma proliferação de técnicas desligadas de toda inserção social e cultural. (TOURAINÉ, 1997, p.106)

Nesse estágio de insegurança e destruição a humanidade enfrenta grandes desafios, quais sejam, promover desenvolvimento econômico observando-se a proteção do meio ambiente. Estamos vivendo em um uma sociedade de risco que reside no fato de que a produção de riquezas acarreta obrigatoriamente a produção de riscos cuja dimensão ainda é desconhecida. (BECK, 1998, p.51)

Os riscos sociais e ecológicos da modernidade são característicos, na medida em que, sendo originários do modelo de desenvolvimento tecnológico e econômico convive-se com inúmeros fatores de risco, sobretudo, de cunho ambiental (GORDILHO, 2011).

Assim, um dos grandes desafios da modernidade é combinar o desenvolvimento econômico com a proteção da natureza, ou seja, ajustar o crescimento econômico e social sem pôr em risco a riqueza ambiental da nação. (BENJAMIN, 2003)

Como aponta o jurista e ambientalista Antônio Herman Benjamin, somente após o final do século XIX que o direito ambiental adquire autonomia científica e gradativamente conquistando o *status* jurídico de bens de interesse comum do povo.

Para alcançar o equilíbrio ecológico e da forma que está expresso no art. 225 da Constituição Federal, se faz necessário, uma campanha de conscientização e compromisso em defesa do meio ambiente, com a participação de todos os atores da sociedade.

Com efeito, a Carta Magna de 1988 promoveu o meio ambiente ao ranking de importância constitucional ao incluir um capítulo específico (CF, Art. 225 e ss.) para a sua defesa e também a sua proteção aos objetivos comum de ordem econômica e financeira (CF, art. 170, VII), indispensável para o desenvolvimento socioeconômico e a melhoria na qualidade de vida das pessoas. (BRASIL, 1988)

De acordo com o dispositivo constitucional a defesa do meio ambiente é fundamental para melhor qualidade de vida das presentes e futuras gerações e dever de todos protegê-lo.

Certamente, todos esses problemas ambientais nos tornam responsáveis pelo futuro na vida da terra, a vida dos nossos descendentes, apesar de muitos ambientalistas, céticos, discordarem que o planeta esteja doente. (FIORILLO, 2009)

Dentre recentes e inovadoras contribuições doutrinárias sobre o tema tem-se o princípio da “equidade intergeracional” que segundo esse dispositivo busca a justiça entre as gerações. (LEITE, 2002).

Cristiane Derani (2001) explica que o meio ambiente equilibrado como bem de uso comum do povo, faz alusão a um bem jurídico difuso e coletivo e dever ser garantido e protegido para presentes e futuras gerações.

Defender o meio ambiente equilibrado é uma das funções do Estado contemporâneo onde o processo de desenvolvimento sustentável econômico deve atuar em conjunto com a proteção ambiental frente ao mito da inesgotabilidade dos recursos naturais.

De acordo com Cavalcanti, a alteração do art. 170, inciso IV pela Emenda Constitucional 42/2003 determinou a possibilidade de defesa do meio ambiente por meio de uma política intervencionista no qual o direito tributário e financeiro está intrinsecamente ligado com a vida econômica do país e influenciando na realidade ambiental do Estado brasileiro. (CAVALCANTI, 2012)

Faz-se urgente, a aplicação das leis e das medidas de proteção e reparação. O processo evolutivo e de modernização estatal considerou o Direito tributário como vertente do Estado Fiscal. A compreensão dogmática dos tributos foi influenciada pelas ideias Klaus Tipke e Douglas Yamashita, o Brasil é um Estado Tributário. (TIPKE, 2020)

O Estado contemporâneo defende uma economia de mercado, mas age também como um Estado que planeja, regula e estimula a economia e protege valores fundamentais como sociais e ambientais.

Neste íterim a previsão legal de defesa do meio ambiente irá traçar normativamente o perfil dos impostos efetivando a função do Estado como indutor da economia conforme expressa no art. 174 da Constituição Federal e o que está disposto na Declaração de Direitos de Liberdade Econômica (Lei 13.874/ 2019).

Nessa perspectiva, podemos atribuir a função extrafiscal ambiental aos impostos brasileiros como a evolução do modelo de Estado na história Jurídico-política moderna ocidental que recomenda contextualizar o fim a que se destina, a sua função. (BONAVIDES, 2001).

O Estado enquanto instituição jurídica formada pelo governo, o território e o povo consistem, conforme Del Vecchio, a espinha dorsal da sociedade e que dispõe as diversas camadas que ajustam as mais complicadas relações da vida em comunidade de um povo. (DEL VECCHIO, 1972)

Pode-se dizer ainda que o Estado moderno surge como Estado patrimonial, alicerçado nas atividades industriais e comerciais, sob o regime de monopólio e concessão e possui metas a serem atingidas, especialmente, o alcance da segurança e do bem-estar da coletividade. (FRANCO, 1997)

Salientam Baltazar e Robert Lorenzoni (2001) , que a atividade política de um estado depende do aporte financeiro de arrecadação, uma vez que, sem tais investimentos, as atividades institucionais tornam-se inviáveis sob o ponto de vista do funcionamento da máquina pública e do atendimento das necessidades coletivas.

Em razão disso, as políticas fiscais têm sido importantes para a condução sustentáveis o Estado poderá conduzir o empreendedorismo estatal e assegurar mudanças imprescindíveis na área econômica e social do país.

De tal modo a utilização dos tributos poderá trazer resultados políticos e econômicos desejados em diversos setores da sociedade, como conter a inflação, evitar desemprego e a recessão, diminuir as desigualdades sociais, proteger o meio ambiente e promover a distribuição da renda no país além de avançar nas políticas públicas de sustentabilidade e desenvolvimento.

Cabe lembrar que a atividade fiscal de Estado deve desempenhar papel decisório para o equilíbrio da balança comercial, da saúde, educação, abastecimento e segurança.

Adiciona-se a isso, o interesse dos governantes em adotar políticas públicas de proteção e preservação ambiental que otimize na condução do crescimento socioambiental. (BENJAMIN, 2003).

Nesse sentido, Regina Helena Costa (2005), sinaliza que a tributação e política de preservação ambiental podem contribuir na proposta de extrafiscalidade ambiental no que tange o princípio do poluidor-pagador. A experiência a respeito da tributação ambiental, apesar de incipiente, deve mostrar que a falta de conscientização da sociedade contribui para a destruição da natureza.

Assim, as políticas de preservação do meio ambiente nos governos democráticos devem estar atentas e conscientes ao problema ambiental atuando de forma repressiva, e, sobretudo, de forma preventiva, a fim de garantir o equilíbrio entre exploração dos recursos naturais e desenvolvimento.

O meio ambiente como bem jurídico deve ser tutelado por diversas áreas do direito, inclusive, protegido pelo direito tributário. Pode-se dizer que o direito tributário, além de ser um mecanismo de arrecadação, também trabalha como instrumento de atuação do Estado na área econômica e socioambiental. (HARADA, 2017).

O direito tributário tem servido ao Estado para garantir aportes financeiros, com os quais, ele faz frente ao pagamento de suas despesas (PAZINATO, 2020).

No entanto, prover o erário não é o único fim da tributação, pois esta também poderá ser aproveitada para atender outras finalidades do Estado, e, a esse fato, quando a tributação for empregada a fins diversos de arrecadação, dá-se o nome de extrafiscalidade do tributo. (AMARO, 2005)

A função extrafiscal ambiental é um instrumento de transformação na educação social da opinião pública e de reflexão crítica acerca de nova regra jurídica e quando implementada a uma determinada sociedade é sensato aguardar que este conceito se modifique ou se neutralize (BECKER, 1998).

Conforme o autor o Direito Tributário tem natureza instrumental e a sua razão de existir é ser um instrumento a serviço de uma política indispensável e necessária para garantir o desenvolvimento econômico e social, além de assegurar uma existência digna

O Direito Tributário via extrafiscalidade pode ser uma forma de incitar, induzir e adaptar os comportamentos dos agentes econômicos e públicos, tanto na forma de produção, no consumo e na implementação de políticas públicas visando a proteção ambiental

Assim, a defesa da natureza será vista como um estímulo para o desenvolvimento e crescimento econômico, sem perder de vista o maior objetivo dos agentes, qual seja, o lucro. A configuração adequada da tributação ambiental extrafiscal pelo legislador permitirá que as condutas lucrativas sejam parceiras do meio ambiente.

Logo, a extrafiscalidade é demonstrada através da ausência de estímulos fiscais, que levam os contribuintes a não adotarem condutas que, apesar de lícitas, são tidas por indevidas, sob a aparência política, econômica ou social. Este escopo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitando, evidentemente, o estatuto do contribuinte (CARRAZZA, 2002).

Desta forma, os compromissos sociais de redução das desigualdades sociais e regionais são reforçados a partir da fundamentação dos direitos sociais, ambientais, econômicos e culturais da Constituição de 1988.

Tendo em vista a busca pelo desenvolvimento econômico e o apelo aos mercados com

economia que visa somente o lucro, direitos sociais ficaram fragilizados como a proteção do meio ambiente. (FIORILLO, 2005).

Sem essas referências não há como falar em dignidade da pessoa humana. A preservação do meio ambiente é preocupação constitucional e exige a proteção jurídica.

Com efeito, o regime de proteção constitucional deriva dos princípios e regras de proteção ao meio ambiente equilibrado e de tratamento especial expresso no art.170 da CF/88, que determina que a ordem econômica, com base na valorização do trabalho e na livre iniciativa com o intuito de assegurar a todos a existência de uma vida digna, justiça social e proteção ambiental¹.

A construção de uma teoria da extrafiscalidade como garantidora de finalidades constitucionais é uma tarefa difícil, imprescindível, porém necessária, sobretudo, quando a mãe natureza, patrimônio maior da humanidade está sob o cenário de esgotabilidade dos recursos naturais e em processo de destruição.

E para uma construção doutrinária do estudo da extrafiscalidade é útil trazer a colaboração de autores como: Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Misabel Abreu Machado Derzi, Ricardo Lobo Torres, Fábio Fanucchi, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Regina Helena Costa.

A doutrina de Ingo Sarlet sobre a fundamentalidade material e formal dos direitos fundamentais socioambientais é destacada nesse trabalho. (SARLET,2011)

Outro referencial teórico importante são os estudos de Carlos Alberto Molinaro, sobre o processo em Direito Ambiental e que segundo o autor, o direito à vida digna somente pode dar-se em um ambiente equilibrado e saudável. (MOLINARO, 2007)

A tributação vista como necessidade dos indivíduos e do Estado, a fim de estabelecer convívio social organizado e investimento ao desenvolvimento econômico e o equilíbrio das contas públicas brota para fornecer o bem-comum e emana do alinhamento do homem de viver em um Estado (ATALIBA, 1997).

A presente pesquisa buscou investigar se a aplicação da extrafiscalidade ambiental influencia de forma decisiva nas medidas de prevenção, preservação e recuperação ambiental em Goiás como também a sua utilidade e viabilidade jurídica na criação de um tributo ambiental que incentive a defesa do meio ambiente equilibrado.

¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 08 fev. 2022.

O objetivo geral do trabalho se concentrou na análise dos tributos ecológicos com fundamento no direito tributário e ambiental a fim de investigar como o ICMS ecológico, em sua atribuição extrafiscal, influenciando nas medidas de prevenção e proteção do meio ambiente no Estado de Goiás.

O problema central da pesquisa buscou responder se a função extrafiscal do ICMS ecológico incentiva os municípios goianos a redução da degradação da natureza, diminuição das queimadas e do desmatamento desordenado.

O tema ICMS ECOLÓGICO em Goiás é uma forma diferente de redistribuição dos recursos do ICMS destinado aos municípios, onde o Estado utiliza prerrogativas definidas em lei e destina um percentual fixo, 5% (cinco por cento), aqueles municípios que invistam em ações de preservação e conservação ambiental. Portanto, não se trata de um novo tributo e sim de uma modalidade de distribuição do recurso.

Há indícios que esse mecanismo tributário possibilita diminuir o impacto ambiental resultante dos produtos de consumo de bens ofensivos ao ecossistema e de melhorar o nível da atividade econômica nos municípios goianos que preservam a natureza.

A hipótese envolve a afirmação que é possível atribuir a função extrafiscal ambiental aos impostos no estado de Goiás, em especial, o ICMS ecológico, como um instrumento jurídico-econômico de defesa e respeito aos valores sociais e ambientais.

Assim, no primeiro capítulo tratou de analisar a tributação ambiental e o papel do Estado Socioambiental na proteção do meio ambiente e na aplicação dos tributos ecológicos.

O tributo ecologicamente orientado influencia na decisão econômica individual e empresarial atraindo a opção ecologicamente mais adequada. A utilização dos impostos ecológicos incide sobre os produtos sujos, cuja produção e utilização implicam na poluição da natureza.

Essa estratégia ambiental tem por finalidade aumentar os preços de produtos poluidores e com isso diminuir o seu consumo ou provocar a respectiva substituição objetivando um resultado mais eficiente de proteção ao meio ambiente.

A dogmática de autores como Alfredo Augusto Becker sob a perspectiva da Teoria Geral do Direito Tributário e as hipóteses de incidência tributária de Geraldo Ataliba e Norberto Bobbio, serão referências para este estudo, sem excluir outros nomes da ciência tributária. Através do estudo do direito tributário ambiental que poderá ser desenvolvida políticas públicas voltadas a proteção de um meio ambiente equilibrado e com uma qualidade de vida mais saudável a população goiana.

Demonstrar o compromisso determinado pelo art. 225 da Constituição Federal em capítulo específico que trata da Ordem Econômica e Social, deixando claro, o dever de proteção, especialmente, por reconhecer a forma degradadora e poluidora dos recursos utilizados em prol do desenvolvimento econômico. A preocupação aqui é a sustentabilidade ambiental

Desta forma o capítulo I servirá para contextualizar o universo de mudanças paradigmáticas que permitirá compreender que o poder de tributar do Estado assume outras funções além de arrecadação como, por exemplo, o ICMS ecológico, que tem por função incentivar políticas públicas de proteção aos recursos naturais e do bem-estar social.

No capítulo II vamos investigar as funções do Estado de Goiás em tributar diante da defesa do meio ambiente. A extrafiscalidade Ambiental dos impostos e os limites de sua aplicação na economia goiana sendo analisada sob o aspecto do direito tributário e financeiro.

Nesta parte será explicada as formas de intervenção do Estado na economia e a constitucionalidade da extrafiscalidade ambiental nos impostos municipais, estaduais e federais. Também demonstrar as potencialidades que a extrafiscalidade possui para materializar as diretrizes do Estado Socioambiental de Goiás.

Em síntese o poder de transformação do Estado Socioambiental pode ser visto como um instrumento de transformação social em defesa do meio ambiente equilibrado e que a extrafiscalidade pode servir de mecanismos de incentivo à proteção a natureza.

No capítulo III a pesquisa pretende explicar os resultados obtidos pela extrafiscalidade no Estado de Goiás a partir do ICMS ecológico baseado na legislação que regulamenta o ICMS ecológico no Estado de Goiás².

Explicar que o meio ambiente é necessário para a vida sadia das presentes e futuras gerações e que a atribuição da função extrafiscal aos tributos recolhidos no Estado de Goiás é uma das alternativas sustentáveis de se integrar a ordem econômica e tributária na defesa do meio ambiente.

Os impostos ecológicos incidem sobre os produtos sujeitos, ou seja, cuja produção ou utilização implica a poluição da natureza. No estado de Goiás o ICMS ecológico canaliza recursos a municipalidades detentoras de reservas ecológicas e mananciais de abastecimento público.

² GOIÁS. **Lei complementar nº 90, de 22 de dezembro de 2011**. Regulamentada pelo Decreto nº 8.147, de 8 de abril de 2014, que contemplam os Municípios que abriguem em seus territórios unidades de conservação ambiental, ou que sejam diretamente por elas influenciados ou, ainda, aqueles possuidores de mananciais para abastecimento público.

O brilhantismo da medida já fez com que outros Estados-membros brasileiros também adotassem o “ICMS ecológico” Em razão do problema ecológico enfrentado pelo planeta Terra, faz-se urgente a valorização da função promocional do direito, com o aumento da inserção nos ordenamentos jurídicos de normas de incentivo e portadoras de sanções premiaias, com o intuito de encorajar a prática de comportamentos desejados em face de políticas públicas ambientais.

O ICMS ecológico é considerado um poderoso instrumento pedagógico e de transformação socioambiental, com vistas ao estabelecimento de um desenvolvimento sustentável e à conscientização ecológica da população em todos os seus segmentos.

O Estado de Goiás de forma sustentável e através da Lei Complementar nº 90/2011, regulamentada pelo decreto nº 8.147/2014, apresenta o ICMS ecológico, que, desde então, vem representando uma das mais significativas e promissoras alternativas de gestão ambiental do país.

Com efeito, a Constituição Federal promoverá sob a ordem da extrafiscalidade ambiental o levantamento de dados referente aos indicadores sociais que sofreram impactos positivos com a medida extrafiscal e tornar a extrafiscalidade um mecanismo de correção das externalidades e promover concretamente a proteção ambiental.

Por final demonstrar a aplicação prática dos fundamentos da extrafiscalidade na promoção de incentivos extrafiscais no desenvolvimento de um ICMS ecológico analisado pelo Sistema de Avaliação Ambiental do ICMS ecológico do Estado de Goiás (SEMAD).

1 A PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE E A FORÇA DE TRIBUTAR DO ESTADO SOCIOAMBIENTAL

Estamos vivendo em um modelo de desenvolvimento econômico cuja permanência depende do consumo contínuo e crescente dos recursos naturais. Muitos governos adotaram políticas neoliberais, especialmente, com o direito de explorar o meio ambiente com a finalidade de alavancar seu crescimento econômico e atenuar o abismo que os separa dos países ricos.

Apesar de não compreendermos tudo sobre a atual situação ambiental do planeta, o conhecimento disponível, já é bastante para nos colocar em alerta a modificar a forma como lidamos em relação à proteção do meio ambiente.

Segundo Hans Jonas o conceito de meio ambiente não deve ser extraído de concepções fundadas no antropocentrismo radical e nem no biocentrismo³, mas de vertente equilibrada que valorizou o antropocentrismo alargado que por sua vez leva em consideração a existência do homem essencial a sua sobrevivência e a do planeta. (JONAS, 2007, p.91)

Antes que seja tarde demais, uma coisa é certa, todos esses problemas ambientais nos tornam responsáveis pelo futuro da vida na Terra. Assim, os problemas gerados pela destruição da mãe natureza, trouxe para a discussão, a necessidade de se implementar políticas públicas de desenvolvimento econômico que estejam em equilíbrio com os valores sociais e a preservação do meio ambiente e a liberdade como o caminho para se alcançar o desenvolvimento (sustentável) e a inclusão social. (SEN, 1999)

Observa-se que a Constituição de 1988 se preocupou em garantir os direitos fundamentais sinalizando a primazia de tratamento que pretende dar a esses direitos. Isso fica demonstrado pelo papel importante que a constituinte trouxe para a valorização e a implementação dos direitos e liberdades fundamentais que foram distribuídos ao longo do texto constitucional.

A proteção ambiental foi recepcionada pela Magna-Carta, tanto como direito individual, como normas de direito coletivo, sendo que o Estado tem o dever de combater os perigos incidentes sobre o ambiente a fim de garantir o direito à vida, à integridade física e à saúde,

³ Denominamos Biocêntrica postura que se opõem ao antropocentrismo reivindicando direitos para os entes não humanos visando a situá-los majoritariamente no mesmo patamar de importância da humanidade.

bem como proteger a qualidade de vida dos particulares, adotando medidas de proteção adequada à proteção ambiental (CANOTILHO, 2005).

Assim, governos democráticos e conscientes têm o dever de tomar decisões que possibilite a proteção de nosso ecossistema, não só de forma repressiva, mas sobretudo, preventiva, o que, por sua vez, só é possível mediante o efetivo trabalho de conscientização e engajamento do Estado e sociedade. (TORRES, 2009, p.69)

O Estado é expressão potestativa da sociedade. Na modernidade, o Estado Liberal veio protegido na ínfima intervenção estatal com mera previsão do mercado e na constitucionalização dos direitos individuais como limitação do Estado, antes, absoluto.

A ideia básica do Estado Social pode ser resumida no sentido de um mínimo de garantias existenciais caso garantiria um mínimo de certos bens e serviços essenciais tais como assistência médica, moradia, educação e proteções trabalhistas. (ALEXY, 2006)

Os direitos e liberdades e garantias do Estado Liberal são reinterpretados e reavaliados à luz da nova perspectiva da socialidade, ou seja, o Estado não se limita a apenas a proclamar as promessas com o liberalismo econômico, mas se preocupa também com a possibilidade do exercício igualitário desses direitos por todos os cidadãos (SARLET, 2007).

Sucedem-se o Estado Social que adota um perfil intervencionista na economia e a prestação de serviços públicos, industriais, comerciais e sociais, antes não desempenhados pelo Estado, ensejando a constitucionalização dos direitos sociais.

No plano dos direitos e liberdades fundamentais, as alterações surgidas no Estado Social e Democrático de Direito passa por um processo de fundamentalização dos direitos sociais, abrangendo os direitos econômicos, sociais e culturais (NOVAES, 2011).

São também analisados como direitos fundamentais os direitos positivos de caráter social, que determinam prestações positivas do Estado em favor da pessoa humana, não mais uma renúncia do Estado como na conjuntura do liberalismo econômico.

As relações de produção sofrem profundas alterações com a vinculação desses direitos sociais; a concepção do direito de propriedade é a mais afetada, pois segundo as novas exigências sociais ela perde seu caráter de poder absoluto, dando lugar a uma concepção de dignidade da pessoa humana, independentemente do grau de riqueza ou da posição social para ter direitos a voto, por exemplo. (SARLET, 2011)

Atualmente, a globalização possibilita uma nova leitura do Estado, pois, desnacionaliza o mercado, problemas econômicos, sociais e ecológicos surgem em escala mundial exigindo a utilização de mecanismos de ordem Internacional para colocar regras de comportamento e de solução de controvérsias fortalecendo as instituições de direito internacional. (SEN, 1999)

Reconhecer o meio ambiente como fator essencial à vida e à sobrevivência do planeta repousa na ruptura de um modelo de sociedade notadamente industrial com vistas exclusivamente na apropriação e exploração dos bens da natureza.

Em síntese, o modelo de desenvolvimento econômico atual e os avanços tecnológicos na comunidade internacional contribuíram profundamente nas relações econômicas-sociais da sociedade, tanto quanto aos valores sociais como ambientais (COUTINHO, 2017).

A partir de um aspecto diacrônico da relação do homem com o meio ambiente observa-se que os direitos de primeira geração enfatizam os direitos individuais civis e políticos, enquanto os direitos de segunda geração identificam-se com os direitos sociais econômicos e culturais. Já os direitos de terceira geração concretizam-se com os direitos difusos de titularidade coletiva, atribuídos genericamente a todas as informações sociais, especialmente, proteção do meio ambiente. (MACHADO, 2010)

A preocupação com um meio ambiente equilibrado, do qual depende a vida da humanidade no planeta, tem repercussão nas ciências sociais e jurídicas, e, segundo o jurista Norberto Bobbio, (1988) a norma jurídica deve ser respeitada por todos os indivíduos e subordinada as regras do direito. Desse modo, instrumentos jurídicos de intervenção do Estado devem ser realinhados para a promoção do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado.

Muitos juristas, entretanto, confiam que o nosso planeta ainda pode ser salvo da destruição humana, mas confirmam ao mesmo tempo, que a dogmática jurídica tradicional, parte do projeto sociocultural da modernidade, não prioriza a edição e análise de normas eficazes de proteção do meio ambiente.

Na sociedade da informação, da biogenética, da biotecnologia, um direito ambiental emergente, pós-moderno, deve revelar os mitos e ideologias do paradigma jurídico tradicional, enquanto sistema teórico dogmático fundamentado apenas na força regulatória do Estado, apresentando alternativas menos abstratas e mais comprometidas com práticas sustentáveis de defesa do meio ambiente.

Para que o Estado brasileiro possa ser idealizado como Estado Socioambiental é necessária uma mudança de paradigmas, especialmente, na proteção do meio ambiente. As antigas configurações e fusões econômicas devem estar em harmonia com os compromissos constitucionais com Estado de bem-estar social, como direito fundamental ao meio ambiente equilibrado. (SARLET, 2011)

A ideia básica do Estado Social pode ser resumida no sentido de um mínimo de garantias existenciais caso garantiria um mínimo de certos bens e serviços essenciais tais como assistência médica, moradia, educação e proteções trabalhistas.

Assim, o Estado passou a privilegiar normas que provocassem uma participação mais ativa dos cidadãos, com o aumento e o incentivo ao comprometimento com as regras jurídicas e as sanções positivas do Estado. (BOBBIO,1998).

Partindo-se da noção de sanção como consequência normativa ou efeito jurídico, a sanção positiva representa, substancialmente, um prêmio, ao passo que a sanção negativa vem identificada com a ideia de punição, sendo que tudo depende, em verdade da ideologia da norma.

Para Norberto Bobbio isso vem ao encontro do objetivo da tributação Ambiental que segundo o autor a “função de um ordenamento jurídico não é somente através da sanção negativa, mas também, adequar os comportamentos de proteção em direção a certos objetivos determinados. (BOBBIO,1998, p .83)

Na perspectiva do filósofo político, a noção de sanção positiva é consequência normativa ou efeito jurídico, representa, substancialmente, um prêmio, ao passo que a sanção negativa vem identificada com a ideia de punição, sendo que tudo depende, em verdade, da ideologia da norma.

Portanto, o Direito deve dirigir-se na hipótese da liberdade do cidadão, e não, da sua coação. A Liberdade essa entendida no próprio sentido Kelsiano da palavra, de responsável por suas ações que segundo o autor:

é este o verdadeiro significado da ideia de que o homem, como sujeito de uma ordem moral ou jurídica, é livre. E dizer que um homem sujeito a uma ordem moral ou jurídica é livre significa que ele é o ponto terminal de uma imputação apenas possível com base nessa ordem normativa. [...] somente porque o homem é livre é que podemos fazer responsável pela sua conduta, é que ele pode ser recompensado pelo seu mérito, é que se pode esperar dele que faça penitência pelos seus pecados , é que podemos punir pelo seu crime (KELSEN, 2002. p. 103-104)

De acordo com Novaes, (2011) no plano dos direitos e liberdades fundamentais, verifica-se um processo de fundamentalização dos direitos sociais, abrangendo os direitos econômicos, sociais, culturais e ambientais, que determinam prestações positivas do Estado em favor da pessoa humana, não mais uma renúncia do Estado como na conjuntura do liberalismo econômico (NOVAES,2011).

Para Pontes de Miranda, a regra jurídica prevê um suporte fático e quando desrespeitada, incide sobre ela, a sanção. Importante lembrar que a lei é um ente positivo enquanto a norma é um ser lógico sendo que, a norma decorre de um conjunto de leis e essas devem ser cumpridas.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco, o “*supercumprimento da lei*” é intitulado como sanção positiva, ocasião em que o agente agirá licitamente, mas se, além de agir licitamente,

realizar uma conduta mais desejável pelo ordenamento, o próprio ordenamento atribui uma consequência positiva que é a figura do prêmio, da chamada sanção premial (GRECO,1998, p.54).

Logo, se depreende que o Direito Premial, ou seja, o Direito em sua função promocional, é método valioso nas mãos do Estado com vistas à indução do comportamento positivo dos administrados, atuando no plano psicológico, encorajando-os a com ele colaborarem na execução das políticas públicas necessárias. (YOSHIDA, 2005)

1.1 A Crise Ambiental e Sociedade do risco: análise a partir do desenvolvimento sustentável

A exploração indiscriminada da natureza ao longo dos milhares de anos resultou nos processos de exaustão dos recursos naturais. Portanto, se não mudarmos nossa postura quanto aos mecanismos de proteção da natureza, logo chegaremos à exaustão e finitude desses recursos, tão indispensáveis a sobrevivência da humanidade na terra.

Vive-se um Estado de crise ambiental em decorrência da exaustão dos recursos naturais provocados pelo modelo de desenvolvimento econômico e industrial, seja ele capitalista ou socialista. (LEFF,2001)

A explosão demográfica e o modelo de desenvolvimento econômico predatório contribuem também para o aumento da crise ambiental e do risco, que aparece como uma questão inescapável à perspectiva da sustentabilidade.

Enrique Leff, explica que a crise ambiental pode ser definida pelo binômio população-recurso, inclusive, pelo avanço da pobreza nos grandes centros urbanos e na má qualidade de vida população. (LEFF, 2003)

Conforme o autor, a crise ambiental presente em nossos dias, interfere tanto no crescimento econômico quanto à sobrevivência humana, principalmente, quando o Estado não planeja e nem administra inteligentemente seus recursos naturais (MILARÉ, 2011).

De fato, estamos vivendo atualmente um grande colapso ambiental, que põe em risco a extinção da humanidade frente as transformações já irreversíveis ocasionadas pelas atividades predatórias, irresponsáveis e despreocupadas com a proteção do meio ambiente.

A falta de um plano global de proteção da natureza, contribui para o aumento da crise ambiental mundial, que está fundamentada no padrão econômico que promove desigualdade social e degrada os espaços territoriais sem dar importância aos riscos à biodiversidade e ao aquecimento global.

Dessa forma, não estimula práticas sustentáveis de desenvolvimento, haja vista a natureza difusa da qualidade ambiental e que deve atingir a todos indistintamente (FIGUEIREDO, 2013, p. 64).

O mundo vem sofrendo com a crise ambiental e os efeitos desse colapso pode ser notado pelos altos índices de poluição, redução da fauna e flora, aumento dos resíduos sólidos e líquidos, gases de efeito estufa. Por isso, todo esforço se justifica em prol do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado. (BUCCI, 2006, p.44).

O aumento da população e em desequilíbrio com o desenvolvimento econômico poderá interferir na dinâmica demográfica e na defesa do meio ambiente. Portanto, a tributação Ambiental terá um papel importante na salvaguarda da natureza.

Igualmente, observou-se que, o modelo de desenvolvimento econômico orientado no lucro a qualquer custo e na concepção liberal da propriedade privada são as principais causas da atual crise ambiental no planeta, especialmente, pelas práticas predatórias e indiscriminadas do uso da natureza para fins econômicos que poderão trazer consequências catastróficas para o meio ambiente e a espécie humana (LEFF, 2003).

E o lucro, aqui, sob o ponto de vista ambiental, representa o resultado da associação do capital investido, da mão de obra produtora e da matéria prima, esta, encontrada na natureza e ameaçada constantemente (BENJAMIN, 2003).

Segundo Boaventura Santos (2005, p. 296)

de todos os problemas enfrentados pelo sistema mundial, a degradação ambiental é talvez o mais intrinsecamente transnacional e, portanto, aquele que consoante o modo como for enfrentado, tanto pode redundar num conflito global entre o Norte e o Sul, como pode ser plataforma para um exercício de solidariedade transnacional e intergeracional.

É nesse momento que ocorre a universalização da gravidade da degradação ambiental, fator preocupante à segurança da vida humana no planeta.

A partir da declaração de Estocolmo (1972) instituiu-se que

o homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute das condições de vida adequada em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras. (COMPARATO, 1999, p.56)

A exploração dos recursos naturais e o correspondente estado de degradação do meio ambiente é resultado de um modelo de desenvolvimento econômico que não prioriza práticas sustentáveis de manejo dos recursos naturais quanto aos riscos ambientais. (MILARÉ, 2011)

Conforme o autor, a crise ambiental presente em nossos dias, interfere tanto no crescimento econômico quanto à sobrevivência humana, principalmente, quando o Estado não planeja e nem administra inteligentemente seus recursos naturais.

Os riscos socioecológicos da contemporaneidade são característicos, na medida em que, sendo provenientes do próprio desenvolvimento tecnológico e econômico, e originários da engenharia nuclear, química, ambiental e genética, são de difícil identificação no tempo e no espaço, atingindo escala global. (BECK, 1998, p.49)

Em razão da evolução da racionalidade sociojurídica em face do ambiente, tem-se que a sociedade contemporânea, principalmente, ante as exigências de ordem econômica, coexiste com inúmeros riscos de diferentes origens, sobretudo de natureza ambiental.

Vive-se numa sociedade de risco outrora acostumada com a previsibilidade da situação sociais, políticas e ecológicas e que convive agora com a insegurança constante de novas ameaças às quais a ciência não tem condições de prever integralmente ações são cobradas insistentemente de um Estado quem não dá conta de resolvê-las. (GIDDENS, 1990)

Logo, as consequências da degradação ambiental são resultantes da maneira pela qual a sociedade se organiza em resposta ao risco, principalmente, no mundo em que se busca o novo e ignora conceitos como sustentabilidade. (BECK, 2001, p.73)

O autor ressalta que vivemos em uma “sociedade de risco” que, mesmo produzindo avanço tecnológico e desenvolvendo o bem-estar individual, ameaça constantemente os cidadãos com riscos, diretos e indiretos derivados de técnicas utilizadas na indústria, na agricultura, na ciência e que podem provocar danos globais irreparáveis para toda a comunidade e obrigando o Estado a assumir novas funções de inspeção e vigilância. (BECK, 2001, p.65)

Além disso, essas economias não se pautaram pelo compromisso de proporcionar bem-estar social a toda coletividade pois, apesar dos benefícios trazidos pelos avanços tecnológicos, provocaram, paralelamente, uma exacerbada e irreversível destruição da natureza superando os sistemas de segurança.

Nas palavras de Heline Silvini Ferreira que:

Evidencia-se, pois, um Estado de insegurança e mal-estar social, onde, de um lado, encontram-se aqueles que procuram mascarar a nova realidade através de mecanismos que favoreçam e perpetuam um sistema em crise e, de outro, buscam explicações e respostas para os estados de perigo e incerteza aos quais, com intensidade diversas, são expostas. (FERREIRA, 2004, p.164).

Os problemas são conhecidos e admite-se a falibilidade da proteção ambiental, já que reconhece a tutela jurídica adequada e eficaz que possa assegurar ações racionais por parte do Estado e da coletividade, mas, não o faz eficientemente. (LEFF, 2003)

O poder de defender o meio ambiente não está entregue somente ao controle do poder público ou à sociedade, mas também de cada indivíduo, tendo em vista que na condição de cidadão e detentor de direito a um meio ambiente equilibrado, tem dever constitucional de proteção, frente aos riscos conhecidos e desconhecidos (MEDEIROS, 2004, p.86).

Concebe Ayala Leite, que a ideia de uma sociedade qualificada pelo risco adere a uma leitura social de um ambiente (espaço) onde somos obrigados a lidar cotidianamente com ameaça conhecida da catástrofe, de situações de perigo, de seus responsáveis e dos problemas, sem que, no entanto, sejamos capazes de tomar qualquer medida capaz de diminuir ou eliminar essa negativa probabilidade (LEITE, 2002, p.36-37).

Por sua vez, se faz necessário que todos se comprometam a proteger o meio ambiente, principalmente, no modelo de sociedade que busca o lucro acentuado e de grande risco para alcançá-lo.

O meio ambiente é bem de uso comum do povo e a constitucionalização do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado estabelece uma nova ética na qual a utilização dos recursos naturais supera a prevalente conotação economicista individualista da modernidade para abranger ópticas difusa e transgeracional.

Cabe expor a fala de Milaré (2001, p.235) “cria-se para o Poder Público um dever constitucional, geral e positivo, representado por verdadeiras obrigações de fazer, vale dizer, de zelar pela defesa (defender) e preservação (preservar) do meio ambiente”.

O direito fundamental a um meio ambiente equilibrado, como elemento essencial à vida harmoniza-se com outros direitos fundamentais como o direito à vida, à saúde, à liberdade e que estão colados aos princípios da dignidade da pessoa humana e da solidariedade. (SARLET, 2011)

Este princípio é estruturante aos demais princípios, especialmente, com afirmação de cidadania ecológica que serviu, também, de inspiração de dois dos maiores marcos históricos mundiais da proteção do meio ambiente, apontando a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente, realizada em Estocolmo, no ano de 1972 e o Relatório Brundtland, de 1987, documento intitulado *Nosso Futuro Comum*.

Não se pode esquecer, que a Declaração de Estocolmo, traz especificamente no Princípio 24, a imprescindibilidade da união de todos os países, ricos e pobres, grandes e pequenos, a salvaguardar o meio ambiente⁴. (ONU, 1972)

Além disso, estes países devem se manter com o espírito de cooperação e solidariedade a fim de colocar em pé de igualdade as questões internacionais relativas a proteção do meio ambiente.

Visto que, é indispensável que os Estados cooperem para a salvaguarda do meio ambiente, a fim de evitar os efeitos prejudiciais dos acordos multilaterais ou bilaterais, respeitando a soberania e os interesses de todos os Estados (DERANI,2001).

Outro destaque importante foi a forma com que a Declaração do Rio abordou o tema do Meio Ambiente, exclusivamente, no princípio 7 que trata dos deveres do Estado em cooperar e manter o espírito de parceria global na proteção da natureza.

Os países desenvolvidos devem reconhecer a responsabilidade que lhes cabe na busca do desenvolvimento sustentável do planeta, tendo em vista, as pressões exercidas por suas sociedades e atividades sobre o meio ambiente global e das tecnologias e recursos financeiros que controlam (JONAS, 2007).

Hans Jonas, propõe uma ética da responsabilidade para o enfrentamento do problema ecológico. De acordo com o autor, o princípio da responsabilidade deve ser aplicado como o caminho fundamental de decisões que almejem garantir um futuro ecologicamente digno às gerações futuras.

O modelo de civilização atual, a maneira como nos relacionamos com a natureza, inclusive, pela dependência tecnológica e econômica crescente, condiciona o presente e ameaça o futuro da humanidade.

Portanto, a existência do direito ao meio ambiente equilibrado positivado na Carta magna de 1988, pressupõe a obediência aos objetivos fundamentais claramente dispostos no art. 3º e alguns fundamentos específicos estabelecidos no art. 1º da Constituição Federal.(FIORILLO, 2012). Segundo o autor, o direito ao meio ambiente equilibrado surge como um novo direito do homem, especialmente, contagiado no princípio da solidariedade.

O meio ambiente é considerado como um direito de terceira dimensão, pois aparece com o avanço da tecnologia e ao mesmo tempo se apresenta como resposta à degradação do meio ambiente e direitos fundamentais frente o uso de determinadas tecnologias (ALEXY, 2014).

⁴ Declaração de Estocolmo, Princípios 7 e 24.

No entanto, os paradigmas de liberdade e igualdade não deram conta das profundas desigualdades provocadas pelo Estado Liberal, que passou a perder força e a dar lugar, principalmente, depois da Segunda Guerra Mundial, ao Chamado Estado Social, Estado de Bem-Estar ou Estado providência (DI PIETRO, 1999).

Assim, o art. 225, caput, da CF ordena o dever de solidariedade entre os Poderes Públicos e a coletividade a fim de defender e proteger o meio ambiente para as presentes e futuras gerações, apontando que o dever de solidariedade interessa não apenas o Estado, mas também os particulares, especialmente quanto a proteção a dignidade da pessoa humana. (BARZOTTO, 2014, p.36)

O princípio da solidariedade está exibido no Preâmbulo da Constituição Federal de 1988, que coloca a sociedade fraterna como valor supremo. Por seu lado, o artigo 3º, inciso I, da CF, consagra-o como objetivo da República Federativa do Brasil (ARAGÃO, 2013).

O princípio da solidariedade é símbolo do Estado Socioambiental. Segundo Sarlet e Fenstersifer este princípio surge como mais uma prova histórica de realização da concepção da modernidade, não conquistado com os princípios da liberdade e igualdade, limites normativos do Estado Liberal e do Estado Social. (SARLET, 2011)

Por isso, a Carta Magna estruturou seu texto de forma a tutelar os valores sociais e ambientais reconhecendo-lhes características próprias, desvinculadas do instituto da posse e da propriedade, consagrando uma nova concepção de direitos, que na maioria das vezes ultrapassam a tradicional ideia dos direitos ortodoxos: os chamados direitos difusos⁵.

Sendo de titularidade coletiva ou difusa os direitos de terceira dimensão, também conhecidos como direitos de solidariedade, apresentam-se como característica de proteção coletiva do homem e do meio ambiente.

Como já foi dito, os direitos fundamentais de terceira dimensão, caracterizam-se como direitos de titularidade transindividual (coletiva e difusa) e destacam por serem direitos destinados a proteção de indivíduos (povo, nação) e não, em princípio, da figura do homem-indivíduo. Veja-se:

Os direitos fundamentais de terceira dimensão, também denominados de direitos de fraternidade ou de solidariedade, trazem como nota distintiva o fato de se de prenderem, em princípio, da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se a proteção de grupos humanos (povo, nação), e caracterizando-se consequentemente, como direitos de titularidade transindividual (coletiva ou difusa) (SARLET, 2012, p.262)

⁵ Os direitos difusos apresentam-se como um direito transindividual, tendo um objeto indivisível, titularidade indeterminada e interligada por circunstância de fato. Como bem ensina Rodolfo de Camargo Mancuso, são “os interesses que deparam a esfera de atuação dos indivíduos isoladamente considerados, para surpreendê-los em sua dimensão coletiva”

Por outro lado, a Constituição Federal de 1988 assume a dimensão prestadora chamando a si a proteção dos indivíduos através da atuação do Estado, realizada, sobretudo, através da função administrativa, assumindo os compromissos de proteção do meio ambiente equilibrado, caracterizando o estado contemporâneo como um Estado Ambiental ou Estado Socioambiental.

A criação do Estado Social impunha políticas intervencionistas e assegurava direitos sociais e humanos frente as contradições políticas e de desigualdade social. (BONAVIDES, 2002).

A partir do conceito dos direitos de terceira dimensão surge o Estado Socioambiental, cujo objetivo é proporcionar os direitos sociais, caracterizados como de segunda dimensão, e os direitos ambientais, pertencentes aos direitos de terceira dimensão, cujo dever principal é proteger e preservar o equilíbrio ambiental e recuperar a qualidade de vida em um ecossistema equilibrado. (CANARIS,2004).

Quanto aos dispositivos ambientais e suas competências na Constituição de 1988, além do art.225. CF/88, a proteção do meio ambiente tem destaque no artigo 170 da Constituição federal de 1988. (BRASIL, 1988)

A introdução do meio ambiente está presente no rol dos princípios balizares da ordem econômica, afinal, é imprescindível que a livre concorrência e a defesa do meio ambiente estejam caminhando juntas, já que, a ordem econômica está voltada à justiça social, como rege a Constituição federal.

Logo, todas as atividades econômicas que causam impactos e de degradação ambiental deverão adaptar-se às regras ambientais em defesa do meio ambiente e as que não se adequarem devem ter punições severas, pois o patrimônio ecológico é um direito fundamental das presentes e futuras gerações. (DERANI, 2001)

1.2 Tributação ambiental e o direito fundamental ao meio ambiente equilibrado

O grande paradigma da sociedade atual é como desenvolver economicamente sem que colocar em risco o patrimônio ecológico da nação. Se continuarmos com o modelo de desenvolvimento econômico, indiscriminado e fundado apenas no lucro a todo o custo, a natureza corre sérios riscos de entrar em processo de exaurimento dos recursos naturais.

Assim, um dos principais dilemas dos países periféricos é compatibilizar desenvolvimento econômico e defesa do meio ambiente para salvaguardar “ bens de interesse comum a todos os habitantes do País”

A Constituição Federal elevou o meio ambiente a posição de valor constitucional, pois além de inserir um capítulo específico (CF. art. 225 e ss) para a sua proteção, também incluiu a sua defesa entre os objetivos de ordem econômica e financeira (CF. art. artigo 170, VII). (BRASIL, 1988)

Portanto, com a chegada do Estado regulador o direito ambiental adquire autonomia científica e se inicia processo de jurisdicionalização e publicização dos entes da natureza.

Surge com o direito ambiental um novo no campo jurídico com novos institutos e dispositivos processuais, também tipos penais, e, em especial, algumas determinações administrativas entre os quais podemos destacar: o inquérito civil e ação civil pública, os crimes contra a administração ambiental, as unidades de conservação. (BENJAMIN, 2003)

Mesmo que o modelo de desenvolvimento econômico atual seja sustentado pelo consumo crescente e contínuo dos recursos naturais, adicionado aos esforços dos Estados em adotar políticas neoliberais, inclusive, com o direito de explorar seu ecossistema e alavancar suas economias, essas medidas não foram suficientes para diminuir a distância que os separa dos países ricos. (SEN, 1999)

Logo, para chegarmos a um modelo de consumo que assegure a proteção do meio ambiente e fomenta o desenvolvimento econômico sustentável, só será possível, a partir da percepção crítica de preservação ecológica (LEFF, 2003).

Deste modo, a sustentabilidade surge como urgência de restabelecer o lugar da natureza na teoria econômica e nas práticas do desenvolvimento econômico, internalizando condições ecológicas da produção que garantam a sobrevivência da humanidade. (LAFER, 1997, p.44).

A sustentabilidade, contudo, requer condutas e ações políticas específicas e objetivas ao que se somam aos diálogos também concretos de interpretação e releitura. Assim, somente uma intervenção ativa do Estado no campo da sustentabilidade será capaz de fazer surgir correções na ordem social e ambiental. (LEFF, 2003)

No texto da Constituição Federal de 1988 podem-se retirar vários princípios fundamentais de Direito Ambiental que mencionam estreita relação com os direitos humanos e das futuras gerações ao meio ambiente equilibrado. (DALARI, 1998)

O desenvolvimento sustentável, princípio fundamental tão almejado do Direito Ambiental, confirma a necessidade urgente de modificar as ações humanas predatórias em sustentáveis para as presentes e futuras gerações. (DERANI, 2001)

Nas palavras da autora o panorama de constantes degradações ambientais, especialmente, em razão da preocupação crescente com a escassez dos recursos naturais, tão indispensáveis para uma qualidade de vida e a própria sobrevivência humana, coloca os seres

humanos perante um desafio sem precedentes na história, qual seja, conciliar o desenvolvimento econômico com a preservação do meio ambiente.

Igualmente, para preservação do meio ambiente e de desenvolvimento socioeconômico sustentável urge uma análise integrada dos processos econômicos, culturais, sociais e políticos do Estado no que tange a questão ambiental, bem como poder utilizar a tributação ambiental como instrumento de proteção ambiental.

Sob a ótica da sustentabilidade aparece o direito ambiental como instrumento integrador das funções de legislar, julgar e gerenciar do Estado Democrático de Direito e que este fundamento está vinculado ao princípio da dignidade humana, à soberania, à cidadania e aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. (FIORILLO, 2009).

A pessoa humana é a verdadeira razão de ser do direito ambiental, logo, a existência de um direito ao meio ambiente equilibrado pressupõe, inicialmente, a obediência a esse fundamento.

O conceito de desenvolvimento sustentável abrange várias áreas e interdisciplinar, assentando essencialmente num ponto de equilíbrio entre o crescimento econômico, equidade social e a proteção do meio ambiente.

A discussão a respeito do desenvolvimento sustentável cresce com a assinatura da Agenda 21 e da Convenção sobre Mudanças Climáticas. Em meados de 1997 foi assinado o Protocolo de Kioto designando critérios e escopos de diminuição do efeito estufa, com previsão, inclusive, de uso de estruturas de mercado para alcançar esta redução. (SIRVINKAS, 2011).

A preocupação mundial com o meio ambiente vem ocorrendo em grande escala nas últimas décadas, especialmente, para a implantação de políticas públicas ambientais sustentáveis.

Os esforços da maioria das nações, em assegurar a proteção do meio ambiente, resultou em uma legislação ambiental relevante e de âmbito internacional, surtindo efeitos, principalmente, no comércio mundial (YOUNG, 2010).

O Relatório Brundtland consagrou o desenvolvimento sustentável como sendo aquele que supre as necessidades do presente sem comprometer as necessidades das gerações futuras. (INSTITUTO ECOBRASIL, 1983)

Sobre o termo “Desenvolvimento Sustentável”

o desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades da geração atual, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades, significa possibilitar que as pessoas, agora e no futuro, atinjam um nível satisfatório de desenvolvimento social e econômico e de realização humana e cultural,

fazendo, ao mesmo tempo, um uso razoável dos recursos da terra e preservando espécies e habitats naturais. (RELATÓRIO DE BRUNDTLAND, 1987)

Para Milaré, (2013, p.59) o desenvolvimento sustentável pode ser definido como:

Um processo criativo de transformação do meio com ajuda de técnicas ecologicamente prudentes, concebidas em função das potencialidades deste meio, impedindo o desperdício inconsiderado dos recursos e cuidando para que estes sejam empregados na satisfação de todos os membros da sociedade, dada a diversidade dos meios naturais e dos contextos culturais.

Portanto, a sustentabilidade necessita de condutas e ações políticas específicas e objetivas que possa combater o uso indiscriminado dos recursos naturais e ao mesmo tempo incentivar aqueles que protegem o meio ambiente.

Essa composição foi realizada por conta do art. 225 da Carta Magna, que nos conferiu os fundamentos básicos para a compreensão do instituto.

Dispõe seu caput.

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente 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)

Ao nos referirmos ao princípio do ambiente ecologicamente equilibrado como direito fundamental da pessoa humana Milaré (2001) reforça o caráter fundamental intimamente atrelado à existência humana, e mais, a existência com dignidade e que segundo o autor:

O reconhecimento do direito a um meio ambiente ecologicamente sadio configura-se, na verdade, como extensão do direito à vida, quer sob o enfoque da própria existência física e saúde dos seres humanos, quer quanto ao aspecto da dignidade desta existência a qualidade de vida que faz com que valha a pena viver. (MILARÉ, 2001, p.112)

Urge a harmonização entre o desenvolvimento econômico e exploração do meio ambiente, pois, sem essas medidas, estaria comprometendo a manutenção da vida humana.

Explica Derani (2001, p. 241) que:

Uma vez que o desenvolvimento econômico previsto pela norma constitucional deve incluir o uso sustentável dos recursos naturais (corolário do princípio da defesa do meio ambiente, art. 170, VI; bem como, de dedutível da norma expressa no art. 225, IV), é impossível propugnar-se por uma política unicamente monetarista sem se colidir com os princípios constitucionais, em especial os que regem a ordem econômica e os que dispõem sobre a defesa do meio ambiente.

Conforme as palavras da autora a Constituição defende uma ordem econômica conjugada com a proteção do meio ambiente, de modo que um valor não prevaleça sobre o outro.

Dessa forma, o desenvolvimento econômico brasileiro deve conciliar o incremento da atividade econômica com uma política de utilização sustentável dos recursos naturais, com vistas a uma melhor qualidade e não, a um mero aumento do poder de consumo.

Este princípio é estruturante e inspirador aos demais princípios com afirmação de cidadania ecológica e a Constituição Federal de 1988 assumiu um compromisso com o desenvolvimento sustentável a partir do seu art. 225, o qual assegura o direito ao meio ambiente equilibrado.

Nota-se que a Constituição Federal reforça a ideia de “função social da atividade econômica” ao situar os fundamentos da República (art. 1º, I, II, III, IV), os objetivos fundamentais (Art. 3º) e os princípios gerais da atividade econômica (art. 170, caput, II, III, IV e VII), garantindo principalmente, a livre iniciativa, a livre concorrência e a propriedade privada.

Mas, por outro lado, marcando que a atividade econômica deve promover a existência digna da pessoa humana, a redução das desigualdades regionais e sociais e promoção da justiça social.

Convencer os empreendedores da iniciativa privada a estabelecerem práticas sustentáveis no desempenho de suas atividades econômicas, não é tarefa fácil, principalmente, pelas práticas passadas de desrespeito ao meio ambiente.

Logo, a Constituição Brasileira, traz no art. 170, mecanismos para que o exercício das atividades econômicas ocorra em sintonia com os princípios condutores da ordem econômica em atendimento a função social da empresa. (COUTINHO, 2018).

Nesse sentido, o art. 170 da Constituição federal dispõe a respeito dos compromissos com os ideais do liberalismo econômico a partir do momento em que delimita a atividade do estado na atividade econômica, permitindo apenas nas situações expressamente determinadas na constituição ou quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo

A liberdade econômica não se apresenta como direito fundamental absoluto, mas como direito constitucionalmente assegurado, estando, sobretudo, condicionado aos princípios e valores da ordem econômica que a CF/88 prescreve que 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 e defesa do meio ambiente.” (BRASIL, 1988)

Logo, a interferência econômica, tecnológica e cultural advindas do crescimento populacional induz a superexploração da natureza, o superconsumo de recursos limitados e os processos de degradação do meio ambiente. Resta destacar que o fenômeno financeiro é complexo, tendo em vista, que apresenta aspectos de ordem social, política, econômica e jurídica. (LEFF, 2001).

Assim, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV), a saber, a econômica capitalista que visa a obtenção do lucro estará sempre presente nas relações jurídicas ambientais balizada pelos valores maiores e superiores da dignidade da pessoa humana o que significa harmonizar a Ordem Econômica com defesa do meio ambiente. (art. 170, VI) da Constituição Federal. (BRASIL, 1988)

Depreende-se do art.170 da Constituição Federal que a defesa do meio ambiente foi elevada a condição e princípio da Ordem Econômica e principalmente na valorização do trabalho humano e que inibe práticas abusivas à pessoa humana.

Portanto, deve basear-se também nos princípios da livre iniciativa, na justiça social e na defesa do meio ambiente a fim de evitar a degradação dos recursos naturais e consequentemente, evitar os riscos de novas catástrofes ambientais no Brasil, como ocorrido nos Municípios de Mariana⁶ e Brumadinho⁷, em Minas Gerais⁸.

Fiorillo (2011) chama atenção que o princípio não visa impedir o desenvolvimento econômico, mas que deve lançar mão de instrumentos para que as atividades econômicas sejam desenvolvidas com a menor degradação ambiental possível e sob o menor risco e ainda responsabilizar àqueles que degradam o meio a ambiente.

Além de novos princípios como da prevenção, precaução, da cooperação, do desenvolvimento sustentável, e do poluidor pagador, o que vai promover uma verdadeira revolução no modelo jurídico cunhado pelo estado liberal marcadamente individualista e patrimonialista. (FIORILLO, 2011)

⁶ A barragem de rejeitos de Fundão, em Mariana- MG, de propriedade da Samarco – mineradora brasileira é considerado o maior desastre ambiental da história do país. Com o rompimento da barragem um volume de 43,7 milhões de metros cúbicos de rejeitos de mineração atingiu 230 municípios e causando a morte de 19 pessoas. A lama percorreu um total de 663 quilômetros até chegar no mar, no estado do Espírito Santo.

⁷ Já no caso de Brumadinho, também no estado de Minas Gerais, a barragem pertencente a mineradora multinacional brasileira Vale S.A rompeu despejando uma quantidade menor de rejeitos em comparação ao de Mariana, mas seus impactos sociais e ambientais foram tão grandes quanto. A lama, que continha ferro, sílica e água, atingiu o rio Paraopeba, o que acabou por afetar, de maneira negativa, a qualidade da água. Até o final de dezembro de 2021, foram contabilizadas 241 mortes e outras 21 pessoas que ainda seguem desaparecidas.

⁸ Barragem de rejeitos e os casos Mariana e Brumadinho. Disponível em: politize.com.br. Acesso em: 22 dez. 2021.

O direito é um instrumento para a obtenção de finalidades e objetivos que só podem ser alcançados mediante comportamento humanos. Daí ser difícil de conceber que as normas de estrutura também não sejam norma de conduta, já que disciplinam a conduta humana de criação de normas é por isso que dentre outras perspectivas, o direito é visto como um instrumento de regulação de condutas intersubjetivas (ATALIBA, 1997).

O Estado mediante a sua juridicização impõe aos destinatários comportamentos positivos, negativos ou permissivos, em vista de atender determinadas finalidades.

1.3 Extrafiscalidade tributária e a atividade Financeira do Estado Socioambiental

Ao analisar o Estado brasileiro contemporâneo, nota-se que esse se caracteriza como um autêntico Estado Socioambiental e Democrático de Direito, o qual possui como princípio nuclear o direito fundamental a vida digna, que só se efetiva em um ambiente equilibrado e saudável, cujas normas constitucionais impõem e vinculam a atuação administrativa.

Partindo-se da premissa que o Estado contemporâneo se caracteriza como um Estado Socioambiental e que precisa de receita para suprir custos públicos e investir em políticas públicas sociais e ambientais é possível afirmar que pode ser feito uso da tributação para arrecadar receita como instrumento de preservação ambiental. (SARLET, 2011)

Nesse trabalho temos o objetivo de comprovar que aos impostos brasileiros pode ser atribuído uma função extrafiscal ambiental, procedendo em impostos com dupla funcionalidade (fiscal e extrafiscal) e, de tal modo, além de desempenharem a função de arrecadação de receitas para prover os cofres públicos ainda servem de aparelhos econômicos e sociais em busca da manutenção e preservação ambiental (GRECO, 2004, p.59).

Analisar o tributo através da extrafiscalidade como uma estrutura apta a incentivar condutas ambientalmente almejadas pela sociedade. A tributação ambiental é um instrumento que através de um processo e incentivos e desincentivos aponta para a educação ambiental e o desenvolvimento sustentável. Explica o autor que no Estado Socioambiental o tributo não deve ser visto somente como instrumento de arrecadação para o custeio de despesas do Estado, mas também, simultaneamente, como fonte de revolução social em defesa do meio ambiente. (DOMINGUES, 2007)

De fato, o Estado atual possui compromissos importantes com o liberalismo econômico. Ao mesmo tempo em que é um Estado garantidor dos valores liberais, possui também a função de Estado regulador e protetor. Além de garantir a liberdade de iniciativa econômica e de concorrência, também garante o respeito aos valores sociais e ambientais. (SILVA, 2015)

Assim, simultaneamente em que o Estado contemporâneo ampara uma economia de mercado, opera também como um Estado que projeta, guia e interfere na Economia através dos tributos.

No Estado Socioambiental, os direitos constitucionais, sejam eles liberais, sociais ou difusos o Direito Tributário adquire função inclusiva no cenário democrático.

Não há qualquer negativa ou rejeição aos direitos constitucionais, sejam eles liberais, sociais ou difusos, mas, busca-se dar uma maior ênfase para as ferramentas do Direito Tributário ligadas ao constitucionalismo social, o que se justifica diante do déficit de proteção do meio ambiente equilibrado.

Nas palavras de Greco (2004), a tributação deixa de ser vista sob a ótica do confronto entre contribuinte e fisco e passa a ser enxergado como mecanismo de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado.

Tudo isso para alcançar o bem-estar da sociedade, cujas aspirações e necessidades não se abreviam mais as suas obrigações individuais, mas também as da sociedade como um todo e as das gerações futuras, a procura de um meio ambiente equilibrado.

Todos os direitos têm custos, tanto diretos como indiretos, sendo os diretos para a realização dos direitos sociais e os custos indiretos são, como nos clássicos direitos e liberdades, na função dos custos do próprio Estado que tem custos deles mesmos.

O conceito de que o custo dos bens públicos deve ser tolerados por todos os contribuintes e não apenas por quem é destinatário, eis que todos os direitos têm por apoio meios financeiros públicos, motivo pelo qual devem ser financiados por impostos (NABIS, 2010).

Segundo Anderson Teixeira, a tributação é uma das formas de intervenção econômica por parte do Estado, talvez a principal delas, e, para a realização das promessas constitucionais, deve o Estado lançar mão de instrumentos que lhe permitam obter os recursos financeiros necessários para implementação das políticas públicas de defesa dos direitos fundamentais e para a própria subsistência do Estado (TEIXEIRA, 2011).

Assim, o Estado só poderá atender as necessidades básicas dos cidadãos e outras formas de organização social, através dos recursos advindo da tributação, destarte, afasta-se a ideia da gratuidade de todos os direitos e garantias expressos na Constituição Federal.

O ideário de liberdade e solidariedade são completados a partir do amadurecimento na sociedade e do reconhecimento do cidadão dos seus deveres para com o Estado e os tributos.

Nas palavras de Tocqueville (1951, p.175):

a reclamação de direitos e a sua realização não é suficiente; os cidadãos têm também deveres. Desse modo, o entendimento é que os direitos fundamentais jamais serão completos se não considerarem também seus deveres fundamentais correspondentes, os quais são imprescindíveis ao custeio desses direitos.

Importante destacar que o dever fundamental de pagar dos tributos versa sobre classe jurídica constitucional privativa e que integra a matéria dos direitos fundamentais da pessoa humana, sendo esta, livre e responsável e o Estado na busca de garantir direitos, como educação, saúde, gratuidade judiciária, precisa de aporte financeiro para a efetivação desses direitos, que é assegurado por sua carga tributária.

Apesar do sistema de produção brasileiro ser responsável pela criação de emprego, renda e oportunidades de crescimento econômico do país, muitos negócios poderiam ser mais bem aproveitados se tivéssemos uma política tributária mais adequada e justa e que pudesse atrair mais investimentos com ofertas de produtos e serviços, especialmente, a preços mais acessíveis para a população.

O fato é que o Brasil possui uma das mais elevadas cargas tributárias do planeta, em função disso, não são revertidas a população sob forma de bons serviços e melhoria da qualidade de vida. Além disso, a carga tributária do país é alta, mal distribuída e que acaba sendo um entrave para a promoção do desenvolvimento econômico do país e da proteção ambiental.

Segundo Folloni, o cenário da tributação brasileira é:

caótica e o custo que temos com ela é incompatível com o grau de pobreza crônica que passa, por exemplo, a grande maioria dos municípios brasileiros, que precisam recorrer aos governos estaduais e, principalmente, ficando expostos a relações políticas de poder para conseguir sobreviver é também incompatível com o grau de pobreza da grande maioria da população brasileira, que não consegue ainda receber, de seus governantes, condições razoáveis para se desenvolver com dignidade e autonomia. Entre os trinta países do mundo com maior carga tributária em relação ao PIB, o Brasil flutua em torno da décima segunda colocação, mas é o pior de todos no índice de Desenvolvimento humano, que leva em conta escolaridade, mortalidade e renda. Se, nesta conta, incluirmos o fator corrupção, tanto em simples desvio de recursos financeiros, quanto em formas ilegais de destinar legalmente os recursos para certos escolhidos, fenômeno tão presente no Brasil, a equação piora. Muitos contribuintes brasileiros optam deliberadamente por não pagar tributos, realizando as mais diversas engenharias financeiras, diante da correta percepção de que o dinheiro pago é elevado em relação ao benefício recebido e nem sempre vai para os bolsos que deveriam ir. Isso, de outro lado, obriga reforços no aparato fiscalizatório, que se encarece e precisa ser sustentado por mais tributos, e aumento na tributação, para que aqueles que pagam paguem, também, pelos que não pagam. (FOLLONI, 2012, p.11).

Se não mudarmos a concepção do direito tributário meramente como mecanismo de arrecadação e instrumento de proteção individual ao contribuinte, o Brasil continuará a ter um direito tributário que caminha na contramão do desenvolvimento sustentável.

Verifica-se que quanto maior a carga tributária menor é a capacidade de investimento em serviços básicos, na criação de uma política de desenvolvimento econômico sustentável e um sistema tributário que não onere a produção e o poder de compra da população.

Na verdade, esse modelo tributário desestimula o investimento na atividade produtiva, afetando sobremaneira, a competitividade de nossas empresas e o crescimento econômico do país.

Notadamente a cobrança de impostos é uma preocupação de todos nós brasileiros e o Brasil figura entre os países do mundo que mais cobra tributos e os que mais taxam a população pobre do país. (FOLLONI,2013)

Como apontado por Nabais (2021), a tributação consiste num dever fundamental, sendo o instrumento pelo qual o Estado moderno efetiva sua política tributária com função precípua de concretização dos direitos fundamentais.

Essa vinculação a política tributária se deve a mudança significativa no modelo de desenvolvimento econômico e social (LOBATO, 2005). Em suma, pode-se afirmar que o desenvolvimento sustentável é matéria intimamente relacionada a tributação e à qual o direito tributário pode e deve dar contribuição decisiva. (FOLLONI, 2013).

Já Becker (1998) afirma que o direito tributário é um mecanismo de verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social e que este deverá ser obra do humanismo e seu principal instrumento, a legislação integralmente rejuvenescida, simultaneamente, financiará a reconstrução da comunidade humanizada.

Pode-se afirmar então que o direito tributário está a serviço dos objetivos fundamentais do Brasil, dos quais se destaca o desenvolvimento sustentável e em especial a proteção do meio ambiente. (art. 3º, inc. III, e art. 22s, ambos da Constituição). Nesse contexto aponta o direito tributário ambiental como mecanismo de proteção ambiental tanto por meio de tributos fiscais quanto parafiscais e extrafiscais.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, as diversas acepções do vocábulo tributo tem sido alvo de diversos sentidos. Assim podemos encontrar a expressão tributo como quantia, como relação jurídica, como norma jurídica tributária, também como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo e como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo. Nessa presente pesquisa está sendo adotado o tributo como norma jurídica tributária. (CARVALHO, 2008)

É imperioso enumerar os tributos presentes no Direito Constitucional Tributário Brasileiro antes mesmo de se adentrar á corresponde classificação. De acordo com o art. 145 da Constituição Federal, os entes da federação, União, Estados-membros, Distrito Federal e

Municípios poderão instituir como tributos: os impostos, as taxas decorrentes do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial dos serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou posto a sua disposição e, por fim, a contribuição e melhoria⁹.

Referente ao sistema Tributário Nacional o art.149 caput da CF/88 estabelece que compete exclusivamente a União a intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e de relevante interesse nacional¹⁰.

Depreende-se, ainda nesse tópico, no caso de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, que empréstimos compulsórios poderão ser disponibilizados para atender despesas extraordinárias¹¹. (BRASIL,1988)

São mencionados todos esses tributos conforme determinação constitucional, sem se falar ainda das contribuições para o custeio de seguridade social, previstas no art. 195¹². Vale lembrar que para Alfredo Augusto Becker e Paulo de Barros Carvalho, o tributo terá sempre natureza ou de imposto ou de taxa. (BECKER, 2014)

De acordo com Geraldo Ataliba, os tributos podem ser classificados, conforme o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não, no desempenho de uma atividade estatal, em tributos vinculados e tributos não vinculados. Tributos vinculados são as taxas e contribuições (especiais) e tributos não vinculados são os impostos. (ATALIBA,2013)

Conforme previsto no art. 3º da Lei 5.712/66 – Código Tributário Nacional o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não

⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

¹⁰ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo

¹¹ Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

¹² Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998). **I** - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) **a**) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) **b**) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda constitucional nº 20, de 1998) **c**) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) **II** - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) **III** - sobre a receita de concursos de prognósticos.

constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Nas palavras de Luciano Amaro:

o tributo não pode atuar apenas como fonte de geração de receita para pagar contas do governo e estufar os cofres públicos, deve ser uma ferramenta que gera desenvolvimento econômico e que garanta um sistema tributário equilibrado, justo e eficiente e que assegure direitos fundamentais, o bem-estar social do cidadão e incentive estados e municípios a manterem o meio ambiente equilibrado mediante políticas públicas sustentáveis.(AMARO, 2015, p.139)

Na mesma linha, Adam Smith concebe a tributação como algo legítimo, sendo destinado o produto da arrecadação em benefício geral de toda a sociedade e que desse modo, seria justo, pois, que todas as despesas públicas fossem cobertas pela contribuição geral de toda a sociedade, contribuindo todos os seus membros, na medida do possível, em proporção com suas respectivas capacidades e disponibilidades (SMITH, 1987).

Assim sendo, passa a ser um Estado de parcerias tanto públicas como privadas impulsionando a economia e a iniciativa privada, mas sem perder o foco na defesa de valores sociais e ambientais. (COMPARATO, 1999).

Trata-se, antes de tudo, de um modelo de Estado concentrado na economia de mercado, que vem predominando nas relações comerciais das nações já há séculos e tem como foco a obtenção do lucro.

2 TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL AMBIENTAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DO ESTADO SOCIOAMBIENTAL

A capacidade contributiva deve ser observada sempre que possível no Brasil uma vez que autoriza a tributação a partir de presunções (ÁVILA, 2009). A CF/1988 sugere diferentes instrumentos para submeter a obrigação fiscal com os vetores da justa distribuição da renda e do patrimônio.

Todavia, conforme afirma Tipke (2012, p. 46), “o Brasil pertence, todavia, àquele grupo de países em que a Constituição e a realidade constitucional claramente divergem”

Da maneira que a CF/1988 prevê a capacidade contributiva, somente para os impostos, a compreensão do texto constitucional faz com que esta previsão afaste a possibilidade de inseri-la como pano de fundo dos demais tributos, como taxas, contribuições de melhoria e contribuições.

Segundo Domingues, (2014, p.112), embora esses tributos não se sujeitem ao princípio da capacidade contributiva, eles submetem-se ao princípio da igualdade, que tem previsão constitucional expressa para os impostos.

A capacidade contributiva constitui um dos princípios da justiça tributária que possibilita ao legislador a tributação da riqueza do cidadão de acordo com sua possibilidade econômica e assegurada pelos direitos fundamentais, para a tributação exercida sobre os direitos de propriedade e de livre exercício da profissão (TORRES, 2003, p.53)

Na visão de Grupenmacher (2004, p.89), só é aceitável que ocorra tributação sobre as revelações de capacidade contributiva do cidadão, de forma a proteger seus direitos fundamentais de acesso a bens de consumo para o seu sustento.

De acordo com Torres (2003, p.26-31), a decisão constitucional de não tributar determinada atividade consiste no respeito aos direitos humanos absolutos anteriores à própria Constituição.

O próprio direito fundamental à igualdade, em matéria tributária, baseia o conceito de uma das formas de enxergar a capacidade contributiva, que consiste no enquadramento como instrumento normativo.

Por sua vez, o sistema tributário do Brasil está entre os mais complexos e ineficientes do mundo. Os números referentes à quantidade de tempo necessário para o cálculo do imposto devido, os valores demandados em demandas tributárias e a demora em seus respectivos julgamentos, a quantidade de novas leis editadas diariamente e o embaraçado tema federativo, são alguns dados que distinguem nosso ordenamento tributário. (DOMINGUES, 2014)

Quando confrontada a outros países em desenvolvimento a carga tributária brasileira é uma das maiores do planeta (ao redor de 32% do produto interno bruto – PIB) é duradoura com a média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹³.

Todavia, tal ônus tributário se encontra bem acima da média para a América Latina (que se situa ao redor de 20% do PIB) e além do mais temos um sistema tributário complicado os quais uma empresa brasileira se defronta ao tentar pagar corretamente seus tributos (CARVALHO, 2016).

Tal complexidade é diretamente responsável por um volume de contencioso tributário que não tem paralelo no mundo. Em 2018, apenas na esfera administrativa federal, o contencioso tributário atingia o montante de R\$ 528 bilhões, correspondente a 11% do PIB (MESSIAS, 2014).

Por isso, a criação de uma legislação tributária que concentra e contempla formas modernas de tributação, mais simplificada e que permita maior eficiência do poder público na arrecadação de tributos se mostra importante no atual quadro da tributação em nosso país. (AFONSO; CASTRO, 2016)

Assim, o Estado, ao tributar, provoca a restrição de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, sobretudo, a propriedade e a liberdade. Tomando como exemplo, o imposto sobre a propriedade predial territorial e urbana – IPTU, onde todos os anos, os municípios arrecadam, por intermédio da tributação, a fatia da propriedade dos contribuintes.

Se analisarmos a interferência dos impostos no consumo dos contribuintes, ainda é mais sutil. Ao compor o preço dos tributos, a tributação interfere na escolha do consumidor, destinatário final da carga tributária.

Quando ela faz isso, pode tanto estimular o consumo de determinado produto como restringir ou inviabilizar o consumo de outro. Portanto, a escolha (liberdade) do consumidor pode a ser Limitada.

2.1 Tributação Ambiental

Assim, ao utilizar a tributação, em especial, a tributação ambiental como instrumento de proteção ambiental, todos contribuirão, essencialmente, no ponto de equilíbrio entre o crescimento econômico, equidade social e a proteção do meio ambiente. (ATALIBA,2013)

¹³ OCDE, 2018, p.29.

Como já foi dito anteriormente, o meio ambiente como fator essencial à vida e à sobrevivência do planeta repousa na ruptura de um modelo de sociedade notadamente industrial com vistas exclusivamente na apropriação e exploração dos bens da natureza.

Logo, urge a harmonização entre o desenvolvimento econômico e exploração do meio ambiente, pois, sem essas medidas, estaria comprometendo a manutenção da vida humana.

Explica Cristiane Derani (2001, p. 243):

Uma vez que o desenvolvimento econômico previsto pela norma constitucional deve incluir o uso sustentável dos recursos naturais (corolário do princípio da defesa do meio ambiente, art. 170, VI; bem como, de dedutível da norma expressa no art. 225, IV), é impossível propugnar-se por uma política unicamente monetarista sem se colidir com os princípios constitucionais, em especial os que regem a ordem econômica e os que dispõem sobre a defesa do meio ambiente.

Conforme as palavras da autora a Constituição defende uma ordem econômica conjugada com a proteção do meio ambiente, de modo que um valor não prevaleça sobre o outro.

Dessa forma o desenvolvimento econômico brasileiro deve conciliar o incremento da atividade econômica com uma política tributária de utilização sustentável dos recursos naturais, com vistas a uma melhor qualidade e não, a um mero aumento do poder de consumo e de arrecadação.

Porém, não se pode perder de vista que a Constituição federal de 1988, assumiu um compromisso com o desenvolvimento sustentável a partir do seu art. 225, o qual assegura o direito ao meio ambiente equilibrado. Essa vinculação a política tributária se deve a mudança significativa no modelo de desenvolvimento econômico e social (LOBATO, 2005).

Por isso se afirma que o desenvolvimento sustentável é matéria intimamente relacionada a tributação e à qual o direito tributário pode e deve dar contribuição decisiva (FOLLONI, 2013).

Já Becker (2013, p. 56) via no direito tributário um mecanismo de revolução social:

A verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social deverá ser obra do humanismo e seu principal instrumento, a legislação integralmente rejuvenescida. E nesta obra revolucionária a tarefa fundamental é atribuída ao Direito Tributário. (sic). A nova legislação tributária, pelo impacto dos tributos, destruirá a velha ordem socioeconômica e, simultaneamente, financiará a reconstrução da comunidade humanizada. Aos demais ramos do direito cabem a tarefa de disciplinar a reconstrução.

No Brasil é recorrente a afirmação de que a carga tributária do país é alta, mal distribuída e que acaba sendo um entrave para a promoção do desenvolvimento. Verifica-se que quanto

maior a carga tributária menor é a capacidade de investimento em serviços básicos, na criação de uma política de desenvolvimento sustentável e um sistema tributário que não onere a produção e o poder de compra da população. (ÁVILA, 2009)

Segundo o autor, notadamente a cobrança de impostos é uma preocupação de todos nós brasileiros e o Brasil figura entre os países do mundo que mais cobra tributos e os que mais taxam a população pobre do país. Isso acontece porque a carga tributária brasileira está dirigida nos impostos indiretos, que incidem em taxas sobre o consumo inseridas nos preços de toda e qualquer mercadoria.

A expressão capacidade contributiva é ambígua. Ao mesmo tempo ela pode representar o pressuposto à tributação, qual seja, a arrecadação, já na tributação extrafiscal, a finalidade é a proteção ambiental e a intervenção no domínio econômico. (OLIVEIRA, 2010)

Diz-se que a capacidade contributiva é pressuposto à tributação, uma vez que, quem manifesta a riqueza deve contribuir com as despesas Estatais. logo, tem conexão, com o princípio da solidariedade, pois se o Estado se abastece de recursos preponderantemente tributários, quem tem maior aptidão para contribuir deve sofrer maior tributação (ÁVILA, 2009).

Esse raciocínio funciona bem na tributação fiscal. Nesse caso, tratando-se de tributo cuja função é prioritariamente arrecadatória, sua existência no sistema tributário nacional se justifica exatamente na capacidade contributiva. (OLIVEIRA,2010)

Isso, porque o Estado precisa de dinheiro para desempenhar suas competências constitucionais e aplicá-las em políticas públicas sociais e contribui para tanto aquele que manifesta a riqueza. Já na tributação extrafiscal cuja finalidade prioritária não é arrecadar, a capacidade contributiva não fundamenta a tributação, mas, sim a proteção do meio ambiente e o desenvolvimento econômico.

Além disso, a arrecadação pode até demonstrar a ineficácia da política pública engendrada por meio do tributo extrafiscal. Observa-se que, se o tributo for aumentado de forma excessiva, a arrecadação pode decrescer, porque a realização do fato gerador se revela inviável economicamente até o limite em que a arrecadação diminuía chegando próximo de zero.(FOLLONI,2013)

A exemplo, o imposto sobre “propriedade de veículo automotor verde” no qual se estabeleceriam alíquotas menores conforme menores fossem as emissões de poluentes.

Nesse caso, o pressuposto não é a riqueza manifestada pelo fato de ser proprietário de veículo menos poluente, mas sim, a política pública destinada à aquisição de veículos menos agressivos ao meio ambiente.

Portanto, o imposto não é instituto “porque o sujeito é proprietário de veículo automotor”, mas para estimular a aquisição desse tipo de veículo e nesse ponto o critério é ambiental. Assim, o direito tributário se tornou um instrumento que tem servido ao Estado para garantir ingressos financeiros, sem os quais, não pagaria as suas despesas e não promoveria políticas públicas sociais (HARADA, 2005).

Esse subsistema passou a ter mais evidência a partir do momento em que a Administração Pública entendeu que era mais vantajoso arrecadar em espécie, a confiscar o patrimônio dos seus subordinados.

Portanto, a classificação que toma por objeto a finalidade de tributação é realizada a partir da prevalência de uma função sobre a outra, em um determinado tributo.

Vale lembrar que determinadas espécies tributárias tenham maior aptidão fiscal ou extrafiscal, por exemplo, nenhuma espécie será pura, como observa Paulo de Barros Carvalho, afirmando que não existe entidade tributária que seja pura, no sentido de realizar tão somente a fiscalidade, ou unicamente, a extrafiscalidade. (CARVALHO, 2012).

2.2 Extrafiscalidade Ambiental e a Igualdade tributária no Estado Socioambiental

O Estado Socioambiental passou a fazer parte do cotidiano de juristas e ambientalistas, temas até então, insuspeitados, como as preocupações com a sustentabilidade e desenvolvimento sustentável.

Como objetivo de se manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico frente à preservação ambiental, idealizou-se um Estado de Direito Ambiental. Essa conquista foi alcançada no Brasil com a chegada da Constituição de 1988 que reconheceu o bem ambiental enquanto equilíbrio ecológico do meio ambiente. (PIVA, 2001).

A proteção do meio ambiente é tão significativa que acaba revelando uma relação intertemporal. A geração atual tem o dever de proteger o meio ambiente para as gerações futuras.

De acordo com as palavras de Derani:

[...] durante o processo produtivo, além do produto a ser comercializado, são produzidas externalidades negativas. São chamadas externalidades porque, embora resultante da produção, são recebidas pela coletividade ao contrário do lucro que é percebido pelo produtor privado. Daí a expressão privatização de lucros e socialização de perdas”, quando identificadas as externalidades negativas. Com a aplicação do princípio poluidor pagador, procura-se corrigir este custo adicionado à sociedade, impondo-se sua internalização. Por isto, este privilégio também é conhecido como princípio da responsabilidade (DERANI, 2001, p.112).

Quanto às externalidades negativas a tributação ambiental seria um meio de internalização dos custos, enquanto, nas externalidades positivas, a tributação ambiental recompensaria seu gerador mediante os incentivos fiscais relativos a insumos ambientalmente adequados, assim, como por exemplo, a máquinas e equipamentos que minimizem o impacto ambiental ou reduzam a emissão de poluentes.

O emprego do direito tributário como instrumento de defesa ao meio ambiente deve estar harmonizado com o instituto do direito ambiental a fim de que possa contribuir com a implementação de políticas públicas ambientais voltadas para o desenvolvimento sustentável, sem que isso, represente a violação dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. (NABIS, 2010).

Por mais que o desenvolvimento e a proteção ao meio ambiente sejam temas que justifiquem a atuação do direito tributário, isso não pode acontecer ao arrepio da lei dos contribuintes, especialmente, a igualdade tributária. (FIORILLO, 2005)

Por isso, é preciso identificar os contribuintes que devem ser desequiparados, bem como, estabelecer devidamente quais os critérios de desequiparação que somente deve ser empreendida para atender aos mais elevados valores constitucionais, e, o bem ambiental é um deles.

Logo, veículos automotores que poluem menos, produtos ambientalmente orientados, linhas de produção menos degradantes ao meio ambiente, insumos oriundos de Fontes renováveis, matéria-prima estrangeira que emita menos resíduos poluentes e prédios Urbanos que disponham de aproveitamento de água de chuva energia solar. (PRIETO, 2016)

Também podemos acrescentar, o transporte interestadual e intermunicipal realizado de forma mais eficiente que busca a sustentabilidade e o usufruto com fins ambientais. Por fim, essas são algumas das inúmeras possibilidades que podem ou não se fixar a incidência da tributação mais benéfica.

Os problemas sociais da atualidade aproximam cada vez mais o sistema jurídico de outros sistemas sociais. Embora o direito possa ser enxergado como um conjunto de leis, ele não fica ausente às complexidades contemporâneas, especialmente, no caso dos temas ambientais. (DERANI, 2001)

Assim, o direito opera sobre o meio ambiente defendendo já que se trata de um bem jurídico imprescindível à vida não apenas dessa geração, mas também das gerações futuras.

A identificação da proteção ambiental na tributação é possível, tanto pelos mecanismos de obtenção de ingressos financeiros, hábeis a custear políticas públicas de proteção ambiental,

como atuando na direção de condutas ambientalmente corretas, através do emprego da tributação extrafiscal. (SCHOUERI, 2013)

Portanto, a tributação ambiental é um instrumento tributário de proteção ao meio ambiente. A Constituição de 1988 foi generosa na menção ao princípio da igualdade a partir do preâmbulo onde consagrou a igualdade como um dos valores supremos do Estado Democrático de Direito que então se estava a instituir.

Segundo Américo Lourenço Masset :

A isonomia é o princípio nuclear de todo o ordenamento anomia é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional é o princípio básico do regime democrático não pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa da democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do princípio da isonomia da República não há federação não há democracia não há justiça é a cláusula pétrea por excelência tudo mais poderá ser alterado mas a isonomia intocável bem como suas decorrências lógicas.(LACOMBRE,2001)

Assim, a fiscalidade é a função do tributo conectada ao aspecto arrecadatório da atividade tributária. A parafiscalidade evidencia que o direito tributário além disso tem qualidades de abastecer de recursos sujeitos distintos daqueles representados pela Administração Pública direta. A extrafiscalidade, por sua vez, é o emprego das classes tributárias para se alcançar fins distintos do meramente arrecadatório. (ATALIBA, 1997)

Esta identificação da tributação extrafiscal proposta neste trabalho é especialmente a tributação extrafiscal ambiental e tem limitação imposta pela legislação tributária.

A identificação da finalidade da norma extrafiscal ambiental vai muito além do estudo do tributo em si. Por isso estudar o fenômeno da tributação sobre a perspectiva da instrumentalidade ambiental nos leva a um inevitável diálogo do direito tributário com o direito financeiro, direito econômico, direito ambiental e com os objetivos da República Federativa do Brasil.

Importante destacar que o estudo da extrafiscalidade ambiental, apesar de sua interdisciplinariedade com outras matérias, ainda existe muitas questões que aguardam solução.

Nas palavras de Geraldo Ataliba

a extrafiscalidade é o emprego dos instrumentos tributários- evidentemente, por quem os tem a disposição - como (sic) objetivos não fiscais mas ordinatórios. Mais à frente o autor arremata o que se entenda designar, sob tal nome - como dito - é o emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica social e política. (ATALIBA,1998, p.61)

Logo, a identificação da extrafiscalidade ou a eleição de critérios para tanto não é tarefa fácil. Mas o autor faz referência acima no sentido de ser uso deliberado para fins não arrecadatários.

Já Paulo de Barros Carvalho explica que

a experiência jurídica mostra-nos, porém, que, vezes em conta, a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. |A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade. (CARVALHO,2012, p. 290)

A tributação, extrafiscal ou não, impõe restrições aos particulares, fundamentalmente em relação a propriedade e a liberdade, daí a possibilidade de conflitos entre o interesse na utilização extrafiscal do tributo e o direito dos contribuintes, em especial a isonomia tributária.

Logo, se o controle vai ser realizado sobre a tributação extrafiscal ambiental, é importante identificá-la, caso contrário o controle pode não ser realizado. O uso extrafiscal é uma realidade no estado contemporâneo e aliás está sendo fortemente realizado no Brasil e em especial no Estado de Goiás.

O conceito de igualdade deve estar acoplado ao conceito de justiça e segundo destaca Alexandre de Moraes:

Dessa forma o que é vedado são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois o tratamento desigual dos casos desiguais, à medida que se desigualam, é exigência do próprio conceito de justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito, sem que esqueçamos, porém, como ressalvado por Fábio Konder Comparato, que as chamadas liberdades materiais tem por objetivo a igualdade de condições sociais meta ser alcançada não só por meio das leis, mas também pela aplicação de políticas ou programas de ação estatal. (MORAES, 2002, p.180).

Essa relação é fundamental, José Souto Borges afirma que:

A ciência do direito gravita, toda ela, em torno do justo. O problema da justiça é ineliminável das ocupações de preocupação de um jurista digno desse nome. Pois a justiça não é para o direito um valor qualquer que indiferentemente devesse ordenamento jurídico completo contemplado ou não. (BORGES, 1996, p. 69).

Conforme José Miguel Garcia Medina, a relação entre o princípio da isonomia e o valor de justiça estão agregados a valores importantes do direito. Note que a igualdade não se alcança somente tratando-se todos de forma igual, mas por meio do respeito às desigualdades entre os sujeitos. Não basta, deste modo, garantir a igualdade formal, pois também deve ser respeitada a igualdade material entre o cidadão. (MEDINA, 2011)

Segundo Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Junior, comenta a clássica máxima aristotélica, na qual igualdade é tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual na medida de suas desigualdades (ARAÚJO, 2005). A máxima aristotélica revela uma característica da igualdade, o de indeterminação, afinal quem são os iguais e as desigualdades que merecem ser diferenciadas.

O princípio da igualdade decorre do princípio da isonomia exatamente porque somente haverá igualdade se de fato se respeitar e reconhecer as diferenças existentes entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente conforme disciplina o artigo 150, II da Constituição Federal, que visa garantir uma tributação justa.(BRASIL, 1988)

O que está a demonstrar é que a igualdade somente vai existir se considerar as diferenças existentes entre os contribuintes que se encontram na mesma situação ou seja tributando igualmente dentro de cada escala da sua capacidade contributiva.

Segundo as palavras de Teixeira Ribeiro,

o princípio da igualdade tributária fiscal ou contributiva concretiza-se na generalidade e na uniformidade dos impostos: generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos; uniformidade quer dizer que a repartição de impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério para todos (RIBEIRO, 1965, p.260).

Portanto, a isonomia no sistema tributário, vai observar a igualdade dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, tanto no que diz respeito a instituição e o aumento de tributos com no que se relaciona às minorações da carga tributária.

No mesmo sentido que Paulo Caliendo [...] “poderíamos afirmar que aí terá fiscalidade antes de afastar o princípio da isonomia tributária se constitui em um mecanismo de correção ou de ajuste fino utilizado pelos instrumentos de política fiscal para garantir o objetivo constitucional” [...] (CALLIENDO, 2013, p. 171)

Assim, sempre que possível o legislador observará o princípio da capacidade econômica; mas, em certos casos, a seu prudente critério, poderá utilizar o imposto para atingir objetivos extrafiscais relacionados com a proteção do meio ambiente

No mesmo sentido Cláudia Soares:

para que o tributo ecológico seja coerente com os objetivos que persegue e não viola o princípio da equidade terá que ter por objeto uma atividade ou uma situação que além de manifestar a capacidade contributiva apresente uma ligação estreita com dano ambiental e com a internalização das externalidades. (SOARES,2001, p. 381).

Portanto, a igualdade é uma conquista da sociedade e a evolução de seu conteúdo jurídico, demonstra todo corpo social. A igualdade é um bom parâmetro de identificação do grau de desenvolvimento da sociedade e da aplicação da tributação ambiental.

2.3 Atividade financeira do Estado Socioambiental e as espécies tributárias

De fato, a atividade financeira do Estado contemporâneo possui metas e objetivos a serem atingidos, especialmente, àqueles com alcance a segurança e o bem-estar da coletividade.

A atividade política necessita do aporte financeiro e dos recursos arrecadados através dos tributos para a realização de suas atividades institucionais, sem os quais, a máquina administrativa e o atendimento às necessidades coletivas e a proteção ambiental se tornariam inviáveis. (BECKER, 1998).

Segundo Torres (1985, p.31) a atividade financeira do Estado é vista como um conjunto de ações que é compreendida para a obtenção da receita e a realização dos gastos para atendimento das necessidades públicas.

De acordo com Antonio L. de Sousa Franco (1997, p.46) a atividade financeira do Estado sob a ótica da prestação e serviços por parte da Administração Pública corresponde a utilização de meios econômicos por entidades públicas ou pela própria comunidade, a fim de satisfazer necessidades comuns.

Nas palavras de Amaro (2005, p.61), o tributo não pode atuar apenas como fonte de geração de receita para pagar contas do governo e estufar os cofres públicos, deve ser uma ferramenta que gera desenvolvimento econômico sustentável e que garanta um sistema tributário equilibrado, justo e eficiente.

Smith (1987, p.23), concebe a tributação como algo legítimo, sendo destinado o produto da arrecadação em benefício geral de toda a sociedade. Desse modo, seria justo, pois, que todas as despesas públicas fossem cobertas pela contribuição geral de toda a sociedade, contribuindo todos os seus membros, na medida do possível, em proporção com suas respectivas capacidades e disponibilidades.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p.89) anota seis acepções jurídicas do vocábulo “tributo”. São elas: a) como em quantia; b) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica; e) como norma jurídica tributária; f) como norma, fato e relação jurídica, ao mesmo tempo.

Conforme previsto no art. 3º da Lei 5.712/66 do CTN - Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

De acordo com Martins (2004, p. 54), a carga tributária brasileira é cara, complexa, gera insegurança jurídica e ainda retira a competitividade do produto nacional. Fato é que a sociedade desembolsa muito e tem baixo retorno de serviços e esse complicado sistema aumenta ainda mais a carga tributária e gera incertezas e dúvidas.

Em conformidade com o levantamento feito pelo Banco Mundial, a carga tributária em nosso país é uma das maiores do mundo. O Brasil continua sendo o país onde as empresas gastam mais tempo para se pagar impostos.

Consoante com o último relatório Doing Business (2018), hoje, um empresário brasileiro precisa de 1.958 horas por ano para quitar todas as suas obrigações tributárias, seis vezes mais que a média em países da América Latina e Caribe.

O tributo será fiscal, parafiscal ou extrafiscal segundo sua organização jurídica de arrecadar, de abastecer e de receita tributária pessoa jurídica distinta do ente político que instituiu o tributo.

Fiscal é o tributo cuja emprego é arrecadar, parafiscal é o tributo cuja o emprego é abastecer os cofres de entidades da Administração Pública indireta ou paraestatal, a fim de que eles possam cumprir sua tarefa. Por fim extrafiscal é o tributo cuja função é distinta da arrecadatória, qual seja, a de proteger o meio ambiente em harmonia com o desenvolvimento econômico.

Mas para demonstrar o possível uso da função extrafiscal aos impostos existentes no Brasil, faz-se necessário analisar o poder de tributar do Estado Socioambiental.

Dessa forma, o tributo ecologicamente direcionado induz na decisão econômica individual e empresarial seduzindo a opção ecologicamente mais apropriada. Essa tática ambiental tem por escopo majorar os preços de produtos poluidores e com isso reduzir o seu consumo ou provocar a respectiva alteração objetivando um resultado mais eficiente em defesa da natureza (CARVALHO, 2010).

Assim, o Estado deve atuar como um agente transformador a fim de evitar que os tributos se tornem obstáculos ao desenvolvimento econômico. Com efeito, é de se perguntar se com a atual organização tributária do país os tributos extrafiscais servem de instrumento para a diminuição da desigualdade social e proteção ambiental?

O tributo deve estar a serviço do desenvolvimento econômico, da sustentabilidade e da inclusão. Em razão disso, é imprescindível alterar o foco da tributação, reforçando sua capacidade como poderoso instrumento que estimula o crescimento econômico e justiça social do país.

Aliomar Baleeiro (2001, p.71), explica que, conforme determina o parágrafo primeiro do art. 225 da Constituição de 1988 de que “todos os órgãos públicos devem levar em consideração o meio ambiente em suas decisões, podendo o desvio desse poder configurar improbidade administrativa”.

O mesmo autor adverte que toda vez que um imposto é criado, afeta toda a cadeia produtiva, modificando a atividade econômica, o preço de venda do produto, o fluxo de caixa do empreendimento e a viabilidade de novas operações comerciais e das Políticas Públicas de proteção ambiental do Estado

Acontece que o cenário tributário do país é altamente complexo, composto por tributos em demasia, com concentração excessiva sobre o consumo, e que exige um alto custo administrativo tanto por parte do contribuinte, quanto da Administração Tributária. (ATALIBA, 1997)

De acordo com Sérgio Pinto Martins, a carga tributária brasileira é cara, complexa, gera insegurança jurídica e ainda retira a competitividade do produto nacional.

Fato é que a sociedade desembolsa muito e tem baixo retorno de serviços e esse complicado sistema aumenta ainda mais a carga tributária e gera incertezas e dúvidas, desconsiderando as diferenças econômicas de base dos distintos segmentos da população e por consequência, a amplificação do poder dos economicamente mais fortes sobre os mais fracos, sob a própria bandeira da liberdade. (MARTINS, 2004).

Benjamin Hderman (2003, p.74)) ressalta que, o Estado deve atuar preventiva e positivamente para assegurar o direito de todos os cidadãos através dos benefícios fiscais e certo nível de liberdade, principalmente, contra riscos ambientais.

José Augusto Delgado, observa que o escopo do tributo é muito mais abrangente do que somente arrecadar e acatar as necessidades públicas. O tributo deve servir como instrumento concretizador da satisfação das exigências materiais e imateriais, fortalecendo a valorização da dignidade da pessoa humana para a efetivação dos Direitos Fundamentais garantidos pela Constituição de 1988 (DELGADO, 2004).

Portanto, não podemos esquecer que o tributo não pode ser mais concebido como simples forma de arrecadação de recursos para atender as necessidades públicas no exercício da soberania do Estado.

O sistema brasileiro de tributação sobre bens e serviços foi formado basicamente na década de 1960. Desde então tivemos várias alterações tecnológicas e que já foram agregadas em nosso ordenamento jurídico, mas seguramente ainda existe espaço para aperfeiçoamentos (CARVALHO, 2010).

Destacando-se, desde já, que a finalidade da presente pesquisa é demonstrar que os impostos praticados no Brasil podem ser atribuídos a função fiscal e extrafiscal ambiental, e, dessa forma, além de cumprirem a função de arrecadação cumprem também o compromisso com o bem-estar social e proteção do meio ambiente.

Sendo assim, a tributação (extrafiscal ambiental) toca em pontos sensíveis, por isso, devem ser investigados os devidos limites dessa ação estatal que, embora restritiva de direitos, é importante ao Estado, na medida em que compreende o encadeamento de instrumentos jurídicos de proteção do meio ambiente.(HERMAN, 2003)

Baseado nessa premissa, os Estados passaram a adotar procedimentos diretos e indiretos de defesa do meio ambiente, de modo que podemos encontrar vários exemplos de tributos ambientais nos países centrais, que embora nem sempre possam ser importados para um país como nosso, podem, todavia, servir de referência no momento da instituição dos nossos tributos ambientais.

Diante desse cenário, os países periféricos encontram-se numa encruzilhada, quais sejam, compatibilizar o desenvolvimento econômico com a proteção da natureza e promover o crescimento econômico sem colocar em risco o patrimônio ecológico do país (TOURAINÉ, 1997).

Dentre os documentos internacionais de proteção ao meio ambiente, a agenda 21 é um documento importante, assinado em julho de 1992, no Rio de Janeiro, por 179 países, resultado da “Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento” – Rio 92, que pode ser definida como um “instrumento participativo apontando para o desenvolvimento sustentável”

Nessa agenda estabeleceram um plano de ação para alcançar o desenvolvimento sustentável no século XXI, e instituíram que os Estados “devem explorar novas maneiras de gerar recursos financeiros públicos e privados, dentre eles o uso de incentivos econômicos e fiscais”

Instrumentos econômicos e fiscais de proteção ambiental foram criados a fim de incentivar recursos financeiros arrecadados pelos Estados através do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS, em virtude de determinados critérios ambientais.

2.4 Experiências positivas de tributação ecologicamente orientada no direito comparado

Os sistemas de créditos fiscais representam uma redução do gravame em face à realização de investimentos em bens destinados a neutralizar e reparar a poluição do planeta.

As isenções tributárias são os incentivos fiscais que mais favorecem a realização de investimentos com fins de preservação da natureza e isso varia de acordo com o ordenamento jurídico positivo de cada país (OLIVEIRA, 1998).

O sucesso dessas isenções na política ambiental vai depender, a rigor, se por parte do legislador, houver desoneração das condutas que demandam investimentos onerosos adicionado ao montante do tributo ecológico que seria exigido para viabilizar financeiramente o empreendimento.

A depreciação acelerada do meio ambiente é resultado de um modelo de desenvolvimento predatório e globalizado que reduz custos ecológicos e empresariais dificultando o benefício tributário aos bens depreciados.

No Direito comparado, especialmente, no Direito Espanhol, os gastos fiscais e as isenções tributárias ambientais utilizam-se dos incentivos e dos estímulos fiscais que correspondem respectivamente às formas tributárias exonerativas na adoção de medidas de proteção ambiental, relativamente à solidariedade coletiva (HERRERA, 2000).

Na doutrina europeia o tributo ecológico conecta o princípio da capacidade econômica à capacidade de poluir (princípio poluidor-pagador), com projeções ao princípio da solidariedade.

Se o financiamento do gasto social deve atender a capacidade econômica do sujeito passivo no que fere a preservação do bem coletivo ambiental, este deve ser então estimado, potencial ou efetiva, a maior ou menor capacidade de poluir.

O meio ambiente equilibrado é essencial para a vida digna da pessoa humana e a participação dos benefícios fiscais ou extrafiscais devem ser proporcional aos gastos públicos a fim de empreender a justiça fiscal, pautada na existência da capacidade contributiva de forma não confiscatória (OLIVEIRA, 2010, p.56).

Os impostos sobre emissões ou sobre efluentes relativamente à água, o ar, o solo, aos resíduos sólidos, e aos ruídos, entregam-se na disciplina jurídica tributária e têm relação direta com as quantidades médias estimadas de emissões de poluentes, objetivando resultado na seara ambiental, quantitativa e qualitativamente.

Para garantir maior eficácia, esses impostos devem concentrar-se, sobretudo, sobre setores de grandes contribuintes e de conduta antiecológica. Segundo Cavalcanti (2012) para a

melhor mensuração das emissões dos efluentes e para se obter resultados ambientais, necessita-se de investir em recursos suficientes para serem aplicados na despoluição do meio ambiente.

Os impostos ecológicos incidem sobre os produtos sujos, ou seja, a utilização implica a poluição da natureza com a finalidade de aumentar-lhes o preço e com isso diminuir o seu consumo a fim de provocar a respectiva substituição apresentando resultado ambiental mais profícuo.

Apesar de rica experiência Internacional, a tributação direcionada para os interesses ambientais ainda é bastante tímida no Direito brasileiro. Doutrina e legislação sobre a matéria ainda são escassos.

Existe um vasto campo a ser explorado sobretudo na tributação fiscal, a despeito disso e muito defendido, seria a aplicação do princípio da seletividade no imposto sobre produtos industrializados e a circulação de mercadorias e serviços - ICMS, constitucionalmente discriminados na razão inversa da essencialidade do produto ou da mercadoria dos serviços que dentre outros critérios devem levar da preservação do meio ambiente compatibilizando assim o critério da essencialidade tributária com o princípio da essencialidade do meio ambiente.

A tributação ecologicamente orientada é utilizada em larga escala em diversos países europeus e nos Estados Unidos. Na Europa, há metas de instituição de impostos especiais sobre fontes de energia, com variação de critérios ambientais em nível comunitário.

Nos outros países do Mercosul, que não o Brasil, a experiência tributária na política ambiental é pobre, sobretudo, em decorrência da pouca conscientização acerca da necessidade da preservação do ambiente das autoridades como da população. (CARVALHO, 2010)

Portanto, há vários exemplos de países que tiveram experiências positivas na aplicação dos tributos ambientais, especialmente, da América do Norte, Ásia e Europa.

A Bélgica, que além do imposto sobre emissões de monóxido de carbono, institui um imposto sobre o consumo de produtos descartáveis como lâmina de barbear, pilhas, câmera e material de embalagem em geral, com receita afetada ao programa de seguridade social. (OLIVEIRA, 1999).

Os Estados Unidos instituíram um imposto sobre o petróleo e derivados e um adicional ambiental ao imposto de renda das empresas poluentes, consentindo a dedução de doações de terrenos e matas com finalidades preservacionistas, com produto de arrecadação remetido a um fundo com receita atrelada à recuperação do meio ambiente, como também impostos sobre produtos químicos e produtos de caça e pesca.

Outro país que passou adotar medidas preventivas por meio de tributos ambientais foi o Japão. Esse país adota a diminuição de alíquotas para equipamento de energia solar ou que

economizem energia, evite poluição ou se destinem a prática da reciclagem, bem como para os que reduzem a poluição atmosférica, hídrica e sonora.

Em Portugal, são conferidos incentivos fiscais a doações feitas para as organizações ambientalistas, e na Alemanha existe um imposto que é cobrado sobre material de embalagem talheres e descartáveis.

Na França instituiu um imposto sobre o armazenamento de rejeitos não-recicláveis e outro sobre emissão de poluentes, além de impostos municipais sobre edifícios urbanos, com receita vinculada à criação de espaços verdes e de lazer para a população (OLIVEIRA, 1999).

Conforme autor, o Brasil, adota o “ICMS ecológico” como mecanismo financeiro de proteção do meio ambiente, que surgiu da busca de alternativas de financiamento público das administrações municipais possuidoras de significativas restrições de uso do solo para o desenvolvimento de atividades econômicas clássicas e que implicariam, fatalmente, a desestruturação de seu ecossistema, e, que será estudado em capítulo específico.

No país também existem mecanismos filoambientais de ordem financeira, além daqueles de índole estritamente tributária, como ICMS ecológico, do qual Estado de Goiás procura canalizar recursos a municipalidade detentoras de reservas ecológicas e mananciais de abastecimento Público.

Do contrário tais municipalidades findariam por abrir mão de seus santuários ecológicos em prol da autorização do exercício de diversas atividades econômicas e de sobrevivência. Diante do brilhantismo da medida já fez com que outros estados membros brasileiros também adotassem o ICMS ecológico.

Sobretudo em face da problemática ecológica que assola o planeta faz urgente a valorização da função promocional do direito com o aumento da inserção dos ordenamentos jurídicos de normas de incentivo e portadoras de sanções premiaias com intuito de encorajar a prática de comportamentos desejados em face das políticas públicas ambientais

O tributo é considerado não só em sua estrutura, mas também em sua função em especial a extrafiscal que é poderoso instrumento pedagógico e de transformação socioambiental com vistas ao estabelecimento de um desenvolvimento sustentável e a conscientização ecológica da população do planeta em todos os seus segmentos. (DERZI, 1999, p.96).

Logo, Estados que adotam políticas fiscais e extrafiscais ambientais, com o compromisso de proteger a natureza e o desenvolvimento econômico, são governos que tem gerenciamento sustentável, inclusive, eficientes que adotam medidas legais administrativas extremamente positivas com as diversas modalidades de “ICMS ecológico”, comprovando a

viabilidade de adequação entre práticas sustentáveis de conservação da natureza e desenvolvimento econômico (MILARÉ, 2011, p.37).

3 A APLICAÇÃO DO ICMS ECOLÓGICO COMO INCENTIVO A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE NO ESTADO DE GOIÁS

Antes de iniciarmos o conceito de ICMS ecológico é importante para o nosso estudo mencionar o papel necessário dos tributos ambientais para o desenvolvimento econômico brasileiro.

Os tributos ambientais são aqueles em que a base de cálculo é unidade (ou uma medida indireta que a substitua) que tenha repercussão negativa sobre o meio ambiente de modo que quanto ao fato gerador¹⁴ o direito admite cinco espécies de tributo, a saber:

- a) *imposto*, formado no princípio da capacidade contributiva e que tem como fato gerador situação desvinculada de qualquer atividade estatal específica, tais como os tributos que reflete sobre o consumo a propriedade e a renda.
- b) *Taxa*, graduada pelo princípio da capacidade contributiva tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte oposto a sua disposição, e cuja base de cálculo é o custo da atividade.
- c) *Contribuição de melhoria*, fundada no princípio da capacidade contributiva, tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública e como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resulta para cada imóvel beneficiado.
- d) *contribuições especiais* (CF, art.149 e195), que podem ser contribuições sociais ou de seguridade social sendo que as primeiras se dividem em contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de categorias profissionais ou econômicas.
- e) *empréstimos compulsórios* (CF, art.148), de competência exclusiva da União, visam atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou casos de investimento público urgente ou de relevante interesse nacional.(BRASIL, 1988)

Dessa forma, os tributos ambientais podem ter como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou o emprego efetivo ou potencial de serviço público de administração ambiental, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, a exemplo, podemos citar a taxa de esgoto, taxa de lixo, de controle e fiscalização ambiental.

Ressalta-se que as taxas estão sujeitas aos princípios fundamentais de contenção ao poder de tributar – legalidade, anterioridade, irretroatividade, não confisco e capacidade

¹⁴ Fato gerador é uma situação prevista em lei que, ao ocorrer na prática, dá origem a uma **obrigação tributária**. Todos os impostos que pessoas e empresas pagam têm um fato gerador que deu origem a esse imposto. Isso significa que o imposto não pode ser cobrado se o fato gerador não tiver acontecido.

contributiva - não podendo, assim, ter como fato gerador a limpeza de vias e logradouros públicos, pois estes serviços são indivisíveis e prestados *uti universi* (BECKER, 2014).

A atividade econômica de uso, industrialização, importação, comercialização ou consumo de produtos potencialmente danosos ao meio ambiente. O ordenamento jurídico brasileiro possui vários tipos de tributos ambientais como destacados a seguir:

- a) *Contribuição de intervenção no domínio econômico* (Cide): cobrada sobre a atividade de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados e álcool combustível destinados ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás C.F parágrafo 4º, II, “b” do art. 177 c.c o art. 149 Lei Federal 10.336/01.
- b) *Taxas municipais de esgoto*: incidentes sobre o consumo de água, com receita vinculada ao financiamento de estação de tratamento.
- c) *Taxas municipais de lixo*: cobradas como contraprestação de serviços de coleta domiciliar postos a disposição da população
- d) *Taxas municipais de utilização sonora*: cobradas como contrapartida ao poder de polícia exercido no controle de emissão sonora em estabelecimentos particulares e comerciais.
- e) *Taxas municipais e esgoto industrial*: cobrada sobre o lançamento de resíduos poluentes, vinculada à recuperação das estações de tratamento.
- f) *Taxas florestais*: destinadas a fundos de reposição florestal, cobrada dos usuários de acordo com o volume de uso dos recursos florestais.
- g) *Taxas de visitação*: está constituída e cobrada pelo estado de Pernambuco para o Distrito Estadual de Fernando de Noronha aos visitantes do arquipélago, com receita vinculada ao recolhimento de lixo e a realização de obras de infraestrutura, ou com uma que é cobrada pelo Ibama aos visitantes do Parque Nacional de Fernando de Noronha. (NAVARRO,1992, p.42).

As estratégias de desenvolvimento aplicada pelos governos devem harmonizar com os interesses econômicos, especialmente, com a conservação da biodiversidade.

É por meio de políticas públicas sustentáveis, condizentes com as metas estabelecidas e da efetivação de ferramentas que potencializem a manutenção dos ambientes naturais que poderemos minimizar os impactos do desenvolvimento na natureza.

Assim, por meio de compensação por seus serviços oferecidos é uma necessidade mundial a defesa desse ecossistema.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, ICMS ecológico é apresentado como um instrumento do poder público estadual brasileiro para estimular a adoção de práticas ambientalmente apropriadas pelos municípios.

Este instrumento deve ser analisado e debatido por diferentes atores e esferas para ser potencializada. A distribuição dos recursos financeiros para os municípios é feita por intermédio do uso de diferentes indicadores, cuja análise deve ser um dos pilares deste estudo.

Esta pesquisa tem como objetivo geral analisar a forma de distribuição do ICMS ecológico no Estado de Goiás e seus impactos econômicos e ambientais nos municípios que tiveram

Como objetivos específicos ficaram estabelecidos identificar no estado de Goiás os municípios que se utilizam do ICMS ecológico; encontrar o percentual distribuído por critérios ambientais e os elementos base de distribuição. Analisar os indicadores que consideram as unidades de conservação e identificar os ganhos econômicos e de justiça fiscal obtidos pelos municípios que esforçaram e acessaram o programa.

A preservação do ecossistema, do bioma e a educação ambiental pode ter sido o fim motivador da criação da ideia do pagamento por serviços ambientais, compensando financeiramente, através da arrecadação do ICMS, os municípios que adotarem práticas sustentáveis e de preservação ambiental.

O Estado do Paraná foi o Estado pioneiro no Brasil a instituir o pagamento por serviços ambientais. Foi instituída a Lei Estadual nº 17.134/2012 (PARANÁ, 2012), quem instituiu o PSA (pagamento por serviços ambientais).

Lei 17134 - 25 de Abril de 2012

Institui o Pagamento por Serviços Ambientais, em especial os prestados pela Conservação da Biodiversidade, integrante do Programa Bioclima Paraná, bem como dispõe sobre o Biocrédito.

Art. 1º. Fica instituído o Pagamento por Serviços Ambientais – PSA, visando realizar pagamentos como incentivo monetário para proprietários e posseiros de imóveis que possuam áreas naturais preservadas que prestem serviços à conservação da biodiversidade e dos recursos hídricos no Estado do Paraná.

Art. 2º. Para os efeitos desta Lei entende-se por:

I - serviços ambientais: as funções prestadas pelos ecossistemas naturais conservados, imprescindíveis para a manutenção das condições ambientais adequadas à sadia qualidade de vida, funções estas que podem ser restabelecidas, recuperadas, restauradas, mantidas e melhoradas pelos proprietários ou posseiros;

II - pagamento por serviços ambientais: a transação contratual através da qual o beneficiário ou usuário do serviço ambiental transfere a um provedor de serviços ambientais os recursos financeiros ou outras formas de remuneração, nas condições pactuadas, respeitadas as disposições legais e regulamentares pertinentes;

III - pagador de serviços ambientais: a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que se encontrar na condição de beneficiário ou usuário de serviços ambientais, em nome próprio ou de uma coletividade;

IV - provedor de serviços ambientais: todo o proprietário ou posseiro, pessoa física ou jurídica, que, preenchidos os critérios de elegibilidade definidos nesta Lei, mantém, restabelece, recupera, restaura ou melhora ecossistemas naturais que prestam serviços ambientais.

Art. 3º. O Pagamento por Serviços Ambientais – PSA – relativo à Conservação da Biodiversidade será implementado pela Secretaria de Estado do Meio Ambiente e Recursos Hídricos – SEMA, integrando o Programa Bioclima Paraná.

Parágrafo único. O Programa Bioclima Paraná tem por objetivo estabelecer estratégias, incentivos e mecanismos para a conservação, restauração, recuperação e melhoria da qualidade da biodiversidade, visando à manutenção de serviços ecossistêmicos, à preservação e à restauração de processos ecológicos essenciais, ao manejo sustentável das espécies, incluindo ações de mitigação e adaptação às alterações decorrentes das mudanças climáticas, buscando assegurar o desenvolvimento socioeconômico sustentável, de forma a garantir a melhoria da qualidade de vida.

Art. 4º. A implementação do Pagamento por Serviços Ambientais – PSA – pela SEMA dar-se-á nas modalidades seguintes:

I - biodiversidade;

II - unidades de conservação;

III - recuperação da vegetação nativa, captura, fixação e estoque de carbono; (BRASIL, 2012)

Esse Estado saiu na vanguarda ao adotar o critério ecológico na repartição das receitas provenientes do ICMS através da lei complementar estadual 59 (PARANÁ, 1991), que regulamentou a distribuição do ICMS contemplando projetos de natureza ambiental.

Foi neste Estado que definiu legalmente que o PSA é instrumento de transação contratual por meio do qual o beneficiário ou usuário do serviço ambiental transfere a um provedor os recursos financeiros ou outras formas de remuneração, nas condições pactuadas respeitando as disposições legais pertinentes.

Hoje são comercializados no mundo quatro serviços ambientais com maior intensidade: o carbono, água biodiversidade e beleza cênica. O primeiro serviço ambiental refere-se ao carbono que é pago geralmente por tonelada de gás carbônico não emitido para a atmosfera ou sequestrado.

Para os benefícios do PSA de proteção a água, esta é paga pela manutenção e o aumento da quantidade e qualidade de água. Já no sistema PSA biodiversidade, será pago por defesa de espécies ou por hectare de habitats protegidos. E por último, não menos importante, o PSA Beleza Cênica, que é pago por serviços de turismo e permissões de fotografia. (SEEHUSSEN; PREM, 2011)

3.1 O ICMS ecológico em Goiás

ICMS é um tributo de nível estadual e representa grande parte da arrecadação dos Estados. Do valor total arrecadado pelos Estados de ICMS, os municípios têm direito a 25%, por força do artigo 158 inciso IV da Constituição Federal e pela nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 108 de 2020.

Dos 25% de ICMS a serem repassados aos municípios, 65% será distribuído equitativamente conforme o Valor Adicionado (GOIÁS, 2019). A partir do ano de 2020 os Estados passarão a poder dispor de até 35% (trinta e cinco por cento) do seu valor do ICMS, conforme lei estadual, nos termos da Emenda constitucional nº42/2020 (BRASIL, 2020), obedecendo o mínimo de 10% para promoção de ações voltadas à melhoria dos indicadores de aprendizagem e equidade.

O valor adicionado do município corresponderá à soma dos valores das mercadorias saídas, menos a soma dos valores das mercadorias entradas, acrescido ao resultado, quando nulo ou positivo, do valor das prestações de serviços, no seu território. Em Goiás o cálculo do Valor Adicionado obedece a seguinte fórmula:

Cálculo do Valor Adicionado

$$(SA - EN) + (SE + OD)$$

VA - (valor adicionado), SA - (saídas incluindo os valores apurados em autos de infração e documento de arrecadação DARE, EN - (entradas), SE - (serviços), OD - (operações desacobertadas de documentação fiscal, desde que autorizadas pela Legislação Tributária ou por Ato do Secretário da Economia). O cálculo do valor adicionado foi regulamentado pela lei complementar federal nº 63/1990 (BRASIL, 1990).

Como exemplo segue os dois últimos anos dos três maiores e menores cálculos de valor adicionado dentre os municípios goianos, obtidos na secretaria da economia do Estado de Goiás. (GOIAS, 2021).

Tabela 1: Valor adicionado de ICMS ecológico nos municípios goianos

| Município | Ano Base 2019 | | Ano Base 2020 | |
|-------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|
| | Valor Adicionado | % valor adicionado | Valor Adicionado | % valor adicionado |
| GOIANIA | 27.377.838.796,00 | 16,996% | 30.386.172.321,47 | 16,148% |
| ANAPOLIS | 11.534.679.447,00 | 7,161% | 12.605.414.007,00 | 6,698% |
| RIO VERDE | 11.016.671.549,00 | 6,8394% | 13.425.068.959,00 | 7,134% |
| PALMELO | 8.917.982,00 | 0,0055% | 22.235.749,00 | 0,0118% |
| TERESINA DE GOIAS | 7.681.549,00 | 0,0047% | 8.137.345,00 | 0,0043% |
| ANHANGUERA | 4.268.536,00 | 0,0026% | 4.630.151,00 | 0,0024% |

Fonte: Elaborada pelo aluno, 2022.

A tabela acima aponta que dentre os principais municípios pesquisados, os maiores, todos tiveram um aumento significativo no valor adicionado em suas receitas, confirmando a necessidade de mecanismo de distribuição de tributos, onde se destaca o ICMS ecológico.

Pela forma como é calculado o Valor Adicionado, este indicador beneficia os grandes municípios com maiores riquezas e arrecadação.

O total de recursos financeiros repassados a título de ICMS ecológico tem sido significativo e certamente se não fossem esses repasses, os municípios goianos, atingidos por grande restrição ao uso do solo e de menor potencial econômico, estariam em seríssimas dificuldades financeiras.

Além de todos os pontos positivos até agora levantados pelo projeto de ICMS ecológico, houve um aumento considerável de geração de emprego e renda e isso se deve ao fato de aumento da disponibilidade de caixa dos municípios que, via de regra, gastam praticamente toda sua arrecadação no município com servidores e despesas de custeio das cidades.

Portanto, não se está diante de tributo novo, mas, de um novo conceito de redistribuição. A ideia do ICMS ecológico surgiu da busca de alternativas de financiamento público das administrações municipais possuidoras de significativas restrições de uso do solo para o desenvolvimento de atividades econômicas clássicas implicariam, fatalmente, a desestruturação de seus ecossistemas (LOUREIRO, 2007, p.24).

A demanda de uma compensação de alguns municípios goianos que tinham grande parte de seus territórios compreendidos em unidades de conservação e áreas de mananciais, ficaram impedidos de se dedicar integralmente às atividades produtivas convencionais o que levou o estado de Goiás a introduzir critérios ambientais para a distribuição de parcela do ICMS devido aos municípios goianos.

A iniciativa partiu de municípios que sofriam limitações de licenciamento ambientais para atividades econômicas por conter, em seu território, mananciais de abastecimento de água para municípios vizinhos.

Um exemplo classe desta situação é Rio Meia Ponte, principal ponto de captação de água para abastecer a capital goiana e a região metropolitana, onde aproximadamente 90% de seu território é considerado manancial de abastecimento para mais de um milhão de pessoas e os outros 10% como Unidades de conservação. (LOUREIRO, 2007, p.35)

Segundo Loureiro (2013) o ICMS ecológico é um instrumento relacionado a busca de solução para problemas ambientais e serão utilizados critérios para a determinação do quanto cada município deverá receber na repartição dos recursos financeiros arrecadados através do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços -ICMS.

O ICMS ecológico consiste na definição de critérios ambientais para o repasse dos recursos previstos no mencionado dispositivo constitucional que, em verdade, dá autonomia aos Estados- membros para, através de lei específica, definir critérios de rateio de até um quarto dos valores aos municípios.

No Estado de Goiás, O ICMS ecológico não é um imposto diferente, mas um parâmetro de redistribuição de recursos de ICMS premiando municípios que invistam em ações em prol do meio ambiente.

O imposto é distribuído aos municípios, conforme critérios de comprovação de ações voltadas ao meio ambiente. Os municípios têm liberdade para aplicação, ficando ao critério da administração municipal a forma de aplicação garantida pela autonomia constitucional. Um bom exemplo de aplicação é no município de Caldas Novas.

Em Caldas Novas foi aprovado lei municipal, prestes a ser sancionada, que determina que parte da alocação dos recursos do ICMS ecológico, 15% (quinze por cento), sejam destinados diretamente ao fundo municipal para aplicação em ações de preservação e conservação ambiental.

Nesse município os recursos são utilizados em cinco frentes: Preservação da fauna; Preservação da flora; Educação ambiental; Gerenciamento de resíduos sólidos e Preservação de recursos hídricos, com programas de recuperação e limpeza da cabeça das nascentes do município.

Importante destacar que o valor recebido pelos municípios do ICMS ecológico são de livre utilização conforme determinação da gestão municipal, ficando a cargo do seu próprio comprometimento a utilização direta destes recursos em programas de proteção e conservação ambiental.

O ICMS ecológico é destinado para aqueles municípios goianos que invistam na proteção e promoção ambiental, gerando ganhos sustentáveis diretos na conservação, educação ambiental e tornando seus municípios mais sustentáveis para o futuro.

É necessário a comprovação das medidas adotadas para adequação às normas de uso e ocupação do solo; manutenção de programas de instituição e proteção das unidades de conservação; elaboração de legislação sobre a política municipal de meio ambiente.

Podemos apresentar os municípios goianos que se enquadram dentro da legislação ambiental e dos requisitos técnicos já utilizados em outros estados no enfrentamento da poluição e do desmatamento.

O ICMS ecológico foi criado pela emenda constitucional nº 40/2007(GOIÁS, 2007), regulamentado posteriormente pela Lei Complementar 90/2011 (GOIAS, 2011) e, por fim, pelo

Decreto nº 8.147/2014 (GOIAS, 2014), que regulamentou a distribuição de ICMS nos municípios goianos e criou os critérios para concessão do incentivo.

A referida lei criou critérios ambientais para serem cumpridos para que os municípios tenham acesso aos recursos do ICMS ecológico. No inciso I do artigo 4º, em suas alíneas, da referida lei traz os quesitos a serem obedecidos para acesso ao programa, sendo:

Critério 1: ações de gerenciamento de resíduos sólidos, inclusive lixo hospitalar e resíduos da construção civil - coleta, transporte, tratamento e destinação dos resíduos sólidos, aterro sanitário, incineração, reciclagem e compostagem;

Critério 2: ações efetivas de educação ambiental, na zona urbana e rural, nas escolas e grupos da sociedade organizada, instituídas por intermédio de lei municipal e/ou programas específicos;

Critério 3: ações de combate e redução do desmatamento, com a devida fiscalização e comprovação da efetiva recuperação de áreas degradadas – reflorestamento;

Critério 4: programas de redução do risco de queimadas, conservação do solo, da água e da biodiversidade;

Critério 5: programa de proteção de mananciais de abastecimento público;

Critério 6: identificação de fontes de poluição atmosférica, sonora e visual, e comprovação das medidas adotadas para a minimização dessas práticas;

Critério 7: identificação das edificações irregulares, bem como a comprovação das medidas adotadas para sua adequação às normas de uso e ocupação do solo;

Critério 8: programas de instituição e proteção das unidades de conservação ambiental;

Critério 9: Existência de legislação sobre a política municipal de meio ambiente, incluindo a criação do conselho municipal do meio ambiente e do fundo municipal do meio ambiente, obedecidas as peculiaridades locais, respeitadas a legislação federal e estadual sobre o assunto. (Decreto nº8.147/20142/ GOIÁS)

Os valores repassados progridem de acordo com o cumprimento dos quesitos, sendo 3% para aqueles municípios que cumpram ao menos seis critérios, 1,25% para municípios que cumpram entre quatro e seis critérios e 0,75% para aqueles que cumpram ao menos três critérios dentre os nove. De acordo com a regra, os municípios que mais se comprometerem na proteção e conservação ambiental terão acesso maior aos recursos.

3.2 Forma de apuração do ICMS ecológico

Como já mencionado, para ser contemplado com os recursos do ICMS ecológico, os municípios necessitam cumprir os critérios previstos na Lei Complementar Estadual 90/2011. Ao formular o requerimento para participar do programa, o município requer a abertura de um

processo administrativo junto à secretaria estadual do meio ambiente, respondendo um questionário com os itens que irão ser analisados pelo corpo técnico da Secretaria Estadual do Meio Ambiente, onde os itens das ações ambientais terão que obedecer o disposto da Lei Complementar 90/2011 do Estado de Goiás.

A forma administrativa da apuração, é feita mediante questionário contendo as ações executadas em prol da proteção e conservação ambiental a serem cumpridas pelos municípios. Essas regras são as previstas na instrução normativa nº 03/2019, da Secretaria Estadual do Meio Ambiente (2019).

Nesta apuração o município obtém sua classificação conforme os quesitos cumpridos, atingindo os percentuais 0,75%, 1,25% ou 3% conforme cumprimento dos quesitos.

O critério 1 do questionário, dispõe sobre ações de gerenciamento de resíduos sólidos no município, sendo de origem doméstica, hospitalar e construção civil.

O primeiro item desse critério, é se o município possui aterro sanitário, e se possuir, as seguintes indagações:

- a) Licença ambiental vigente do aterro sanitário.
- b) Apresentar relatório das condições operacionais do aterro sanitário para disposição de resíduos domiciliares, bem como documentos pertinentes assinados pelo Secretário Municipal de Meio Ambiente.

Na pesquisa constatamos que o item do critério 1 somente foi atendido por dois municípios em Goiás, Nerópolis e Anápolis. Constatou-se que o município de Nerópolis atendeu esse quesito porque terceirizou os serviços de aterro sanitário para o lixo doméstico e de construção civil. Por sua vez, a empresa contratada, atende os quesitos exigidos acima, como licença em vigor e demais relatórios pertinentes. Na cidade de Anápolis, é aterro sanitário público, porém com rígidas regras de operação que permitiram seu licenciamento por parte do estado.

Os demais municípios não conseguem licenciar seus aterros dada as dificuldades históricas no gerenciamento de resíduos sólidos. As atuais estruturas dos municípios se transformaram em lixão a céu aberto, tornando, portanto, impossível o atendimento desse quesito.

O segundo item do critério 1, trata da coleta, transporte e destinação final do lixo hospitalar. Nesse critério é feito as seguintes exigências:

- a) plano de gerenciamento dos resíduos de serviços de saúde.
- b) Contrato de prestação de serviços da coleta, transporte e destinação final dos resíduos.
- c) Notas fiscais dos serviços prestados.
- d) Licenças ambientais em vigor das empresas contratadas.

No critério 2, é exigido atender a RDC-Resolução da Diretoria Colegiada da Anvisa nº 222/2018, que dispõe sobre a Regulamentação das Boas Práticas de Gerenciamento dos Resíduos de Serviços de Saúde e dá outras providências. Em Goiás os municípios que geram lixo de serviços de saúde terceirizam esse serviço dado a precariedade de seus aterros e o risco do manuseio de produtos de origem hospitalar.

O terceiro item do critério I trata da coleta, transporte e destinação dos resíduos da construção civil. Esse critério possuía as seguintes exigências:

- a) Programa municipal de gerenciamento de resíduos da construção civil.
- b) Relatório das ações de coleta, segregação e destinação final ou contrato de prestação de serviços.
- c) Licenças ambientais de transporte e destinação final emitida por órgão ambiental.

Por fim, o último item do critério 1 trata da existência da coleta seletiva de lixo no município, sendo as seguintes exigências:

- a) lei ou ato normativo que estabeleça a coleta seletiva que atenda as normas do meio ambiente, vigilância sanitária e saúde do trabalhador.
- b) Relatório das ações de coleta, segregação e destinação final da coleta, ou contrato ou convênio se for gerido por empresa terceirizada ou cessão à cooperativa, associações e outras.

No critério 2, trata da existência das ações efetivas de educação ambiental no município, com as seguintes exigências:

- a) da apresentação de lei ou ato normativo específico para regulamentar as ações de educação ambiental.
- b) Relatório contendo registro das ações realizadas, como cópia de materiais produzidos, fotografias e outras provas da realização do programa de educação ambiental.

No critério 3, é cobrado a apresentação das ações no combate e redução do desmatamento, com a fiscalização e comprovação da recuperação de áreas degradadas. São as seguintes exigências para o atendimento do critério:

- a) Apresentar relatório ou parecer técnico, com os registros fotográficos, ações de fiscalização, autos de infração, embargo, interdição, apreensão e advertências lavradas, junto com informações de planos de recuperação de áreas degradadas (PRAD), conforme termo de referência da secretária estadual do meio ambiente. Estes documentos necessitam estar assinados pelo secretário municipal do meio ambiente ou analista fiscal.

O critério 4 trata da execução de programas de redução de risco de queimadas, conservação do solo, da água e da biodiversidade. Com quatro exigências:

- a) Apresentar o relatório de conservação das queimadas e relatório ou parecer técnico comprovando as ações realizadas.
- b) Apresentar o programa de conservação do solo e relatório fotográfico ou parecer técnico das ações realizadas.
- c) Apresentar o programa de conservação da água e relatório ou parecer técnico das ações realizadas
- d) Apresentar o programa de conservação da biodiversidade e relatório fotográfico e parecer técnico comprovando as ações realizadas.

O critério 5 trata da execução de programa de proteção de mananciais de abastecimento público, com três exigências:

- a) Apresentar o mapa da bacia de captação de água para os municípios que fazem captação superficial. Para captação profunda, apresentar outorga.
- b) Apresentar o programa de proteção de manancial de abastecimento público para os municípios que faz captação superficial ou programa de recuperação de nascentes para aqueles que fazem captação por poço, com o mapa da bacia que está sendo recuperada.
- c) Apresentar relatório ou parecer técnico com registros fotográficos das ações realizadas das exigências acima

O critério 6 trata da identificação das fontes de poluição atmosférica, sonora ou visual, bem como a comprovação das medidas adotadas para minimização dessas práticas, com uma exigência:

- a) Apresentar o relatório ou parecer técnico, com registros fotográficos das ações de fiscalização, com cópias dos autos de infração, embargos, apreensão e advertência, comprovando todas as medidas adotadas para estas práticas.

O critério 7 trata da identificação de edificações irregulares, bem como comprovação das medidas adotadas para sua adequação as normas de uso do solo. Possui uma exigência:

- a) Apresentar relatório ou parecer técnico com os registros fotográficos das ações de fiscalização, com cópias dos autos de infração, embargos, apreensão e advertência, comprovando todas as medidas adotadas para minimizar estas práticas. Necessário a cópia do programa da regularização das edificações irregulares, observando a Lei federal 13.465/2017, todos os documentos devem estar assinados pelo secretário responsável.

O critério 8, senão o mais importante, trata da execução de programas de instituição e proteção das unidades de conservação ambiental (municipal, estadual, federal ou RPPN).

- a) Apresentar relatório ou parecer técnico com os registros fotográficos das ações realizadas, com toda documentação assinada pelo secretário do meio ambiente e pelo gestor da unidade de conservação.

O critério 9, trata sobre a existência de legislação específica sobre a política municipal de meio ambiente, com a criação do conselho municipal do meio ambiente e do fundo municipal. Possui três exigências:

- a) Apresentar cópia da lei de criação da política municipal de meio ambiente.
- b) Apresentar o ato de criação do conselho municipal do meio ambiente, sua composição e cópias das atas das reuniões anteriores ao ano e apuração.
- c) Apresentar cópia da ata de criação do fundo municipal do meio ambiente e deliberações do conselho de meio ambiente para aplicação do recurso do fundo.

Cada município apresenta junto à Secretaria estadual do meio ambiente seus projetos com respostas aos quesitos acima, sendo em seguida submetido à análise técnica das informações e documentos apresentados e posterior julgamento das respostas. Após o relatório com a análise dos quesitos atendidos, o município recebe o parecer de enquadramento conforme a lei complementar 90/2011.

Pela instrução Normativa 03/2019, O critério um possui onze itens, para obedecer esse critério o município precisa cumprir ao menos nove de seus itens. Os demais critérios, para ser contemplado, o município precisa cumprir cada um integralmente.

A pesquisa é insuficiente por não possuir banco de dados específico para identificar o resumo dos critérios atendidos pelos municípios. A análise da secretaria do meio ambiente é feita individualmente em cada questionário, e após apurado, enviado à secretaria da economia com a nota do enquadramento. Diante desse cenário, a pesquisa concentrou-se nos percentuais e recebimento da parcela do ICMS ecológico pelos municípios contemplados.

Analisando as informações do ano de 2021, constatamos que 196 municípios acessaram o programa. A tabela abaixo traz a distribuição destes municípios por regiões de planejamento e temos as seguintes informações:

Na tabela abaixo, segue a quantia de municípios que acessaram o programa em 2021 com respectivos percentuais. Destaque para a região do nordeste goiano, que 16 de seus municípios, num total de 18, atingiram o percentual máximo 3% (três) por cento

Tabela 2: Municípios ranqueados por região e o percentual atingido

| MUNICÍPIOS QUE PLEITEARAM O ICMS ECOLÓGICO - 2021 | | | | |
|--|-----------|--------------|--------------|--------------------|
| REGIÕES DE PLANEJAMENTO | 3% | 1,25% | 0,75% | NÃO ATINGIU |
| CENTRO GOIANO | 16 | 7 | 2 | 0 |
| ENTORNO DF | 4 | 5 | 2 | 1 |
| METROPOLITANA | 14 | 2 | 0 | 1 |
| NORDESTE GOIANO | 17 | 1 | 1 | 0 |
| NOROESTE | 3 | 4 | 1 | 3 |
| NORTE GOIANO | 10 | 5 | 1 | 1 |
| OESTE GOIANO | 15 | 8 | 6 | 5 |
| SUDESTE | 12 | 7 | 0 | 1 |
| SUDOESTE | 17 | 3 | 1 | 1 |

| | | | | |
|--------------|------------|-----------|-----------|-----------|
| SUL | 10 | 9 | 1 | 0 |
| TOTAL | 117 | 51 | 15 | 13 |

Fonte: Tabela elaborada pelo aluno 2022.

No ano de 2021 o único município que atingiu todos os quesitos, no total de nove, foi Anápolis, situada no centro goiano e com 396.000 habitantes, sendo a segunda economia do estado.

Numerário advindo em razão dos critérios de repasse do ICMS ecológico goiano possibilitou não só o aperfeiçoamento dos sistemas de disposição final de lixo e de esgoto nos municípios beneficiados, como também que resultou na reposição dos investimentos efetuados em outros, nos quais foram implantados aterros sanitários e ou unidades de compostagem.

Na tabela abaixo, segue o quantitativo dos municípios que tiveram acesso aos recursos do ICMS ecológico, desde sua criação.

Tabela 3: Municípios ranqueados por região e o percentual atingido

| ANO | PERCENTUAL OBTIDO | | |
|------|-------------------|-------|-------|
| | 3% | 1,25% | 0,75% |
| 2014 | 42 | 20 | 182 |
| 2015 | 49 | 7 | 12 |
| 2016 | 115 | 40 | 2 |
| 2017 | 115 | 40 | - |
| 2018 | 71 | 53 | 33 |
| 2019 | 71 | 53 | 33 |
| 2020 | 107 | 33 | 14 |
| 2021 | 117 | 51 | 15 |

Fonte: Tabela elaborada pelo aluno 2022.

No ano de 2015 foi o período em que não houve análise de projetos, sendo somente por auto declaração, o que resultou em números expressivos quanto a baixa de ICMS ecológico, critério de 0,75%. No ano de 2019 da mesma forma, em razão de Lei Complementar que mais adiante trataremos.

Após seis anos de trabalho com o a implementação do ICMS ecológico nos municípios goianos e a conscientização da população e das autoridades públicas e políticas.

No ano de 2021 tivemos uma redução expressiva no número de municípios que alcançaram apenas 3 critérios, o pior índice. Esse resultado se deve em boa parte de campanhas de incentivo a proteção o ambiental e dos seus mananciais.

3.3 A Distribuição Equitativa do ICMS ecológico nos municípios goianos e o efeito de justiça fiscal

No ano de 2019 houve a repetição da distribuição do ICMS ecológico de 2018. O fato se deu por força da Lei Complementar nº 148 (GOIÁS, 2019), Lei de propositura do Deputado Talles Barreto, que em sua exposição de motivos, justificou o receio do não enquadramento dos municípios do não enquadramento para o exercício financeiro do ano seguinte do ICMS ecológico.¹⁵ No ano de 2019 não houve análise dos processos abertos e, portanto, não houve julgamento dos questionários apresentados.

Além do benefício ambiental e econômico, outro retorno importante do ICMS ecológico em Goiás relativo ao saneamento ambiental, foi despertar a atenção dos administradores locais e provocar suas iniciativas em relação à necessidade de investir na implantação e manutenção de sistemas de saneamento.

Logo, na viabilização do sistema de saneamento ambiental, o ICMS ecológico vem representando, para o administrador municipal, uma nova fonte complementar de recursos, somada às Fontes convencionais de financiamento.

Segue tabela de municípios de grandes e pequenas populações com suas respectivas pontuações, distribuídos por regiões de planejamento, demonstrando que, mesmo nas menores localidades, o esforço do gestor público no atendimento ao programa traz a classificação e a recompensa financeira aos cofres públicos, além dos ganhos ambientais.

Tabela 4: Alguns municípios divididos por região e os melhores resultados

| MUNICÍPIO | REGIÃO | POPULAÇÃO | CRITÉRIOS |
|-----------------------|---------------|-----------|-----------|
| GOIÂNIA | METROPOLITANA | 1.585.000 | 6 |
| TRINDADE | METROPOLITANA | 132.006 | 6 |
| CALDAZINHA | METROPOLITANA | 3.900 | 8 |
| ITUMBIARA | SUL | 106.845 | 6 |
| MAIRIPOTABA | SUL | 2.358 | 8 |
| AGUA LIMPA | SUL | 1.809 | 4 |
| PIRACANJUBA | SUL | 24.543 | 4 |
| APARECIDA DO RIO DOCE | SUDOESTE | 2.474 | 7 |
| CASTELANDIA | SUDOESTE | 3.380 | 3 |
| IPAMERI | SUDESTE | 27.365 | 5 |

¹⁵BARRETO, Talles. **Proposição 2018005339**. Disponível em: <https://opine.al.go.leg.br/proposicoes/2018005339>. Acesso em: 01 fev. 2022.

| | | | |
|--------------------------|-------------|---------|---|
| CATALAO | SUDESTE | 113.091 | 7 |
| PALMELO | SUDESTE | 2.382 | 7 |
| ADELANDIA | OESTE | 2.515 | 3 |
| IPORA | OESTE | 31.471 | 0 |
| SAO LUIS DE MONTES BELOS | OESTE | 34.488 | 6 |
| CORREGO DO OURO | OESTE | 2.254 | 6 |
| CAMPINACU | NORTE | 3.628 | 3 |
| NOVA CRIXAS | NORTE | 13.020 | 4 |
| PORANGATU | NORTE | 45.966 | 6 |
| TROMBAS | NORTE | 3.497 | 6 |
| ITABERAI | NOROESTE | 44.329 | 5 |
| GUARAÍTA | NOROESTE | 4.321 | 5 |
| POSSE | NORDESTE | 37.924 | 7 |
| TERESINA DE GOIAS | NORDESTE | 3.538 | 6 |
| CRISTALINA | ENTORNO BSB | 61.385 | 5 |
| CABECEIRAS | ENTORNO BSB | 8.098 | 6 |
| ANAPOLIS | CENTRO | 396.526 | 9 |
| JESUPOLIS | CENTRO | 2.497 | 7 |

Fonte: Tabela elaborada pelo aluno 2022.

Constatou-se nessa pesquisa que muitos municípios deixaram de acessar o programa ou alcançaram baixos índices por falta de interesse dos gestores públicos. Resultados insignificantes foram observados em muitos municípios goianos e a participação no ICMS Ecológico atingiu 0,75% ou 1,25%.

No entanto aqueles que se utilizaram de forma promocional tais repasses financeiros puderam demonstrar como grandes aliados da política de preservação ambiental e isso tem dado margem sobretudo por parte daqueles que se uniram a retenção do repasse do ICMS Ecológico.

Quanto a conservação das espécies é importante que eles tenham esse compromisso porque a defesa do ecossistema faz parte da avaliação e dos critérios que definem o índice de quanto o município vai receber.

O Estado de Goiás Instituiu o programa do ICMS ecológico, que desde sua criação vem representando uma das mais significativas e promissoras alternativas de gestão ambiental no Brasil.

Segundo o artigo 3º da lei complementar nº 90/2011, determinou tal obrigação, senão vejamos

§ 3º Fica obrigado o Conselho Deliberativo dos Índices de Participação dos Municípios - COÍNDICE/ICMS, presidido pelo Secretário da Fazenda, a manter inalterada, para fins de crédito do ICMS ecológico no exercício de 2019, a relação nominal dos municípios goianos com os percentuais de cada um, conforme alcançados no ano base 2016, com período de apuração referente ao exercício de 2017 e

creditados no exercício de 2018, na forma estabelecida no inciso III e no parágrafo único do art. 4º da LEI Complementar nº 90, de 2011.

Trata-se, antes de tudo, de implementação de preceito contido no artigo nº 154, IV, da Constituição do Estado, que, ao tratar da repartição de receitas tributárias do Estado, prevê tratamento especial quanto ao critério de distribuição da receita a que se refere o art. 158, parágrafo único, inc. II, da Constituição Federal, através de lei, aos municípios que tenham parte de seu território integrando unidade de conservação ambiental. (LOUREIRO, 2007)

No dia 07 de dezembro de 2021 foi promulgado a Emenda à Constituição Estadual nº 70/2021, que deu nova redação à distribuição do ICMS. A distribuição pelo Valor Adicionado caiu de 85% para 70%. Os 10% equitativos foi mantido e os outros 20%, distribuídos em 10% para a educação, 5% para a saúde e mantido os 5% para o meio ambiente. (GOIAS, 2021) Os efeitos dessa emenda entrarão em vigor a partir de 01/01/2023.

Com o novo texto, os recursos para o ICMS ecológico continuaram garantidos e sendo obrigados, conforme regulamento por Lei Complementar futura.

3.4 Unidades de conservação criadas e reconhecidas por incentivo do ICMS ecológico

Dentro os critérios para acesso ao ICMS ecológico em Goiás, um dos itens mais importantes, é o que consta na alínea H da Lei Complementar 90/2011, que prevê programas de instituição e proteção das unidades de conservação ambiental.

As Unidades de conservação são áreas selecionadas de proteção ambiental em razão de características próprias e tem por finalidade resguardar os diferentes ecossistemas, fauna e flora de determinados locais e regiões.

Elas também dão garantias as populações locais de recursos naturais para sua utilização sustentável e sua subsistência.

Em nosso país as unidades de conservação foram criadas e regulamentadas pela lei 9.985/2000 e pelo Decreto n 4.340 de 2002, que instituíram o Sistema Nacional de Unidades de Conservação – SNUC.

Sendo a proteção do meio ambiente uma competência que concorre a todas as esferas do Poder Público, à iniciativa privada e toda sociedade civil, coube ao Sistema Nacional de Unidades de Conservação – SNUC, disponibilizar a estes entes, os mecanismos legais para a criação e a gestão de unidades de conservação - UCs.

No caso dos entes federados e da iniciativa privada, a participação na administração e regulação do sistema (no caso da sociedade civil), possibilitará o desenvolvimento de

estratégias conjuntas para proteção de áreas naturais potencializando a relação entre o Estado, os cidadãos e o meio ambiente.

Em seus territórios, as unidades de conservação (UC), podem ser utilizadas de duas formas, quais sejam, Unidades de Proteção Integral que objetiva preservar a natureza, sendo admitido somente o uso indireto dos seus recursos naturais e a Unidades de Uso Sustentável que têm por finalidade alinhar a conservação da natureza com o uso sustentável de parte dos seus recursos naturais.

No âmbito Federal as unidades de conservação são administradas pelo Instituto Chico mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio). Nos estados e municípios, por meio de órgãos próprios ambientais com serviços específicos para administrar as unidades de conservação.

Em dados obtidos junto à Secretaria Estadual do Meio Ambiente (2022), segue informações das Unidades de Conservação criadas após o advento do ICMS ecológico com a proteção de 153.472,26 hectares de novas áreas de proteção no estado, divididas por regiões de planejamento.

Tabela 5: Unidades de conservação criadas após o advento do ICMS ecológico

| | | |
|---------------|----|-----------|
| CENTRO GOIANO | 21 | 12.608,77 |
| METROPOLITANA | 14 | 9.176,40 |
| NORDESTE | 08 | 24.570,53 |
| NOROESTE | 09 | 9.492,14 |
| NORTE | 16 | 13.453,66 |
| OESTE | 22 | 31.510,05 |
| SUDESTE | 14 | 27.414,62 |
| SUDOESTE | 19 | 18.997,67 |
| SUL | 14 | 6.248,42 |

Fonte: Tabela elaborada pelo aluno 2022.

Em Goiás as unidades de conservação foram regulamentadas pela Lei 14.247 de 2002 e regulamentada pelo Decreto 5806/2003.

A lei goiana instituiu o incentivo fiscal, via ICMS, para os municípios que criarem e protegerem as suas unidades de conservação. Aqui temos marco inicial do ICMS ecológico em Goiás.

Art. 37 – Os municípios que possuam ou venham a criar e implantar unidades de conservação receberão incentivos através de critérios que os privilegiem na distribuição da parcela do ICMS destinada aos municípios, conforme dispuser a lei.

A criação e reconhecimento por atos normativos de Unidades de Conservação nos municípios goianos trouxe grandes benefícios ambientais, promovendo a conservação da fauna e da flora e a manutenção de biomas de preservação para as gerações futuras.

O quesito proteção do questionário que concede o ICMS ecológico, foi o impulsor do reconhecimento das Unidades de Conservação por parte dos municípios e do Estado.

Ao atender esse quesito, o município automaticamente estará contemplado com 01 dos itens que compõe a pontuação para acessos ao ICMS ecológico em Goiás.

No histórico de criação de Unidades de Conservação constata-se a corrida de municípios e promover tal cadastro. Como exemplo no Decreto municipal nº 480/2021 (GOIÁS, 2021), de São Luiz do Norte, expressa textualmente a referência à legislação estadual de criação do ICMS Ecológico.

Decreto nº 480/2021.

Cria a Unidade de Conservação Horto Florestal Municipal Anísio Rodrigues de Lima e dá outras providências". O Prefeito do Município de São Luiz do Norte, Estado de Goiás, Sr. ELIEUDES DIAS DE MORAES, no uso de suas atribuições legais, tendo em vista o que determina o inciso I do artigo 75 da Lei Orgânica do Município de 04 de abril de 1990, e: CONSIDERANDO a Constituição Federal, em seu artigo 225, onde todos têm direito ao meio ambiente 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; CONSIDERANDO a importância da criação do horto municipal para preservação da nascente do córrego da manilha e córrego do ouro, que se encontra em zona urbana, que avolumam a bacia do Rio Tocantins/Araguaia. CONSIDERANDO a Constituição Federal, em seu artigo 225, inc. III, o Município de São Luiz do Norte, unidade do território do Estado de Goiás, define o espaço territorial e componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção; CONSIDERANDO o disposto no inciso III do § 1º do art. 107 da Constituição Estadual, acrescido pela Emenda Constitucional nº 40, de 30 de maio de 2007; CONSIDERANDO a Lei Complementar Estadual nº 090, de 22 de dezembro de 2011, que institui o ICMS Ecológico, em seu art.2º; CONSIDERANDO o artigo 1º, inciso VI do Decreto n. 8.147, de 08 de abril de 2014 que regulamenta a LC 90/2011, editado pela Secretaria de Estado da Casa Civil do Governo do Estado de Goiás. (GOIAS, 2014).

A criação das unidades de conservação, seja em qualquer dimensão, traz efetivos ganhos ao meio ambiente, preservando os biomas e impondo obrigações legais de conservação e zelo por parte dos agentes públicos.

A autoridade que for omissa na efetiva conservação destas unidades de conservação será responsável civil e criminalmente pela omissão ou atos praticados.

A lei 9.605/1998, em seu artigo 40, traz a sanção penal a quem causar dano direto ou indireto as Unidades de conservação, podendo ser penalizado em 01 (um) a 5 (cinco) anos de reclusão.

A criação das unidades de conservação pelos municípios foi um dos ganhos que a sociedade goiana obteve com a implementação do ICMS ecológico. Desde o início do programa, foram criadas 139 novas unidades de conservação distribuídas nos municípios goianos, proporcionando proteção para mais de 153.000 hectares¹⁶.

A pesquisa constatou que a criação de muitas destas unidades de conservação não se deram por iniciativa de consciência ambiental dos agentes públicos dos municípios, mas sim, com o mero intuito de criar a unidade para a lei complementar nº 090/2011 e ter cumprido um dos quesitos para ser contemplado com o ICMS ecológico.

Em que pese a finalidade diversa na criação, os municípios ganharam com estas novas unidades de conservação, pois as obrigações legais impostas com a criação destes biomas e as consequências das obrigações que estas.

A Constituição estadual constituiu no seu artigo 107 parágrafo 1º os percentuais que comporão o índice de participação dos municípios - IPM na repartição de receitas do ICMS.

Como já relatado, a apuração dos municípios que cumpriram os critérios definidos para Lei para acesso ao ICMS ecológico é definida pela Secretaria Estadual do Meio Ambiente, que encaminha à secretaria da Economia, via Secretaria executiva de COINDICE/ ICMS, área responsável pela distribuição do ICMS no Estado.

Os efeitos financeiros do ICMS ecológico para os municípios são claros. Em consulta a base de dados da Secretaria de Estado da Economia de Goiás¹⁷, constata-se que desde o início do programa os municípios abrangidos pelo ICMS ecológico perceberam o valor atualizado de R\$ 1.107.622.764,56 (um bilhão, cento e sete milhões, seiscentos e vinte e dois mil, setecentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e seis centavos).

A justiça fiscal que o ICMS ecológico provoca é o nivelamento entre os municípios grandes e pequenos na obtenção do recurso, onde pequenas cidades, com indicadores de desenvolvimento baixo concorrem ao recurso do ICMS ecológico no mesmo patamar de igualdade com grandes municípios. Em razão da igualdade, se os projetos e questionários forem deferidos dentro das regras da Lei Complementar 90/2011, todos tem condições de igualdade

¹⁶Unidade de Conservação. Disponível em: meioambiente.go.gov.br. Acesso em: 02 fev. 2022.

¹⁷SECRETARIA DE ESTADO DA ECONOMIA. **Índice de participação dos municípios**. Disponível em: <https://www.economia.go.gov.br/component/content/article/121-indice-de-participacao-dos-municipios/4027-download-dos-relatorios-do-ipm.html?Itemid=101>. Acesso em: 01 fev. 2022.

para atingir os percentuais de 3%, 1,25% ou 0,75% que será distribuído no bolão de forma equitativa, indistintamente de população e riqueza do município.

Analisando os dados da arrecadação desde o início do programa¹⁸, caso não existisse o ICMS ecológico, os municípios de menor porte e menos desenvolvidos, com população abaixo de 30.000 habitantes e cujo IDM (Índice de Desenvolvimento dos Municípios)¹⁹, é inferior a 5, teriam uma perda média de 11,32% da arrecadação do ICMS.

Como exemplo o município de Colinas do Sul, 3.339 habitantes e IDM 4,49, situado na região nordeste do Estado, a mais subdesenvolvida, perderia 53,05% de sua arrecadação do ICMS total.

Numa análise comparativa dos dados da arrecadação dos municípios conforme suas economias, IDM e população. Pelo último IDM (índice de desenvolvimento dos municípios), que varia numa escala de 0 a 10, de pior para melhor, caso não existisse o ICMS ecológico todos os municípios goianos abaixo de 5 (cinco), considerados de baixo desenvolvimento, os que teriam perda de arrecadação, teriam um decréscimo de R\$ 354.970.638,72.

Considerando os 111 municípios com população inferior a 30.000 habitantes de acordo as estatísticas do IBGE, a arrecadação total destes municípios cairiam de R\$ 3.264.024,463,14 (três milhões, duzentos e sessenta e quatro milhões, para R\$ 2.934.909.752,01 (dois milhões, novecentos e trinta e quatro mil, novecentos e nove, setecentos e cinquenta e dois reais e um centavo), tendo uma perda de R\$ 329.114.711,00 (trezentos e vinte e nove milhões, cento e quatorze mil, setecentos e onze reais), recursos que são essenciais para a finanças dos municípios, principalmente os pequenos e menos desenvolvidos.

Numa simulação no caso da não existência do ICMS ecológico, 159 municípios do estado teriam alguma perda em sua arrecadação total durante a duração do programa, caindo de 12.020.141.788,02 (doze bilhões, vinte milhões, cento e quarenta e um mil, setecentos e oitenta e oito reais e dois centavos) para R\$ 5.674.968.207,11 (cinco bilhões, seiscentos e setenta milhões, novecentos e sessenta e oito mil, duzentos e sete reais e onze centavos).

¹⁸ Idem.

¹⁹ O Índice de Desempenho Municipal (IDM) é um indicador sintético multidimensional que tem como objetivo representar o nível de desenvolvimento de cada um dos municípios goianos. Ao todo são trabalhados 37 indicadores agrupados em seis dimensões: Economia (7); Trabalho (4); Educação (9); Segurança (5); Infraestrutura (4) e Saúde (80). Fonte: INSTITUTO MAURO BORGES. **Índice de Desempenho dos Municípios**. Disponível em: https://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2273:ídm-indice-de-desempenho-dos-municipios-2020-2021&catid=31&Itemid=177. Acesso em: 01 fev. 2022.

Tomando por base as regiões de planejamento do Estado de Goiás²⁰, a ausência do ICMS Ecológico se acentuaria mais nas regiões menos desenvolvidas comprometendo o acesso às políticas públicas de desenvolvimento econômico e proteção do meio ambiente.

Na região do Nordeste Goiano, a região menos desenvolvida do Estado, os municípios que perderiam arrecadação caso não existisse o ICMS ecológico. A arrecadação destes municípios teria uma queda média de 23,95%. Segue tabela com informações da simulação e valores que perderiam. As cidades da região do Nordeste Goiano, 17 delas estão abaixo de 5 pontos no IDM (índice de desenvolvimento dos municípios).

Tabela 4 – Redução da arrecadação sem o ICMS ecológico, por regiões.

| REGIÃO | CIDADES | % REDUÇÃO | VALOR DA REDUÇÃO |
|---------------|------------|-----------|---------------------------|
| NORDESTE | 17 | 23,09% | 130.544.137,06 |
| CENTRO | 23 | 15,88% | 91.282.235,97 |
| ENTORNO DF | 10 | 13,80% | 58.143.275,48 |
| NORTE | 15 | 12,60% | 53.484.103,06 |
| OESTE | 27 | 13,01% | 106.273.117,75 |
| SUDESTE | 12 | 8,27% | 38.147.447,60 |
| SUDOESTE | 16 | 9,59% | 35.623.944,36 |
| SUL | 15 | 10,55% | 56.019.314,98 |
| NOROESTE | 11 | 11,15% | 39.660.018,49 |
| METROPOLITANA | 12 | 21,49% | 60.996.618,30 |
| | 158 | | R\$ 670.174.213,04 |

Notadamente os municípios mais beneficiados com a implementação do ICMS ecológico foram os pequenos municípios e aqueles nas regiões menos desenvolvidas do Estado. Os municípios da região nordeste, centro goiano, entorno do Distrito Federal, região Norte e Oeste, consideradas as regiões com menores indicadores de desenvolvimento do estado, foram grandes beneficiados com o programa do ICMS ecológico.

Tabela 5 - Beneficiados com o programa do ICMS ecológico

| Nº | MUNICÍPIO | REGIÃO PLANEJAMENTO | POPULAÇÃO | IDM | % | PERDA ESTIMADA |
|----|-----------|---------------------|-----------|------|-------|----------------|
| 1 | MAMBAI | NORDESTE | 9277 | 4,47 | -51,2 | 12.198.767,35 |

²⁰ IBM. Instituto Mauro Borges. **Mapas das Regiões de Planejamento do Estado de Goiás**. Disponível em: https://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=97&catid=32&Itemid=179. Acesso em: 02 fev. 2022.

| | | | | | | |
|----|-----------------------|---------------|-------|------|-------|---------------|
| 2 | NOVA ROMA | NORDESTE | 3208 | 4,44 | -46,8 | 12.081.099,42 |
| 3 | ALVORADA DO NORTE | NORDESTE | 8749 | 4,92 | -45,9 | 12.055.855,66 |
| 4 | OURO VERDE DE GOIAS | CENTRO | 3679 | 4,84 | -44,2 | 12.003.493,16 |
| 5 | GUARANI DE GOIAS | NORDESTE | 3801 | 4,53 | -43,9 | 11.991.455,15 |
| 6 | ALTO PARAISO DE GOIAS | NORDESTE | 7751 | 4,6 | -38,9 | 11.811.604,00 |
| 7 | ABADIA DE GOIAS | METROPOLITANA | 9158 | 4,82 | -26,9 | 11.160.185,06 |
| 8 | COLINAS DO SUL | NORDESTE | 3339 | 4,49 | -53 | 11.082.963,82 |
| 9 | POSSE | NORDESTE | 37924 | 5,16 | -25,6 | 11.062.668,27 |
| 10 | AGUA LIMPA | SUL | 1809 | 5,05 | -45,5 | 10.725.435,41 |
| 11 | RIO QUENTE | SUL | 4728 | 5,69 | -34,8 | 10.360.391,40 |
| 12 | SAO DOMINGOS | NORDESTE | 13305 | 4,13 | -26,6 | 9.626.447,12 |
| 13 | FIRMINOPOLIS | OESTE | 13604 | 4,83 | -31 | 9.518.905,29 |
| 14 | PALMINOPOLIS | OESTE | 3578 | 5,54 | -26,7 | 9.283.540,46 |
| 15 | TROMBAS | NORTE | 3497 | 4,94 | -40 | 9.108.646,55 |
| 16 | MOSSAMEDES | OESTE | 4120 | 5,27 | -27,5 | 8.577.644,19 |
| 17 | TEREZOPOLIS DE GOIAS | METROPOLITANA | 8326 | 4,88 | -28,8 | 8.458.326,35 |
| 18 | DAMIANOPOLIS | NORDESTE | 3302 | 4,97 | -44,1 | 8.082.560,77 |
| 19 | APARECIDA DO RIO DOCE | SUDOESTE | 2474 | 5,5 | -28,4 | 7.301.556,09 |
| 20 | TERESINA DE GOIAS | NORDESTE | 3538 | 4,22 | -41,9 | 6.930.150,09 |
| 21 | NOVA AMERICA | CENTRO | 2362 | 4,91 | -35,2 | 6.629.101,79 |
| 22 | BURITINOPOLIS | NORDESTE | 3272 | 4,59 | -28,8 | 6.564.113,53 |
| 23 | CAMPOS VERDES | NORTE | 1526 | 5,14 | -32,8 | 6.559.122,72 |
| 24 | SANTA TEREZA DE GOIAS | NORTE | 3207 | 4,92 | -30,5 | 6.485.393,30 |
| 25 | MORRO AGUDO DE GOIAS | CENTRO | 2217 | 5,9 | -35,7 | 6.132.609,70 |
| 26 | SANTA ROSA DE GOIAS | CENTRO | 2200 | 5,53 | -32,8 | 6.057.506,52 |

| | | | | | | |
|----|-----------------|----------|------|------|-------|--------------|
| 27 | BURITI DE GOIAS | OESTE | 2464 | 5,32 | -31,1 | 6.000.661,16 |
| 28 | LAGOA SANTA | SUDOESTE | 1652 | 5,05 | -30,4 | 5.984.528,30 |
| 29 | FORMOSO | NORTE | 4098 | 4,95 | -29 | 5.913.330,92 |
| 30 | CORREGO DO OURO | OESTE | 2254 | 5,53 | -27,7 | 5.892.112,84 |

Analisando os trinta municípios que mais perderiam com essa simulação, da ausência do ICMS Ecológico, onze estão na região Nordeste do estado e nove nas regiões Oeste e Norte Goiano, notadamente as regiões menos desenvolvidas do Estado e com menores indicadores no IDM (índice de desenvolvimento dos municípios). Ainda nos dados, dos dez municípios que mais perderiam em valor absoluto, sete estão na região Nordeste, a mais subdesenvolvida do Estado, que ao todo possui vinte municípios.

CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou aprofundar o debate sobre as complexas interações entre o direito tributário, meio ambiente e economia tendo como foco principal o sistema tributário brasileiro e suas potencialidades com a finalidade de permitir um tratamento diferenciado e favorecido aos contribuintes de tributos, especialmente, o ICMS ecológico, que concomitantemente contribuam para a qualidade do meio ambiente.

A concepção estrutural e funcional do direito é retomada por Norberto Bobbio, na medida em que o ordenamento jurídico não é formado exclusivamente por normas negativas, mas também, positivas, que podem, ambas, ser compostas por sanção positiva ou sanção negativa.

A extrafiscalidade constitui ferramenta do estado para buscar objetivos de interesse da população, que não sejam somente arrecadatórios. É ferramenta de efetivação de políticas para concretização de melhorias de interesse público, que no presente, ambiental, onde o poder público se faz valer da previsão normativa para levar em concreto benefícios à população. Em Goiás o ICMS ecológico se tornou ferramenta do estado para promoção da conservação e proteção ao meio ambiente, levando aos interessados a concorrerem ao programa e promoverem suas ações locais voltadas a tal finalidade.

A extrafiscalidade ambiental é ferramenta estatal para a busca da sustentabilidade ambiental, aliando o desenvolvimento da economia também de forma sustentável, respeitando o meio ambiente e trazendo uma vida melhor para todos. Em Goiás constitui intervenção estatal para melhoria da qualidade de vida das pessoas.

No Brasil, a utilização da extrafiscalidade para fins ambientais é ainda iniciante, porém gradativamente vem sendo implementada e se tornou um caminho irreversível

A utilização da extrafiscalidade em interesses ambientais provocará melhorias, com redimensionamento da tributação existente, provocando redirecionamento do tributo visando efetivação de ações ecológicas eficientes

Nas palavras de Bobbio foi possível compreender as consequências normativas da sanção, a sanção positiva representada por um incentivo um prêmio, enquanto, a sanção negativa se identifica com uma penalidade. logo sanções positivas são determinantes do Direito premial, enquanto a função promocional do direito.

No primeiro capítulo foi observado que o Estado é a expressão protestativa da sociedade na modernidade o estado liberal veio calcado na ínfima intervenção estatal com a mera

supervisão de mercado constitucionalização dos direitos individuais como limitação ao Estado outrora absoluto.

Sucedeu-se o Estado Social, que adota um perfil intervencionista na economia e na prestação de serviços públicos antes não desempenhados, isso é uma industrialização, o comércio e os programas sociais, ensejando a constitucionalização dos direitos sociais.

Contemporaneamente, a globalização proporciona uma releitura do Estado, depois desnacionaliza o mercado, e os problemas econômicos sociais e ecológicos, portanto, atividade financeira do estado caracteriza-se pela realização de receitas e pela administração do produto arrecadado e de satisfazer as necessidades públicas, em prol do bem-estar social.

Diante do cenário de destruição da natureza o autor procurou nos seus capítulos apresentar como estado brasileiro desenvolve políticas públicas ambientais e de sustentabilidade. Considerando como Estado socioambiental e nos termos da Constituição federal contabilizando as atribuições de proteção ambiental e de parceria do desenvolvimento econômico resultando nos impactos socioambientais das esferas públicas e privadas.

Foi abordado nos primeiros capítulos o sistema tributário previsto na Constituição federal e sua percepção quanto ao sistema conectado e afetado pelos ditames da ordem econômica claro sem deixar de relacionar com as finalidades dos tributos sobretudo quando se trata da proteção do meio ambiente o qual nos termos da Constituição deve ser só salvaguardado pelo Estado.

Na mesma linha de raciocínio o autor pretendeu demonstrar a intersecção entre os ditames trazidos pelo sistema tributário brasileiro, tanto na esfera econômica quanto ambiental e conectá-lo aos preceitos constitucionais.

Nesse sentido a Constituição tem o papel de informar e garantir os parâmetros de preservação e de assegurar o caminho a ser compreendido pelo instrumental jurídico-econômico constitucional que observa os princípios de desenvolvimento econômico público e privado e a proteção do meio ambiente equilibrado, garantindo as presentes e futuras gerações uma condição de estado socioambiental.

O ponto central da discussão desse trabalho é justamente tratar da função extrafiscal ambiental. E para compreendermos a extrafiscalidade foi necessário a leitura do poder de tributar do Estado e suas funções. Aqui procurou-se apresentar o tributo não apenas como instrumento de arrecadação, mas também como legítimo instrumento para impulsionar condutas ambientalmente sustentáveis.

Constatou-se que condutas voltadas para a preservação do meio ambiente, certamente poderão trazer à sociedade riquezas muito maiores do que o custo dos desastres ambientais que ocorrem cotidianamente.

Outra preocupação desse estudo foi o processo de renovação das normas jurídicas atribuído ao texto do direito positivo. O direito surge justamente em virtude de novas necessidades do corpo social. Portanto o direito tributário ambiental como é um ramo do direito pouco trabalhado pela doutrina tributarista, o direito tributário ambiental é prova disso, ele surge justamente em virtude de novas necessidades do corpo social.

O ponto sensível da pesquisa foi a identificação da tributação extrafiscal elemento chave da presente pesquisa que procurou estudar as limitações impostas pela isonomia tributária à tributação extrafiscal.

A função fiscal dos tributos é caracterizada pela neutralidade pela respectiva instituição confim exclusivo de abastecer os cofres públicos, limitando-se a repartir o custeio dos encargos públicos. Entre os integrantes da sociedade, sem outros interesses de ordem social, política ou econômica.

Também foi apresentado os impostos ecológicos que incidem sobre os produtos sujos, ou seja, cuja produção utilização implica a poluição da natureza com a finalidade de aumentar nisso o preço e com isso diminuir o seu consumo ou provocar a respectiva substituição.

Em razão da problemática ecológica que assola o planeta, face urgente a valorização da função promocional do Direito, com o aumento da inserção nos dois treinamentos jurídicos de normas de incentivo e portadoras de sanções premiais, com intuito de encorajar a prática de comportamentos desejados in prova vá se políticas públicas ambientais.

Também foi discutido nesta pesquisa a capacidade a capacidade contributiva do contribuinte. Também foi demonstrado que a extrafiscalidade ambiental coloca o direito tributário em meio a interdisciplinaridade, isso seja, conciliar o direito tributário e a ordem econômica eu direito tributário e com a proteção do meio ambiente.

Em síntese, tem de ser capacidade contributiva, enquanto a tributação pressuposto a tributação, estará presente nos tributos extrafiscais ambientais.

Logo o meio ambiente é indispensável para a vida sadia da geração atual e das próximas gerações. Foi possível estabelecer através dos tributos seu consumo atendido a seletividade em função do nível de essencialidade ambiental do bem tributado.

No terceiro e último capítulo foi estudado o ICMS ecológico no estado de Goiás. Apesar dos avanços e resultados positivos em alguns municípios fica a sugestão de que os órgãos

públicos providenciem uma maior transparência no banco de dados específico para identificar o resumo dos critérios atendidos pelos municípios.

A análise da secretaria do meio ambiente é feita individualmente em cada questionário, e após apurado, enviado à secretaria da economia com a nota do enquadramento. Diante desse cenário, a pesquisa concentrou-se nos percentuais e recebimento da parcela do ICMS ecológico pelos municípios contemplados.

Além do benefício ambiental e econômico, outro retorno importante do ICMS ecológico em Goiás relativo ao saneamento ambiental, foi despertar a atenção dos administradores locais e provocar suas iniciativas em relação à necessidade de investir na implantação e manutenção de sistemas de saneamento.

Constatou-se nessa pesquisa que muitos municípios deixaram de acessar o programa ou alcançaram baixos índices, principalmente pela falta de interesse dos gestores públicos. Resultados insignificantes foram observados em muitos municípios goianos e a participação no ICMS Ecológico atingiu 0,75% ou 1,25%.

No entanto aqueles que se utilizaram de forma promocional tais repasses financeiros poderão demonstrar como grandes aliados da política de preservação ambiental e, de consequência, provocando justiça fiscal. Isso tem dado margem sobretudo por parte daqueles que se uniram a retenção do repasse do ICMS Ecológico.

Identificou-se que muitos municípios foram ineficientes por má gestão ou desinteresses dos administradores públicos, o que acabou prejudicando na busca do recurso para aquela cidade.

Resta demonstrado a importância e eficiência da adoção de medidas legais administrativas extremamente positivas como as diversas modalidades de semestre ecológico aqui arroladas, comprovando a viabilidade da adequação entre conservação da natureza e desenvolvimento econômico.

Para acesso ao ICMS ecológico os municípios necessitam cumprir menos 3 (três) dos 9 (nove) quesitos previstos na Lei Complementar Estadual 90/2011.

Ao formular o requerimento para participar do programa, o município requer a abertura de um processo administrativo junto à secretaria estadual do meio ambiente, respondendo um questionário com os itens que irão ser analisados pelo corpo técnico da Secretaria Estadual do Meio Ambiente.

Todos os itens foram apurados a partir das ações ambientais e terão que obedecer ao disposto da Lei Complementar 90/2011 do Estado de Goiás e instrução normativa 03/2019 da Secretaria Estadual do Meio Ambiente. Nesta apuração os municípios obtêm sua classificação

conforme a quantia de quesitos cumpridos, atingindo 0,75%, 1,25% ou 3% no acesso ao bolão de 5% distribuído conforme municípios que alcancem o programa. Como exemplo, segue questionários aprovados de 3 (três) municípios que obtiveram pontuação para acessar o programa em 2021.

No ano de 2021, o único município que atingiu todos os quesitos, no total de nove, foi Anápolis, situada no centro goiano e com 396.000 habitantes, sendo a segunda economia do estado.

Portanto, o ICMS ecológico é um instrumento de política pública que vem sendo a solução para que a restrição do uso do território dos municípios seja recompensada, garantindo que o patrimônio natural se mantenha e que a população seja beneficiada, mediante a efetivação de ações voltadas a melhoria da qualidade de vida dos goianos.

O ICMS ecológico ajuda a recompor desequilíbrios ambientais e de conservar o meio ambiente a fim de reequilibrar o ecossistema que vem sendo depredado constantemente com agressões ambientais de formas diversas.

Já citado, a fatia do ICMS ecológico é de 5% da parte que o Estado pode dispor, dividido no bolão nas três faixas de acesso ao programa, para os municípios que atingirem os percentuais de 3% (três por cento), 1,25% (um, vinte e cinco por cento) e 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento).

Uma constatação no decorrer da pesquisa foi a provocação de “justiça fiscal” aos municípios, naqueles menos desenvolvidos e populosos. O nivelamento destes municípios aos maiores, os tornou competitivos e em igualdade na busca de recursos, possibilitando aumento significativo na sua arrecadação com o ICMS.

Se não fosse a existência do critério do ICMS ecológico, estes teriam sua fatia de ICMS normal distribuída conforme as regras do Valor Adicionado, que por sua fórmula e cálculo, traz maiores valores as maiores economias.

Precisamos entender que há de haver o comprometimento dos municípios e de seus gestores públicos, para que possa ampliar e qualificar métodos sustentáveis de proteção de áreas de unidade de conservação.

É necessário que os gestores públicos não só criem áreas de conservação, mas que eles qualifiquem, que cerquem, que façam pesquisa, que elaborem o plano de manejo e ofereçam a comunidade acesso a visitação de uso público.

Adotar práticas duráveis de sustentabilidade e obediência as regras legais, fará perpetuar o recebimento dos recursos por aqueles municípios que se disciplinarem nas regras do programa.

Quanto a conservação das espécies é importante que eles tenham esse compromisso porque a defesa do ecossistema faz parte da avaliação e dos critérios que definem o índice de quanto o município vai receber.

Por outro lado, é importante destacar as constatações de melhorias necessárias para o aprimoramento do programa. Se faz necessário maior transparência no acesso as informações dos projetos e questionários, com abertura pública dos dados. A obtenção destas informações só foi possível após 60 (sessenta) dias de requerimentos e protocolos, obtidos somente após deferimento de processo administrativo pela secretária Estadual do Meio Ambiente.

Outro ponto que precisa ser aprimorado é a fiscalização das ações ambientais apresentadas pelos municípios. Foi constatado que o Estado não dispõe de corpo técnico suficiente para fiscalizar em campo as iniciativas informadas como existentes, ficando a critério da fé pública dos documentos e declarações apresentadas.

Logo, para os administradores dos municípios beneficiados pelo critério ecológico de repartição de receitas do imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços houve uma mudança de paradigmas, pois se passou a voltar os olhos para a essencialidade do meio ambiente que a necessidade de sua preservação, deixando os recursos naturais, como aqueles concentrados em unidade de conservação e os mananciais de abastecimento público goiano, de ser empecilhos ao desenvolvimento para se transformar em fonte de recursos.

Mesmo diante dos problemas encontrados, é um grande programa de premiação daqueles municípios que se comprometem com a preservação ambiental, trazendo uma melhor qualidade de vida para as atuais e futuras gerações e, de consequência, melhor distribuição dos tributos destinados as cidades.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. Carga Tributaria en Brasil: Redimensionada y repensada. **Revista de Administración Tributária CIAT**, n.40, 2016. Disponível em: <http://bit.ly/22siKr9>. Acesso em: 02 fev. 2022.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- AMADO, Frederico. **Direito ambiental esquematizado**. 5.ed. São Paulo: Método, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Ver. e atual. São Paulo: Saraiva 2005.
- ARAGÃO, Alexandra. Direito constitucional do ambiente na União Europeia. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ARAÚJO, Luiz Alberto David. NUNES JUNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito constitucional**. 9 ed. Ed São Paulo. Saraiva. 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15 ed. Ver. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BALTAZAR, Ubaldo César; LORENZONI, Roger. **Aspectos Jurídicos-políticos da atividade tributária do estado contemporâneo na era da globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001.
- BARZOTTO, Luciane Cardoso. O princípio da Fraternidade e os princípios do meio ambiente do trabalho. In: OLIVEIRA, Cíntia Machado de; DORNELES, Leandro do Amaral Dorneles de (Org.). **Temas de direito e processo do trabalho**. Teoria geral do Direito do Trabalho. Estudos em homenagem a Carmen Camino. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2014. Vol. II.
- BECK, Ulrich. **O que é globalização?** equívocos do globalismo, respostas à globalização. Tradução de André Carone. São Paulo : Paz e Terra, 1998.
- BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo: Hacia una nueva modernidad**. Tradução de Jorge Navarro, Daniel Jiménez e Maria Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 1998.
- BECK, Ulrich. **Sociedade de risco: Rumo à modernidade**, 2ed. São Paulo. Editora 34. 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo. Noesses, 2007.

BENJAMIN, Antônio Herman V. Função ambiental” In: BENJAMIN, Antônio Herman V. (coord.). **Dano ambiental: prevenção, reparação e repressão**. São Paulo: RT, 2003.

BENJAMIN, Antônio Herman. O Estado teatral e a implementação do direito ambiental. In: **Livro das Teses**. São Paulo: Imprensa Oficial, 2003. V.1, p.335-336.

BENJAMIN, Antônio Herman. **Direito constitucional ambiental brasileiro**. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. **Direito constitucional ambiental brasileiro**. São Paulo. Saraiva, 2007.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Trad. Carlos Neson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política**, 1998

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. atual.ampl. São Paulo: Malheiros 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa: por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma realização da legitimidade**. São Paulo: Malheiros, 2002.

BORGES, José Souto Maior. **O contraditório no processo judicial uma visão dialética** São Paulo: Malheiros, 1996.

BRASIL **Emenda constitucional nº 108, de 26 de agosto de 2020**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc108.htm. Acesso em: 08 fev. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 fev. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm, Acesso em: 08 fev. 2022.

BRASIL. Lei complementar nº 90, de 22 de dezembro de 2011. **Regulamentada pelo Decreto nº 8.147, de 8 de abril de 2014**, Presidência da República, 2014. Brasília-DF. www.planalto.gov.br. Acesso em: 15 nov. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Complementar Nº 63, de 11 de janeiro de 1990**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp63.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENT

AR%20N%C2%BA%2063%2C%20DE,Munic%C3%ADpios%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias. Acesso em: 08 fev. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade 4.029 Distrito federal**. DJe 27/06/2012 Inteiro Teor do Acórdão - Página 1 de 89. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2227089>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança 22164-0**. São Paulo. Relator: Ministro Celso de Mello. Decisão em trinta (30) de outubro (10) de mil novecentos e noventa e cinco. 1995. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 08 fev. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm. Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. Presidência da República. **Lei Nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=5172&ano=1966&ato=d1dcXR E1UMZRVTadb>. Acesso em: 07 mar. 2022.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **“Políticas Públicas”**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CALIENDO, Paulo. limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. **Revista do Programa de Pós-Graduação em direito da UFC**, Fortaleza. N.2 p. 171-205, jul/dez, 2013 disponível em <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/994>. Acesso em: 3 nov. 2021.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Direitos fundamentais e direito privado**. Tradução de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. 4ª reimp. da edição de agosto/2004. Coimbra: Almedina, 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **O direito ao ambiente como direito subjetivo**. Coimbra, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo Saraiva. 2012.

CAVALCANTI, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In: GRUPENMACHER, Betinan Treiger et al . **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileira**. Coimbra: Edições Almedina S.A, 2012.

COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. In: MENDESTEPEDINO, Gustavo José; FACHIN, Luiz Edson (Org.). **Doutrinas essenciais: obrigações e contratos**. São Paulo: RT, 2011. v. 1.

COMPARATO, Fábio. **Direito Público: estudos e pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Os Tributos e os Direitos Fundamentais. **REPATS**, Brasília, V. 3, n. 2, p.276-307, jul./dez. 2016.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

COUTINHO, Flávio Corrêa. **Direito Constitucional Contemporâneo: o princípio da dignidade da pessoa humana, os direitos humanos, a judicialização dos direitos sociais e a educação**. Rio de Janeiro: Jurismestre, 2017.

DEL VECCHIO, Giorgio. **Lições de filosofia do direito**. 4. ed. Cor. Actual. Segundo a 10 e ultima edição italiana. Trad. Antônio José Brandão. Coimbra: Amênio Amado, 1972.v.1.

DELGADO, José Augusto. **Interpretação contemporânea do âmbito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania**. In: Campos, Octavio Fischer (coord.) Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004. p.151-174

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade de instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. (Org.) **Reforma tributária & MERCOSUL**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. 11 ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia e outras formas**. 3.ed. São Paulo. Atlas, 1999.

DOINGBUSINESS. 2018. Disponível em: <http://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2018>. Acesso em: 10 nov. 2021.

DOMINGUES, J. M. **Direito tributário e meio ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007

FELIPE, S. T. **Ética e experimentação animal: fundamentos abolicionistas**. Florianópolis: UFSC, 2007.

FERREIRA, Heline Silvini. **O risco ecológico e o princípio da precaução. Estado de direito ambiental tendências; aspectos constitucionais e diagnósticos**. Florianópolis, 2004, 164 f. Dissertação (Mestrado) - Direito. Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvim de. **Curso de direito ambiental**. 6. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco e FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco e FERREIRA, Renata Marques. Fundamentos Constitucionais do Direito Ambiental Brasileiro. **Revista Faculdade de Direito UFPR**, n 50, 2009, p.166-168.

FOLLONI, André. **A guerra dos portos e a resolução senatorial**, n. 13, 2012, p.11.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva 2013.

FOLLONI, André. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n.110, p.265-278, 2013.

FRANCO, Antônio L. de Souza. **Finanças públicas e direito financeiro**. 5. Reip. Coimbra: Almeida. 1997.

FUCK, Luciano Felício. **Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. e-book.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

GIDDENS, Antony. **As consequências da modernidade**. São Paulo: Editora da UNESP, 1990.

GOIÁS. Assembleia Legislativa Do Estado De Goiás. **Lei Complementar Nº 90, de 22 de dezembro de 2011**. <https://leisestaduais.com.br/go/lei-complementar-n-90-2011-goias-Aregulamenta-a-lei-complementar-n-90-de-22-de-dezembro-de-2011>. Acesso em: 08 fev.2022.

GOIAS. Constituição Estadual. **Emenda constitucional Nº 70, de 7 de dezembro de 2021**. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/104678/emenda-constitucional-70. Acesso em: 01 fev. 2022.

GOIÁS. Governador do Estado de Goiás. **Decreto Nº 8.147, DE 08 de abril de 2014**. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/go/decreto-n-8147-2014-goias-regulamenta-a-lei-complementar-n-90-de-22-de-dezembro-de-2011>. Acesso em: 08 fev. 2022.

GOIAS. Governo do Estado de Goiás. **Lei Complementar Nº 148, de 04 de dezembro de 2018**. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/101135/lei-complementar-148. Acesso em: 25 jan. 2022.

GOIÁS. Secretaria de Estado da Economia. **Índice de participação dos municípios**. Disponível em: <https://www.economia.go.gov.br/component/content/article/121-indice-de-participacao-dos-municipios/4027-download-dos-relatorios-do-ipm.html?Itemid=101>. Acesso em: 01 fev. 2022.

GOIÁS. Secretaria de Estado da Economia. **Valor adicionado**. 16 out. 2019. Disponível em: <https://www.economia.go.gov.br/calend%C3%A1rio-fiscal/39-servicos/6176-valor-adicionado.html>. Acesso em: 01 fev. 2022.

GOIÁS. Secretaria Estadual do Meio Ambiente. **Unidade de conservação**. 2022. Disponível em: <https://portal.meioambiente.go.gov.br/unidadeconservacao/unidadeConsListExterna.secima.jsessionid=B9B0BCA99A5B537FA5EC327C476A070F>. Acesso em: 08 fev. 2022.

GOIAS. Secretária de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável. Instrução Normativa Nº 03/2019 - SEMAD 03/2019. Goiânia, Quinta-feira, 23 de maio de 2019, ano 182. **Diário Oficial/Go N. 23.059**. Disponível em: SEMAD. <https://diariooficial.abc.go.gov.br/portal/visualizacoes/pdf/3808/#/p:3/e:3808>. Acesso em: 08 fev. 2022.

GORDILHO, Heron José de Santana. **Direito Ambiental Pós Moderno**. São Paulo: Juruá, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo. Dialética, 1998.

HARADA, kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HERRERA, Molina Pedro. **Derecho tributário ambiental**: la introducción del interés ambiental em el ordenamento tributário. Madrid: Madrid: Marcial Pons, 2000.

HOBSBAWN, Eric J. **A era das revoluções**. 2. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1979.

IMB. Instituto Mauro Borges. **Mapas das Regiões de Planejamento do Estado de Goiás**. Disponível em: https://www.imb.go.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=97&catid=32&Itemid=179. Acesso em: 02 fev. 2022.

INSTITUTO MAURO BORGES **Índice de Desempenho dos Municípios** Disponível em: https://www.imbgogovbr/index.php?option=com_content&view=article&id=2273:idx-indice-de-desempenho-dos-municipios-2020-2021&catid=31&Itemid=177. Acesso em: 01 fev. 2022.

INSTITUTO ECO BRASIL. **Relatório de Brundtland**. Nosso futuro comum. Disponível em: http://www.ecobrasil.eco.br/site_content/30-categoria-conceitos/1003-nosso-futuro-comum-relatorio-brundtland. Acesso em: 01 fev. 2022.

JONAS, Hans. **O princípio responsabilidade**: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica. Trad.: Marijane Lisboa e Luiz Barros Montez. Rio de Janeiro: Editora PUC-Rio, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. Trad. J. Cretella Junior e Agnes Cretella. 2 ed. São Paulo: RT, 2002.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- LASKI, Harold J. **O liberalismo europeu**. São Paulo: Mestre Jou, 1973.
- LAFER, Celso. A reconstrução dos direitos humanos: a contribuição de Hannah Arend. **Estud. AV**. v.11, n.30, São Paulo, may/aug. 1997.
- LEFF, E. **Saber ambiental: sustentabilidade, complejidad, poder**. México: Siglo Veintiuno/Unam/Pnuma, 2001.
- LEFF, Enrique. **A complexidade ambiental**. São Paulo: Cortez, 2003.
- LEITE, Ayala, **Direito Ambiental na sociedade de risco**. Rio de Janeiro: Forense universitária, 2002.
- LEVAI, L. F. Ética ambiental biocêntrica: pensamento compassivo e respeito à vida. In: ANDRADE, S. (org.). **Visão abolicionista: ética e direitos animais**. São Paulo: Libra Três, 2010.
- LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. Tributação ambiental: uma contribuição ao desenvolvimento sustentável. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Org.). **Dirieto tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.p.625-648
- LOUREIRO, W. Portal Ambiente Brasil. ICMS Ecológico – A consolidação de uma experiência brasileira de incentivo à conservação da biodiversidade. 2007. Dispon. em: . Acesso em 16 fev. 2022
- LOVELOCK, James. **Gaia: a cura para um planeta doente**. Tradução de Aleph Termya Eichenberg e Newton Roberval Eichenberg. São Paulo:Cultrix, 2006.
- MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 136.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 05.10.1988**. São Paulo: Saraiva, 2014. v.6. t.1
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3.ed. São Paulo; Atlas, 2004.
- MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. **Meio Ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre . Livraria do Advogado, 2004.
- MEDINA, José Miguel Garcia. **CPC: Código de processo civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal**. 19. ed São Paulo: Jus Podium, 2021.

MELO FILHO, Álvaro. Teoria da sanção premial. **Revista da Procuradoria**. Geral do Estado do Ceará. Fortaleza: Centro de estudos e treinamentos, v. 2, p. 170-187, jan. 1980.

MESSIAS, L. **Contencioso tributário no Brasil é muito superior ao dos EUA**. Consultor Jurídico, nov. 2014. Disponível em: <<https://goo.gl/e7Pkb3>>. Acesso em: mar. 2017.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**: doutrina, prática e jurisprudência, glossário. 2. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2001.

MILARÉ, Édis. **Direito do ambiente**. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2013.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**: doutrina, prática, jurisprudência, glossário. 2 ed. Ver. Atual. E ampl. São Paulo: RT, 2001.

MILARÉ, Edis. Sistema municipal do meio ambiente. Sisnuma: instrumentos legais e econômicos. **Revista de Direito Ambiental**. São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 14, p.47, 2011.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Coimbra, 1997. Tomo I.

MIRRA, Álvaro L. V. Fundamentos do Direito Ambiental no Brasil. **Revista do Tribunais**, n. 706, p. 7-29, São Paulo, Ed. RT, ago.1994.

MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coimbra: Centelha, 1973.

MORAES, Alexandre. **A Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional** São Paulo Atlas, 2002.

NABIS, José Cassalta. **Reflexões sobre quem paga a conta do Estado social. Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Edições Almedina S.A, 2010.v.3.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Almedina, 2021.

NAVARRO, Sacha Calmon, **Comentários a Constituição de 1988**: sistema tributário. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

NOVAES, Jorge Reis. **Os princípios constitucionais estruturantes da república portuguesa**. Coimbra: Coimbra, 2011.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e meio ambiente**: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Proteção ambiental e sistema tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

ONU. ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração de Estocolmo**: Declaração da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano.1972. Disponível em: etesb.sp.gov.br/posgraduacao/wp-content/uploads/sites/33/2016/09/Declaração-de-

Estocolmo-5-16-de-junho-de-1972-Declaração-da-Conferência-da-ONU-no-Ambiente-Humano.pdf. acesso 25.02.2022

PARANÁ. Governo do Estado do Paraná. **Lei 17134, art. 1º ao 4º/ 2012**. Disponível em: <https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/exibirAto.do?action=iniciarProcesso&codAto=67272&codItemAto=501372#501372>. Acesso em: 08 fev. 2022.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda: contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples Imprensa: Porto Alegre, Conselho Regional de Contabilidade, 2011.**

POLANYI, Karl. **The Great Transformation**. Boston: Beacon Press, 1957.

POLITIZE. **Barragem de rejeitos e os casos Mariana e Brumadinho**. 19 set. 2019. Disponível em: politize.com.br. Acesso em: 29 dez. 2021.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. 3.ed. Rio de Janeiro. Borsoi, 1982.

PRIETO, Julio Marcelo. **Derecho de la Naturaleza**. Quito, CEDE, 2016.

RIBEIRO Teixeira. **lições de finanças públicas**. 5.ed Coimbra .1995. p. 260

SALGADO, Gisele Mascarelli. **Sanção na teoria do direito de Norberto Bobbio**. Curitiba: Juruá, 2010.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Pela mão de Alice: o social e o político na pós-modernidade**. 10.ed. São Paulo: Cortez, 2005.

SARLET; Ingo Wolfgang, FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional ambiental: estudos sobre a constituição, os direitos fundamentais e a proteção do ambiente**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2011.

SARLET; Ingo Wolfgang. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SARLET; Ingo Wolfgang, FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional ambiental: estudos sobre a constituição, os direitos fundamentais e a proteção do ambiente**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 3ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 1999

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2015.

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

SIRVINKAS, Luís Paulo. **Manual de direito ambiental**. 9. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2011.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1987. v. 2.

SOARES, Cláudia Dias. O imposto ecológico contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente. **Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**. Coimbra, n 58, 2001.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Teoria Pluriversalista do Direito Internacional**. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

TIPKE, Klaus. Douglas Yamashita. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. São Paulo: Sergio Antonio Fabris editor – SAFE, 2012.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **De la démocratie en Amérique**. Edición realizada bajo la dirección de Jacob Peter Mayer, introducción de Harold J. Laski. Nota preliminar por Jacob Peter Mayer. v.1. Paris: Gallimard, 1951.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. [s.l.]: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Estado patrimonial, estado fiscal e pensamento autoritário no Brasil. **Temas atuais do direito brasileiro**. Rio De Janeiro (estado), Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. Rio de Janeiro: UERJ, 1987.

TOURAINÉ, Alan. **Crítica da Modernidade**. Tradução de Ferreira. Edel. 4.ed. Petrópolis: Vozes, 1997.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. A efetividade e a eficiência ambiental dos instrumentos econômicos-financeiros e tributários. Ênfase na preservação. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In. TORRES, Heleno Taveira (org). **Direito tributário ambiental**. São Paulo, 2005.

YOUNG, Carlos Eduardo Frickmann; CÁNEPA, Eugenio Miguel; LUSTOSA, Maria Cecília Junqueira. Política ambiental. In: MAY, Peter H. (Org.). **Economia do meio ambiente: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 163-179.