XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO E SUSTENTABILIDADE I

JERÔNIMO SIQUEIRA TYBUSCH

RILDO MOURAO FERREIRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

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

D597

Direito e sustentabilidade I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Jerônimo Siqueira Tybusch

Rildo Mourao Ferreira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-785-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO E SUSTENTABILIDADE I

Apresentação

O Grupo de Trabalho '"Direito e Sustentabilidade I" já passou por várias edições no âmbito dos Congressos e Encontros do CONPEDI, consolidando-se como referência na área de Direitos Especiais, mais especificamente na conexão interdisciplinar entre Direito, Sustentabilidade, Ecologia Política e Geopolítica Ambiental. Nesta edição do XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI - Goiânia/GO, contamos com a apresentação de vários artigos científicos que abordaram temáticas como Cidadania, Governança, Gestão de Riscos Ambientais, Consumo, Resíduos Sólidos, Desenvolvimento Sustentável, Educação Ambiental e Licenciamento ambiental. Desejamos uma agradável leitura dos textos, os quais demonstram ao leitor a integração e, ao mesmo tempo, o alcance multidimensional das temáticas, tão importantes para uma visão crítica e sistêmica na área do Direito.

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (Universidade Federal de Santa Maria - UFSM)

Prof. Dr. Rildo Mourao Ferreira (Universidade de Rio Verde)

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

A EXTRAFISCALIDADE E O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

THE EXTRAFISCALITY AND THE FUNDAMENTAL RIGHT TO A ECOLOGICALLY BALANCED ENVIRONMENT

Rodrigo Rodrigues da Luz [1]

Resumo

O presente artigo analisa a natureza extrafiscal da tributação como instrumento de indução de comportamentos a fim de atingir finalidades presentes na Constituição Federal de 1988, notadamente a busca por um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Para isso analisamos a extrafiscalidade, suas características e finalidades e como esse instrumento fiscal pode servir como política pública governamental para promover desenvolvimento sustentável e dar concreção à direitos fundamentais previstos na Carta Magna. Para o presente artigo utilizou-se de pesquisa qualitativa de natureza descritiva e técnica de pesquisa bibliográfica e documental.

Palavras-chave: Extrafiscalidade, Política pública, Desenvolvimento sustentável, Meio ambiente

Abstract/Resumen/Résumé

The presente paper analises the extra fiscal nature of taxation as instrument of behavior induction in order to reach constitucional purposes that exists in the Federal Constitution of 1988, mainly the search for a ecologically balanced environment. For that we will analise the extrafiscality, your features and purposes and how this tax instrument can act like a government public policy to improve sustainable development and give concretion to the fundamental rights established in our Magnum Letter. For the present paper was used qualitative research of descriptive nature and documental and bibliographic technic.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Extrafiscality, Public policy, Sustainable development, Environment

[1] Especialista em Direito Empresarial pela UFU e em Direito do Trabalho pela FASAM. Mestrando em Direito pela Universidade de Marília. Professor do Centro Universitário de Goiatuba - UniCerrado. E-mail: rodriguesdaluz.rodrigo@gmail.com

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento sustentável hoje é um objetivo de boa parte dos países do mundo. Conciliar o crescimento econômico ao mesmo tempo garantir justiça social, redução das desigualdades sociais e regionais e proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é um desafio que o Estado brasileiro enfrenta para dar máxima eficácia à Constituição Federal e ao princípio da dignidade da pessoa humana.

A preocupação com esses valores não é exclusividade do Brasil. Em 2015 durante a conferência da ONU sobre o desenvolvimento sustentável todos os países membros da Organização das Nações Unidas, incluindo o Brasil, aprovaram a Agenda 2030 e os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável que tem como foco a erradicação da pobreza e o desenvolvimento sustentável sob três pilares: o econômico, o social e o ambiental. Dentre os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável estão a erradicação da pobreza, agricultura sustentável, consumo e produção responsáveis, ação contra a mudança global do clima. (ONU, 2015, on-line)

Assim, em nome desse desenvolvimento sustentável o Brasil, como no resto do mundo, adota políticas públicas que atendam essa finalidade. E uma dessas políticas públicas utilizadas é o uso da tributação através da extrafiscalidade como forma de indução de comportamentos aos agentes privados para adotarem condutas ambientalmente sustentáveis. Isso vem sendo chamado de tributação ambiental. Dentre os tributos usados com essa finalidade destaca-se o imposto sobre produtos industrializados e de que forma a majoração ou diminuição de alíquotas pode induzir a maior produção ou menor produção de determinado produto, ou, ainda, que se busque meios alternativos de produção mais eficientes ecologicamente. Outro imposto importante nessa temática é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Ecológico e como possibilitaria uma ação conjunta de Estados e Municípios em prol do uso sustentável do solo sem acarretar aumento na carga tributária.

Em documento intitulado “Reforma Tributária Solidária: Menos Desigualdade, Mais Brasil”[1] feito pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil - ANFIP em conjunto com a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital - FENAFISCO é defendida uma reforma tributária que leve em consideração a tributação ambiental, pois essa

[1] Reforma Tributária Solidária: A reforma necessária. p. 36-37. Disponível em: <http:// reformatributariasolidaria.com.br/manifesto/>. Acesso em: 30 jan. 2019.

serviria para inibir práticas predatórias ao meio ambiente e simultaneamente servir de financiamento à políticas socioambientais.

Assim, o presente artigo tem por intuito analisar a extrafiscalidade tributária e de que modo ela ajudaria a promover um meio ambiente ecologicamente equilibrado, nos termos constitucionais propostos. Para tanto, no tópico 2 da presente análise discorreremos sobre o que seja a extrafiscalidade, quais são suas características e finalidades. Já no tópico 3 analisaremos de que forma a extrafiscalidade pode ser utilizada como política pública governamental para induzir comportamentos que atinjam uma finalidade descrita na Constituição Federal e por último examinaremos a tutela do meio ambiente como direito fundamental e como a extrafiscalidade tributária pode auxiliar na concreção de um desenvolvimento sustentável pautado em um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

1. A extrafiscalidade

A tributação para além de servir como fonte de arrecadação financeira do Estado para consecução de suas finalidades e prestação de serviços públicos através da sua função fiscal, também é um importante meio de indução de comportamentos e de intervenção na economia para a consecução de finalidades outras que não meramente arrecadatórias. Essa segunda função é dita de extrafiscal.

Ricardo Lobo Torres (1999, p.135) conceitua a extrafiscalidade como sendo "a utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem à mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro". José Casalta Nabais (2004, p.629) por sua vez conceitua que:

> A extrafiscalidade traduz-se num conjunto de normas que, embora totalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas.

A extrafiscalidade não significa que o Estado não arrecadará tributos, porém, a finalidade que se busca com o tributo não é puramente de arrecadar dividendos para o Estado. O objetivo vai mais além, transcende a arrecadação e visa estimular comportamentos que tenham uma finalidade constitucional. (BUFFON, 2010, p.557-558). Cláudia Araújo (1996, p.

332) vai chamar esses tributos extrafiscais de finanças funcionais no sentido que sua função é influir na conjuntura econômica, constituindo um meio do Estado intervir na vida social, organizando o conjunto da nação, servindo de instrumento de reforma social, atuando na redistribuição de renda entre os indivíduos.

Paulo Caliendo (2013, p.174-175) expõe que é a finalidade constitucional do tributo que determina a extrafiscalidade, sendo essa um meio para atingir um fim constitucional previsto na ordem econômica e como exemplo, o autor cita extrafiscalidade ambiental como forma de alcançar o objetivo de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Além do exemplo anterior, a extrafiscalidade também é usada para realizar redistribuição de renda e da terra, atuar na defesa da economia nacional, na orientação de investimentos para setores mais produtivos ou de maior relevância ao interesse público, auxilia no desenvolvimento regional e como direcionador de políticas públicas. (SILVA, 2007, p.98)

É importante termos em sintonia que a nossa Constituição Federal de 1988 traça como fundamento da República a dignidade da pessoa humana e como objetivos da nação, a construção de uma sociedade justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização com a redução das desigualdade sociais e regionais. Ademais, nossa Constituição estabelece como finalidades da ordem econômica assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social e ainda o respeito a certos princípios, dentre eles a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como a busca do pleno emprego. E a tributação como acoplamento estrutural da ordem econômica e, notadamente, através de sua função extrafiscal é um importante instrumento de consecução desses fundamentos, finalidades e princípios.

E a extrafiscalidade se apresenta como norma de indução do Estado na economia como forma de intervenção indireta do Estado sobre o domínio econômico. Como bem ressaltado pelo professor Luís Eduardo Schoueri (2008, p.121, 123), a opção feita por nossa Constituição Federal de implementar e se filiar a um Estado Democrático de Direito faz com que o princípio da segurança jurídica e sua consequente legalidade estrita seja flexibilizada em prol de se alcançar a finalidade desejada pela ordem econômica. Assim, guardados os limites estabelecidos pela lei, em face do princípio da segurança jurídica e da legalidade, assegura-se ao Estado a maleabilidade necessária para atuar no domínio econômico, induzindo comportamentos através da extrafiscalidade, aumentando ou reduzindo alíquotas

em face da essencialidade de determinada atividade ou produto. O poder de tributar do Estado se conforma com o poder de regular.

Ainda que em um primeiro momento, a extrafiscalidade possa se apresente como algo discriminatório, ao conferir tratamento diferenciado para aqueles que se encontram em uma mesma situação em determinado momento, como por exemplo na concessão de benefícios fiscais ou incentivos fiscais, a extrafiscalidade não fere a isonomia constitucional. Porém, essa discriminação entre iguais ocasionada pela extrafiscalidade somente será possível se perpetrada com a finalidade de atingir uma meta traçada pela própria Constituição que, *a priori*, será a realização de direitos fundamentais, bem como o respeito aos fundamentos, objetivos e princípios constitucionais. (BUFFON, 2010, p.563-564)

Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal já se posicionou que a majoração de alíquota de COFINS-Importação para alguns produtos não fere o princípio da isonomia, tendo em vista o equilíbrio da balança comercial brasileira e a entrada de produtos predatórios aos produzidos por empresas brasileiras:

> Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. COFINS-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da Isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/ RS, com repercussão geral reconhecida. 1. A instituição do adicional de 1% da COFINS-Importação, perpetrada pelo art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pelo art. 53 da Lei nº 12.715/2012, e direcionada a determinados setores da economia, prescindia de lei complementar, na esteira do que decidido no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. É, portanto, plenamente constitucional a majoração da alíquota da contribuição por meio de lei ordinária. 2. A majoração da alíquota da COFINS-Importação para alguns produtos importados não caracteriza, por si só, violação do princípio da isonomia, tampouco afronta à norma do art. 195, § 9º, da Constituição. Possibilidade de tratamento diferenciado quando presente política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada. 3. Agravo regimental não provido. Deixo de majorar os honorários advocatícios na forma do art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem. (RE 969735 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 24/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-050 DIVULG 15-03-2017 PUBLIC 16-03-2017)

No julgamento acima decidiram os ministros do STF que há possibilidade de tratamento diferenciado quando se trata de política de extrafiscalidade devidamente justificada, tais como atividade econômica do contribuinte, a maior utilização de mão-de-obra, o porte da atividade econômica, da condição atual do mercado. No caso em questão a alíquota de COFINS-Importação de alguns produtos, tais como calçados, confecções e móveis, foi majorada de 7,6% para 8,6%, o que fez com que esses produtos tivessem seus

preços onerados no mercado interno, com a consequente redução da competitividade dos mesmos, conferindo maior proteção às industrias brasileiras desses setores.

2. A extrafiscalidade como política pública

Conforme a professora Dra. Maria de Fátima Ribeiro (2014, p.133), políticas públicas podem ser compreendidas como escolhas e estratégias adotadas pelos entes federativos no exercício de suas competências para atender o interesse público. As políticas públicas são criadas para atender os objetivos traçados pela Constituição Federal na busca do desenvolvimento social e econômico, implementando os programas de Estado e de Governo como, por exemplo, preservação do meio ambiente, erradicação da pobreza, diminuição das desigualdades sociais e regionais e a defesa da concorrência.

No campo tributário e sua correlação com políticas públicas acontece através de um planejamento tributário, de programas governamentais que examina o custo orçamentário e o impacto sobre o orçamento, concede incentivos fiscais com a finalidade de atingir desenvolvimento econômico e benefícios à população. Desse modo, os incentivos fiscais são instrumentos adequados e idôneos na busca de implementação de políticas públicas que assegurem à população a efetividade dos direitos sociais constitucionalmente previstos, reduzindo as desigualdades existentes, promovendo o bem-estar social, a justiça social, bem como o desenvolvimento ambientalmente sustentável. (RIBEIRO; CASTRO, 2013, p.202)

Nesse diapasão, a extrafiscalidade se apresenta como um importante instrumento para a consecução de políticas públicas de Estado e de governo ao passo que permite incutir comportamentos à determinados setores da economia para atingir finalidades sociais. André Elali (n.d.,on-line) dispõe sobre a importância da tributação como meio de fomentar o desenvolvimento nacional com especial atenção para a redução das desigualdades regionais e sociais. Através da tributação "pode e deve o Estado induzir os agentes econômicos à prática daqueles comportamentos desejáveis na busca da ordem econômica proposta no plano da Constituição".

A Constituição Federal de 1988 prescreve a possibilidade de utilização do tributo com natureza extrafiscal para a implementação de políticas públicas que permitem a exacerbação do ônus fiscal ou sua suavização a depender dos objetivos pretendidos. E o próprio Supremo

Tribunal Federal já se posicionou no sentido de ser possível a preponderarão da extrafiscalidade sobre princípios constitucionais e tributários, desde que respeitado a proporcionalidade ou proibição do excesso. (SILVA, 2007, p.108-109)

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº1.276-2 de São Paulo, os ministros do Supremo seguiram o voto da Relatora Min. Ellen Gracie, no que diz respeito ser possível a instituição de benefício fiscal sobre o IPVA a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos de idade na porcentagem mínima de 30% de seus empregados. Uma vez que a Lei nº9.085/95 do Estado de São Paulo, objeto da ação constitucional, procurou atenuar as dificuldades e obstáculos que pessoas de meia idade encontram para se posicionar no mercado de trabalho. No voto da Ministra Ellen Gracie (STF, 2002, p.6):

> Percebo que a Casa Legislativa Paulista [a Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo] utilizou-se, legitimamente, do caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular uma conduta por parte do contribuinte, abrindo mão de uma parte da receita do Estado, para tentar equilibrar uma situação de desigualdade social.

Assim, o posicionamento jurisprudencial do STF vai ao encontro do entendimento doutrinário de ser possível a utilização da extrafiscalidade tributária com preponderância sobre princípios constitucionais e tributários como o da isonomia em prol de finalidades sociais.

Porém, duas questões merecem destaque e que guardam correlação com a adoção de políticas públicas. Primeiro qual o tipo de desenvolvimento econômico que o país almeja para a redução das desigualdades sociais e regionais. Segundo, a concessão de incentivos fiscais para o atendimento de finalidades sociais não pode se dar de modo predatório entre os entes federativos de modo a ocasionar a chamada “guerra fiscal”.

No que diz respeito ao tipo de desenvolvimento que se deve implementar para o Brasil, a própria Constituição Federal delineia a atuação governamental na implementação de políticas públicas. O artigo 3º da CF/88 estabelece inicialmente como fundamentos de nossa República e interligados entre si, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que garanta o desenvolvimento nacional, ao mesmo tempo que erradica a pobreza, a marginalização e reduza as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos sem discriminação. Ademais, o artigo 170 vai traçar as diretrizes da ordem econômica que será calcada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, assegurando a todos

existência digna, conforme os ditames da justiça social e, ainda, estabelece uma série de princípios que devem ser seguidos, dentre eles, destacamos a redução das desigualdades regionais e sociais e a defesa do meio ambiente.

Não obstante ao já exposto, o artigo 174, §1º da CF/88 traz a previsão de que o desenvolvimento nacional seja equilibrado, compatibilizando os planos nacionais e regionais de desenvolvimento. E não se pode perder de vista a necessidade de compatibilização de desenvolvimento com a proteção ambiental encartada no artigo 225 da CF/88.

Desse modo, o desenvolvimento almejado pela atual Carta Magna contempla a junção dos sistemas econômico, jurídico, político e social, concebido pelo equilíbrio entre o sistema capitalista com a proteção constitucional dos direitos sociais em conjunto com a elaboração de planos nacionais e regionais de desenvolvimento, com vistas a promover os objetivos fundamentais da República. (SARAK, 2010, p.257). Na mesma percepção, Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Ferreira (2005, p.656) orientam para o fato de que o Estado deve promover a combinação de crescimento econômico com as condições básicas de vida, dentre as quais a preservação ambiental para que assim seja assegurado o desenvolvimento do artigo 3º, inciso II da CF/88 a luz dos artigos 170 e 225 da Carta Magna.

Nas palavras de André Elali (n.d., p.7):

> O Estado desenvolvido é marcado pela estrutura harmônica entre o padrão de modernização e a proteção dos valores coletivos. Busca-se ao mesmo tempo o crescimento, com a liberdade das atividades econômicas, desde que tal conviva com a proteção do consumidor, do meio ambiente, do trabalho, da educação de todos etc. Um Estado que enfatiza apenas a vertente da modernização, desprezando a sua harmonia com os demais elementos, não pode se configurar como desenvolvido; pode, no máximo, ser um Estado modernizado.

Retomando o raciocínio de que a concessão de incentivos fiscais não pode se dar de modo predatório entre os entes federativos, a concessão de incentivos fiscais não pode por em risco a própria estrutura do pacto federativo. Muitos entes federativos, como os Estados e Municípios como forma de atraírem investimentos para o seu território acabam não observando a razoabilidade e os limites constitucionais e acabam concedendo incentivos que se sobrepõem aos interesses nacionais, com políticas fiscais predatórias entre uns e outros. (n.d., p.15) Outrossim, esse comportamento não só atenta contra o pacto federativo resultando no que é chamado de "guerra fiscal", mas também é controlado pela Lei de Responsabilidade Fiscal que estabelece limites na concessão ou ampliação de incentivos fiscais previstos em

seu artigo 14, como, por exemplo, para que a concessão ou ampliação de incentivos fiscais ocorra é necessário estudo de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que se inicia sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias, além de ou demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentaria e que não afetará as metas de resultados fiscais ou estar acompanhada de medidas de compensação.(RIBEIRO, 2014, p.135-136)

Hoje para que os Estados e o Distrito Federal possam conceder incentivos fiscais sem ferir o pacto federativo é necessária a aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ órgão colegiado ligado ao Ministério da Fazenda e que é formado por todos os secretários de Fazenda dos Estado e do Distrito Federal, sendo considerado inconstitucional qualquer adoção de incentivos fiscais pelos Estados e DF de forma unilateral, sem passar pelo CONFAZ, por mais nobre que seja o objetivo e finalidade da concessão do benefício fiscal. Nesse sentido é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, a seguir exemplificado:

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDO A PROFESSORES. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA CONCORRENTE (ART. 24, IX, DA CRFB/88). COMPREENSÃO AXIOLÓGICA E PLURALISTA DO FEDERALISMO BRASILEIRO (ART. 1º, V, DA CRFB/88). NECESSIDADE DE PRESTIGIAR INICIATIVAS NORMATIVAS REGIONAIS E LOCAIS SEMPRE QUE NÃO HOUVER EXPRESSA E CATEGÓRICA INTERDIÇÃO CONSTITUCIONAL. EXERCÍCIO REGULAR DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PELO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. INSTITUIÇÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO AO ICMS. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL (ART. 155, § 2º, XII, ‘g’, da CRFB/88). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO PEDIDO, COM EFEITOS EX NUNC. […] 5. In casu, padece de inconstitucionalidade o art. 3º da Lei nº 11.743/02, do Estado do Rio Grande do Sul, porquanto concessiva de benefício fiscal de ICMS sem antecedente deliberação dos Estados e do Distrito Federal, caracterizando hipótese típica de exoneração conducente à guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 6. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da publicação da ata deste julgamento (art. 27 da Lei nº 9.868/99). (ADI 2663, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-112 DIVULG 26-05-2017 PUBLIC 29-05-2017)

Exemplificamente, também, citamos o Convênio ICMS[2] nº 16/2015 realizado em conjunto pelos Estados em reunião do CONFAZ em que os referidos entes federativos acordaram em isentar do ICMS a energia elétrica fornecida pela distribuidora à unidade consumidora, na quantidade correspondente à soma da energia elétrica injetada na rede de

[2] Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV016_15>. Acesso em: 02 fev. 2019.

distribuição pela mesma unidade consumidora gerada por uma fonte renovável como a energia solar, eólica, biomassa e injetada na rede de distribuição.

3. Tributação ambiental: A extrafiscalidade como meio de proteção ambiental

3.1 O meio ambiente como direito fundamental

A Constituição Federal de 1988 consagrou o meio ambiente equilibrado como direito fundamental de terceira dimensão, com base na solidariedade, que propicia o desenvolvimento dos seres humanos e melhora de sua qualidade de vida (OLIVEIRA; VALIM, 2018, p.132) e, consequentemente, respalda a dignidade da pessoa humana elevada a categoria de valor fundamental da sociedade hodierna.

As consequências dessa concessão de status de direito fundamental ao meio ambiente são grandes, primeiramente porque faz com a questão ambiental seja tratada com primariedade pelos agentes públicos e privados, além do fato de ser um direito de aplicabilidade direta, imediata e irrestrita, além de se lhe agregar as características de irrenunciabilidade, inalienabilidade e imprescritibilidade. Ainda que a previsão do meio ambiente na CF/88 esteja no capítulo VI da Ordem Social a partir do artigo 225 é certo que a proteção ambiental está espalhada pela Constituição Federal e sua fundamentalidade se justifica em razão da estrutura normativa de que todos tem direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, na medida de que o rol do artigo 5º não é exaustivo e, principalmente, porque salvaguarda o direito à vida. (BENJAMIN, 2015, p.123-128).

Desse modo, emerge para os particulares e notadamente para o Estado o dever de proteger o direito fundamental a um meio ambiente equilibrado, de modo o mais amplo possível, inclusive de modo preventivo, e com instrumentos de adoção de medidas defensivas, de cunho negativo, quanto de natureza prestacional, de cunho positivo, em que se encaixa os incentivos fiscais de fomento à proteção ambiental.(SARTORI, 2018, p.72-73)

3.2 A extrafiscalidade como meio de proteção ambiental

Como visto acima, uma das características dos tributos com natureza extrafiscal é induzir comportamentos dos agentes particulares a fazerem ou deixarem de fazer determinada ação com o intuito de atingir objetivos constitucionais. Desse modo, pode o Estado também utilizar a tributação para atingir a finalidade de proteger o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Segundo Paola Sartori (2018, p.101) os tributos ambientais "compreenderiam a criação de novos tributos ou utilização de tributos já existentes para fins ambientalmente desejáveis, acarretando, consequentemente, em uma contribuição de recursos para o Estado". Paulo Caliendo (2016, p.23-24) explica que há duas vertentes para a aplicação da tributação ambiental. A primeira seria através da imposição de tributos com finalidades ambientais e a segunda seria por meio da criação de incentivos fiscais à produção sustentável. A primeira vertente da imposição de tributos seria uma forma de estabelecer um padrão de condutas que permita a internalização dos custos das externalidades negativas advindas da produção de bens e/ou serviços com maior grau de impacto ambiental, fazendo com que determinada atividade tenha maiores custos do que outras semelhantes. Exemplificamente poderíamos citar a seletividade do IPI ou do ICMS. Já na segunda vertente de incentivos fiscais à produção sustentável seria uma solução de cunho positivo cuja finalidade é induzir a tomada de decisões ambientalmente sustentáveis. Assim, empresas que investem na produção de bens ou na prestação de serviços de forma ecologicamente responsável e sustentável auxiliam na proteção do meio ambiente.

Por seu turno, Carlos Peralta (2015, p.4), vai distinguir os tributos ambientais em tributos ambientais *lato sensu* - sentido impróprio e em tributos ambientais *stricto sensu* - sentido próprio. Os primeiros, em sentido impróprio, são os tributos ordinários que possuem notadamente uma função fiscal, portanto de arrecadação, mas que possuem um efeito extrafiscal com caráter ecológico, abarcando tanto os incentivos e benefícios fiscais com finalidade ambientalmente protetiva, quanto os tributos fiscais com vinculação de receitas à questões ambientais. Já os tributos ambientais stricto sensu seriam aqueles cuja função é estritamente extrafiscal, orientando a conduta dos agentes econômicos para que suas atividades sejam ambientalmente sustentáveis e não cause degradação ambiental.

Conforme estudo editado pela ANFIP e a FENAFISCO “Reforma Tributária Solidária: Menos Desigualdade, Mais Brasil”[3] defende-se em uma eventual reforma tributária no Brasil, e tomando por base a experiência internacional na matéria de tributação ambiental, que o carbono oriundo das emissões de combustíveis fósseis sofram maior taxação, que se crie uma Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico (Cide) Ambiental, uma maior ampliação do Imposto Territorial Rural, tributação progressiva conforme for o maior uso de água e de agrotóxicos e revisão de subsídios prejudiciais ao meio ambiente. Além disso, as receitas tributárias deveriam ser utilizadas para o financiamento de políticas públicas ambientais, tais como licenciamento, fiscalização, criação de áreas de proteção, incentivo a inovações tecnológicas menos agressivas ao meio ambiente, ao consumo equilibrado e financiamento de obras de despoluição.

A extrafiscalidade poderia incidir-se, por exemplo, na majoração do Imposto de Importação sobre produtos de maior nocividade ao meio ambiente, da mesma forma majoração da alíquota do IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme provoquem maior degradação ambiental. Já no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o IPVA, a aplicação de alíquotas menores conforme o automóvel utilize de fontes de energia renováveis e seja menos poluente, como os veículos híbridos e elétricos. Descontos ou redução do Imposto Predial e Territorial Urbano para aquelas propriedades que tiverem árvores em seu local ou utilizam de geração própria de energia fotovoltaica. E menores alíquotas sobre o Imposto sobre Serviços para atividades relacionadas ao tratamento do lixo urbano, reciclagem, ecoturismo, entre outros. (VASCONCELLOS, 2016, p.237-238)

Já no Imposto sobre a Propriedade Rural poderia haver tributação mais intensa quando se verificar área desmatada irregularmente, uso intensivo de água para irrigação, ou menor intensidade de tributação quando se verificar, por exemplo, aumento da área de preservação permanente mediante replantio de flora nativa, ampliação da área de mata próximo a nascentes, entre outros.

O Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores (Inovar-Auto)[4] criado pelo governo federal através da Lei

---

[3] Reforma Tributária Solidária: A reforma necessária. p.37. Disponível em: <http:// reformatributariasolidaria.com.br/manifesto/>. Acesso em: 30 jan. 2019.

[4] Para saber mais sobre o programa Inovar-Auto acesse: <http://inovarauto.mdic.gov.br/InovarAuto/public/login.jspx?_adf.ctrl-state=jv9e3rx5o_24>. Acesso em: 02 fev.2019.

12.715/2012 e que funcionou de 2013 a 2017 é um bom exemplo de política pública em matéria tributária que se utilizava da extrafiscalidade com um viés ambiental. As empresas do setor automotivo que aderiram a ele recebiam créditos de IPI, além de terem maiores cotas de importação de automóveis e em contrapartida as empresas deveriam investir, entre outras coisas, na produção de veículos mais econômicos, ou seja, com maior eficiência energética, o que resultaria em menor consumo de combustíveis fósseis e emissão de gases poluentes. Conforme noticiado pela Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo - FAPESP (OLIVEIRA, 2018) ao final do programa Inovar-Auto os automóveis no Brasil ganharam uma eficiência energética média de 15,46%, conseguindo algumas montadoras como General Motors e Ford chegarem a um ganho de 18% de eficiência energética, maior que a meta estabelecida pelo programa quando ele surgiu que seria de 12%. Vê-se, assim, que o programa fomentou investimentos em pesquisa e desenvolvimento por parte das montadoras de automóveis e que resultaram em um menor impacto ambiental pela menor queima de combustíveis e emissão de dióxido de carbono.

Já implementado em muitos Estados da federação brasileira, o ICMS Ecológico se mostrou ao longo do tempo como um mecanismo tributário extrafiscal eficiente em possibilitar uma maior proteção ambiental equilibrada ao desenvolvimento econômico. A Constituição Federal de 1988 estabelece a repartição das receitas tributárias na seção VI do capítulo que trata do sistema tributário nacional. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS é um imposto pertencente aos Estados e ao Distrito Federal e estabelece o artigo 158 que 25% do ICMS, será repassado aos municípios. Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 158, respectivamente, estabelecem que dentro desses 25% repassados aos municípios, 3/4 devem ser repassados conforme o valor adicionado fiscal das operações realizadas pelos municípios e 1/4 ficam a cargo dos próprios Estados, através de lei estadual, definir os critérios de repasse.

Dentro desse 1/4 dos 25% que ficam a cargo do Estado definir os critérios de repasse aos municípios, o Estado do Paraná foi pioneiro em definir que o repasse desse montante levaria em considerações questões relativas a proteção ambiental. Assim, o ICMS Ecológico não é um novo tributo, mas simplesmente conferir ao ICMS já existente uma nova roupagem ambiental.

O ICMS Ecológico, portanto, configura-se como um instrumento tributário de compensação fiscal que serve de incentivo à conservação da natureza ao promover duas funções. A primeira seria uma função compensatória ao beneficiar municípios com uma porcentagem maior do repasse constitucional em face da implementação de unidades de conservação ou áreas com uso restrito, uma vez que esses municípios receberiam repasse menor em face de parte de seu território não estar a disposição de atividades geradoras de arrecadação de ICMS. A segunda função seria de incentivar os municípios ao promover o interesse de criar, ampliar áreas de conservação, levando em consideração aspectos qualitativos e isso sem aumentar a carga tributária. (HEMPEL, 2008, p.106-107)

Esse imposto estadual com essa abordagem ambiental, busca, portanto, meios para que municípios que possuem restrições ao uso do solo que impedem o desenvolvimento de atividades econômicas possam receber financiamento público em virtude dessa maior proteção ecológica que o município confere ao seu espaço geográfico. Configura, assim, uma intervenção positiva do Estado como uma regulação não coercitiva, através do subsídio do Estado ao Município. Esse incentivo representa, por conseguinte, um dispositivo econômico extrafiscal que visa atingir uma finalidade constitucional de preservação ambiental ao mesmo tempo que assegura justiça fiscal e oportuniza melhor qualidade de vida às pessoas. (SCAFF; TUPIASSU, 2004, p.171-172)

O ICMS Ecológico é um bom exemplo de como a extrafiscalidade pode influenciar e induzir comportamentos do setor público e do setor privado a pensar as futuras gerações e promover um meio ambiente ecologicamente equilibrado, sem aumentar a carga tributária e, ainda, promover uma integração entre os entes federativos.

Denise Lucena Cavalcante (2014, p.66) chama atenção para o fato de que deveria ser obrigatória uma análise do impacto da concessão de eventual incentivo fiscal na área ambiental, notadamente em relação ao ICMS. Pois, na maioria dos casos não se sabe se o incentivo alcançou a sua finalidade, ou se induziu na mudança de comportamento esperada dos agentes econômicos ou se de fato a poluição diminuiu. Adverte a autora que os incentivos fiscais, mesmo na área ambiental não devem ser eternos e que as desonerações fiscais em matéria ambiental que não alcancem a finalidade desejada deveriam ser retiradas. Como exemplo temos o ICMS reduzido a metade em alguns Estados para o papel reciclado, porém, na venda ao consumidor final, a resma de papel reciclado é mais cara do que a resma de papel

branco. Logo, se o preço ao consumidor final do produto que tem redução de impostos, for maior do aquele produto que não tem incentivo tributário, não haverá impacto na mudança de comportamento nessa cadeia produtiva e, consequentemente, não haverá o efeito de melhoria do meio ambiente almejado. Na verdade a redução da incidência da tributação se converte em lucro para o empresário.

CONCLUSÃO

A preocupação com o desenvolvimento sustentável e um meio ambiente ecologicamente equilibrado é uma tônica nos dias de hoje, não somente nos países desenvolvidos, mas também nos países em desenvolvimento. A preocupação com as gerações futuras e as mudanças climáticas que se mostram cada vez mais radicais e impactantes orientam a vida em sociedade para a necessidade em preservar e resgatar o meio ambiente. As discussões e a criação da Agenda 2030 no âmbito da Organização das Nações Unidas no ano de 2015, com a consequente adesão por todos os países integrantes da ONU evidenciam essa maior preocupação ambiental.

A tributação ambiental se mostra como um poderoso instrumento que os países possuem para impactar positivamente a agenda de proteção ambiental e a busca por um desenvolvimento sustentável. Através da função extrafiscal dos tributos, o governo e o legislador tem a possibilidade de implementar políticas públicas que orientam os agentes econômicos a implementarem o cuidado com o meio ambiente em suas práticas comerciais. O ICMS Ecológico é um exemplo de como uma política pública indutora, além de possibilitar uma consecução de objetivos entre entes federativos distintos, sem aumentar a carga tributaria sobre os particulares, possibilita maior proteção ao meio ambiente.

E o Brasil vive um momento singular para uma maior implementação da tributação ambiental. Com a posse de um novo Governo e de um novo legislativo em 2019, propaga-se[5] a necessidade de uma reforma tributária que tem a possibilidade de abranger a tributação ambiental e o desastre ambiental de Brumadinho-MG[6] em janeiro de 2019 que diante de

[5] Sobre a propagação de uma reforma tributária no governo Jair Bolsonaro 2019-2022: <https://congressoemfoco.uol.com.br/governo/governantes-defendem-reformas-na-seguranca-da-previdencia-e-tributaria-em-carta/>. Acesso em: 02 fev. 2019.

[6] Sobre o desastre ambiental de Brumadinho-MG: <https://brasil.elpais.com/tag/rompimiento_presa_brumadinho>. Acesso em: 02 fev. 2019.

tantas atrocidades causadas teve o mérito de trazer a tona o debate sobre a necessidade de conferir maior proteção ao meio ambiente e de penalizar com maior veemência as empresas que causam maior degradação ambiental. O tributo pode fazer esse papel, de infligir um alto preço a quem polui mais e desestimular comportamentos ambientalmente predatórios.

Assim, defende-se uma reforma tributária que além de consignar os tributos já existentes com um viés de sustentabilidade, haja a criação de novos tributos voltados notadamente com o viés de extrafiscalidade para proteção do meio ambiente às gerações futuras. E caso não haja uma reforma tributária, deveria-se promover uma reformulação de parte dos tributos para abarcar, na medida do possível, uma preocupação em promover um meio ambiente ecologicamente equilibrado, como já acontece com o ICMS Ecológico.

Proteger o meio ambiente através do sistema tributário, em especial por sua função extrafiscal, é dar eficácia a nossa Constituição Federal e assegurar o respeito aos direitos fundamentais, principalmente ao princípio da dignidade da pessoa humana.

REFERÊNCIAS:

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a.33, n.132, p.329-334, out./dez/ 1996

BENJAMIN, Antônio Herman. Constitucionalização do ambiente e ecologização da Constituição brasileira. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. (Org.s). **Direito constitucional ambiental brasileiro**. 6.ed.rev. São Paulo: Saraiva, 2015. p.

BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. **Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia**, v.38, n.2, p.555-579, 2010.

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. **Nomos**, Fortaleza, v.33, n.2, p.171-206, jul./dez. 2013.

CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade ambiental e o incentivo às energias renováveis. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Org.s). **Tributação ambiental e energias renováveis**. Porto Alegre: Editora Fi, 2016. p.23-24.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Os reflexos da tributação ambiental na política nacional de resíduos sólidos no Brasil. **Revista Direito à Sustentabilidade - UNIOESTE**, v.1, n.1, p. 63-77, 2014.

ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico**: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais. Disponível em: <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>. Acesso em: 23 jan. 2019

HEMPEL, Wilca Barbosa. A importância do ICMS Ecológico para a sustentabilidade ambiental no Ceará. **REDE - Revista Eletrônica do Prodema**, Fortaleza, v.2, n.1, p.97-113, jun. 2008.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p.629.

OLIVEIRA, Marcos de. Eficiência importada: Carros gastam menos combustível com tecnologias incentivadas pelo programa Inovar-Auto, quase todas trazidas do exterior. **Revista Pesquisa Fapesp**, edição 267, mai. 2018.

OLIVEIRA, Thaís Soares de; VALIM, Beijanicy Ferreira da Cunha Abadia. Tributação ambiental: a incorporação do meio ambiente na reforma do sistema tributário nacional. In: Adolfo Sachsida; Erich Endrillo Santos Simas. (Org.). **Reforma Tributário IPEA - OAB/DF**. 1.ed. Rio de Janeiro: Ipea, 2018, v. 01.

ONU. **Transformando nosso mundo**: A Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável. 2015. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/>. Acesso em: 28 jan. 2019.

PERALTA, Carlos E.. Tributação ambiental no Brasil: Reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v.3, n.3, p.1-28, jan./dez. 2015.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributos: extrafiscalidade. In: SABBAG, Eduardo. **Estudos tributários**. São Paulo: Saraiva, 2014. p.121-152.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. A função social do tributo e a implementação de políticas públicas. In: COSTA, Marli Marlene Moraes da; OLIVEIRA, Danielle Candido de.(Org.). **Direitos Sociais e Políticas Públicas I**. 1ed.Florianópolis: FUNJAB, 2013, v. 1, p. 197-221.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TORRES, Heleno Taveira. (Org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p.653-673.

SARAK, Denis. Tributação e Desenvolvimento. **Revista Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, A.14, n.19, p.253-168, 2010.

SARTORI, Paola Mondando. **A extrafiscalidade aplicada às energias renováveis**: uma análise sob a ótica da gestão e proteção ambiental. Porto Alegre: Editora Fi, 2018.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. Tributação e políticas públicas: o icms ecológico. **Verba Juris**, ano.3, n.3, p.154-190, jan.-dez. 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança Jurídica e Normas Indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fatima (Coord.). **Direito Tributário e Segurança Jurídica.** São Paulo: MP Editora, 2008, p. 117-146.

SILVA, Daniel Cavalcante. A finalidade extrafiscal do tributo e as políticas públicas no Brasil. **PRISMAS: Direito, Políticas Públicas e Mundialização**, Brasília, v.4, n.1, p.98-122, jan./ jul. 2007.

STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1276/SP - São Paulo. Relatora: Ministra Ellen Gracie. DJ: 29/11/2002. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1614036>. Acesso em: 22 jan. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v.III: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VASCONCELLOS, Fernanda Trierweiler. A extrafiscalidade como mecanismo de proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Curitiba, v.2, n.2, p.221-242, jul./dez. 2016.