

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discrecionalidade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS: Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

EXTRAFISCALIDADE E PROTEÇÃO AMBIENTAL NO NOVO CÓDIGO FLORESTAL

EXTRAFISCALITY AND ENVIRONMENTAL PROTECTION IN THE NEW BRAZILIAN FOREST CODE

Lorena de Souza Ferreira Fernandes ¹

Resumo

O presente trabalho investiga a utilização da tributação para o estímulo de condutas ambientais positivas no contexto do Novo Código Florestal. A pesquisa foi desenvolvida através da revisão bibliográfica, pelo exame interdisciplinar da legislação e das construções teóricas acerca do tema. No primeiro capítulo, apresenta um perfil da chamada tributação ambiental. No segundo capítulo, discorre acerca da extrafiscalidade e seu emprego na proteção ambiental. E no terceiro capítulo, examina incentivos fiscais constantes no Novo Código Florestal, questionando sobre a promoção ou não de medidas positivas de proteção ao meio ambiente.

Palavras-chave: Extrafiscalidade, Proteção ambiental, Novo código florestal

Abstract/Resumen/Résumé

This academic work investigates the usage of taxation as a way to encourage positive environmental behavior in the context of the New Brazilian Forest Code. The development of this research was based in bibliographic revision and an interdisciplinary analysis of the legal framework and the theories about environmental taxation. The first chapter presents a profile of environmental tax. The second one explains the concept of overtaxation and as its usage in the environmental protection. The third chapter analyses the tax incentives in New Brazilian Forest Code while questioning if promotes positive environmental protection.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Overtaxation, Environmental protection, New brazilian forest code

¹ Mestranda em Ciências Contábeis pela Fucape Business School. Especialista em Direito Tributário pela FGV. Graduada em Direito pela UFES. Professora da Faculdade do Sul da Bahia. Advogada.

1 INTRODUÇÃO

Direito tributário que aborda a proteção ambiental. Direito Ambiental que se utiliza dos benefícios fiscais para estimular a recuperação dos danos ambientais. Esse é o entrelaçamento constante no Programa de Apoio e Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente, criado pela Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, o chamado “Novo Código Florestal”, que ora se passa a analisar.

O exercício do poder de tributar é vinculado à clássica função fiscal, que visa precipuamente arrecadar recursos para os cofres públicos, que serão aplicados nas mais diversas atividades estatais e no desenvolvimento do bem comum. Não obstante a essa primária finalidade dos tributos, a carga tributária impacta o cenário econômico-social, porquanto a existência, o aumento ou a redução dos tributos interfere no levantamento de recursos para os cofres públicos, mas não se limita a isso. Os tributos são capazes de estimular ou desestimular práticas sociais, comerciais, econômicas e até ambientais, o que passou a ser estudado sob a ótica da extrafiscalidade.

Os tributos tornaram-se, pois, meios de regulação da economia, da sociedade e, na hipótese vertente, de incentivo à proteção do meio ambiente. Em outras palavras, a um só tempo, o Estado se utiliza da tributação para a arrecadação e, também, como mecanismo político de regulação da economia, do meio ambiente e, em última análise, da sociedade.

Nessa linha, o “Novo Código Florestal” instituiu o chamado Programa de Apoio e Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente. Dentre as medidas constantes nesse programa, o legislador autorizou, no artigo 41, da Lei 12.651/2012 (Novo Código Florestal), o Poder Executivo Federal a compensar “medidas de conservação ambiental necessárias para o cumprimento dos objetivos desta Lei”, através, por exemplo, da isenção de impostos para os principais insumos e equipamentos usados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito.

Outro exemplo do uso extrafiscal dos tributos no Novo Código Florestal é o inciso II, do §1º, da Lei nº 12.651/2012, que viabiliza a dedução da base de cálculo do imposto de renda de parte dos gastos efetuados com a recomposição das Áreas de Preservação Permanente (APP's), de Reserva Legal (RL) e de uso restrito cujo desmatamento seja anterior a 22 de julho de 2008.

Diante desse cenário legislativo, esta pesquisa visa analisar o emprego da tributação para incentivo de condutas ambientais positivas no contexto Programa de Apoio e Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente, criado pelo Novo Código Florestal. Para

tanto, a pesquisa foi desenvolvida exclusivamente através da revisão bibliográfica, por meio do exame crítico e interdisciplinar do arcabouço legal e das construções teóricas realizadas até então.

Acredita-se, em princípio, que os benefícios fiscais permitidos no Novo Código Florestal intentam a promoção de medidas para recuperação do meio ambiente já degradado. No mais, em conjunção com a interpretação literal da concessão de isenções e benefícios fiscais, exigida pelo artigo 111, do Código Tributário Nacional (CTN), poderá se verificar que, em determinados casos, a nova legislação acabou por privilegiar os produtores que já desmataram as áreas de APP, RL e de uso restrito até 22 de julho de 2014.

Para confirmar ou refutar essa hipótese preliminar, a estrutura do trabalho será orientada para, no primeiro capítulo, apresentar um perfil da chamada tributação ambiental. No segundo capítulo, se discorrerá acerca da extrafiscalidade, seu conceito, suas características gerais e seu emprego na proteção ambiental. Em seguida, no terceiro capítulo, far-se-á um exame crítico acerca dos incentivos fiscais constantes no Programa de Apoio e Incentivo à Preservação constantes Novo Código Florestal, questionando a promoção ou não de medidas positivas de proteção ao meio ambiente.

Desde já, adverte-se: a opção pelo corte interdisciplinar neste trabalho encontra raízes nas complexas estruturas sociais deste momento histórico, que impõem ao cientista do Direito um novo olhar; um novo questionamento; um novo pensar sobre o seu objeto de pesquisa. Até porque, os microssistemas ambientais e tributários são parte deste todo conhecido por Direito.

2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Nos moldes do art. 225, da Constituição da Republica Federativa do Brasil (CRFB), “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado”. Para efetiva salvaguarda desse direito fundamental, o próprio texto constitucional impõe a adoção de medidas assecuratórias pelo Poder Público, a saber: “controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente”.

Não bastasse a previsão constante no citado art. 225, da CRFB, ao tratar da ordem econômica, no art. 170, da CRFB¹, o legislador constituinte subjugou a livre iniciativa aos princípios da função social da propriedade e da defesa do meio ambiente. A interpretação conjunta desses dispositivos constitucionais permite inferir que o Estado, enquanto agente regulador da ordem econômica, tem o dever de empreender políticas públicas conciliadoras do livre exercício da iniciativa privada e do direito difuso ao meio ambiente equilibrado. Essa assertiva, aqui defendida, é corroborada por Cristine Derani (2008, p.226), em sua obra *Direito Ambiental Econômico*:

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 dedutível da norma expressa do art. 225, §1º, IV), é impossível propugnar-se por uma política unicamente monetarista sem colidir com os princípios constitucionais, em especial os que regem a ordem econômica e os que dispõem sobre a defesa do meio ambiente. Como perfeitamente assevera o professor Grau, inexiste proteção constitucional à ordem econômica que sacrifique o meio ambiente. Desenvolvimento econômico do Estado brasileiro subentende um aquecimento da atividade econômica dentro de uma política de uso sustentável dos recursos naturais, objetivando um aumento de qualidade de vida que não se reduz a um aumento do poder de consumo. (sem grifos no original)

Com efeito, a ordem econômica descrita no texto constitucional brasileiro subentende uma composição entre a produção industrial ou agrária e a salvaguarda dos recursos naturais. Para tanto, um mecanismo colocado à disposição e efetivamente utilizado pelo Estado é a tributação, seja com a instituição dos chamados tributos ambientais seja através da extrafiscalidade.

Sob a ótica da concepção de Estado voltado para a proteção e garantia de direitos fundamentais, o que inclui a defesa do meio ambiente, o Sistema Tributário Nacional recebe finalidades outras que a fiscal. “Os novos horizontes do Estado Democrático Fiscal vão além do aspecto meramente arrecadatório, espalhando-se também para a proteção ambiental” (TORRES, 2009, p. 552).

Nasce, assim, uma concepção de tributação ambiental, através da qual se entende que os “tributos ambientais – ou *ecotributos* – quando bem desenhados, são instrumentos que podem harmonizar os interesses econômicos e os objetivos ambientais com maior eficiência e eficácia, permitindo a internalização dos custos socioambientais de origem antrópica” (MONTERO, 2014, p. 183).

¹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) **III - função social da propriedade**; (...) **VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação**; (sem grifos no original)

Segundo Heron José de Santana Gordilho (2009, p. 103), “a tributação ambiental não tem o objetivo de incrementar a arrecadação, pois o seu objetivo é minimizar os danos ambientais através da internalização dos custos sociais, sem contudo impedir o desenvolvimento industrial”.

Leciona Carlos Eduardo Peralta Montero (2014, p. 186-188) que, doutrinariamente, não há uma univocidade no conceito de tributo ambiental e este se distingue em:

Tributos ambientais em sentido amplo – ou sentido impróprio.

Os tributos ambientais em sentido amplo são tributos com uma finalidade predominantemente arrecadadora, mas que em algum dos seus elementos percebe-se algum traço de caráter ecológico. De maneira que, fala-se de tributos ambientais em sentido amplo quando na tributação ordinária são introduzidos elementos ambientais que produzem efeitos de caráter extrafiscal. (...)

(1) Tributos ambientais em sentido estrito – ou sentido próprio.

Para que um tributo possa ser qualificado como ambiental *stricto sensu*, deve existir um vínculo entre a sua estrutura e o impacto causado no meio ambiente; a figura tributária deverá produzir um (des)incentivo que permita satisfazer a finalidade ambiental pretendida.

No que toca aos tributos ambientais em sentido estrito, o citado autor esclarece que a mera denominação em lei como tributo ambiental não o qualifica como tal. É preciso a observância de requisitos específicos, a saber: (1) ter por finalidade incentivar ações protetivas e desestimular ao descumprimento do dever de proteção ambiental; (2) o tributo deve ser calculado de acordo com o impacto ambiental provocado pelo sujeito passivo; (3) correlação entre ônus tributário e finalidade perseguida; e (4) em respeito ao princípio da igualdade, o tributo ambiental deve onerar todas as atividades igualmente poluidoras (MONTERO, 2014, p. 186-188).

No mais, os tributos ambientais em sentido estrito estariam sujeitos ainda a todo regramento do Sistema Tributário Nacional, com destaque para o princípio da legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, dentre outros.

Por representarem uma nova exação na já extensa carga tributária brasileira, é inquestionável que a instituição de tributos ambientais em sentido estrito pode acarretar um efeito reverso do pretendido constitucionalmente, que é o desenvolvimento econômico sustentável e não o comprometimento da atividade produtiva. “Às vezes, aumentando a carga tributária estará o agente público contribuindo com a diminuição dos fundamentos da ordem econômica que é a livre iniciativa e a concorrência de mercado, pelo fato do aumento do custo da produção” (MAGANHINI, 2007, p.80).

A sobrecarga tributária aliada a outros interesses políticos contribuem para que, em matéria de tributação ambiental, o recurso mais empregado pelo legislador brasileiro sejam os tributos ambientais em sentido amplo, em essência, a extrafiscalidade ambiental dos tributos

já existentes. Essa foi a linha adotada no Novo Código Florestal, que será trabalhada com maior ênfase nos tópicos subsequentes.

3 EXTRAFISCALIDADE

3.1 ASPECTOS CONCEITUAIS E GERAIS

Em linhas gerais, a instituição de um determinado tributo pode possuir um fim exclusivamente arrecadatório, o que se tem por fiscalidade; ou objetivar a tutela de aspectos sociais, econômicos, políticos e até ambientais, já designado como extrafiscalidade; ou, acrescenta-se aqui, promover a transferência da disponibilidade dos recursos auferidos na arrecadação, quando se vislumbra a parafiscalidade.

A partir dessa premissa e do corte temático do presente estudo, cumpre trabalhar, agora, com as definições construídas pelos cientistas do Direito Tributário acerca da extrafiscalidade.

Hugo de Brito Machado (2015, p.69) historia que “registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal”.

Ainda no campo do regaste histórico da extrafiscalidade enquanto produto da modernidade, Heleno Taveira Torres registra que Adolph Wagner foi um dos primeiros autores a traçar a distinção entre os fins fiscais e extrafiscais do Estado. O termo era empregado por Wagner para designar um ‘estado das coisas’, a afetação da realidade, a modificação da ação humana ou dos negócios em razão de alterações das normas tributárias, o que se configura como um conceito fático da extrafiscalidade (TORRES, 2014, p.202).

De um modo em geral, ao longo do desenvolvimento científico do Direito Tributário, a conceituação da extrafiscalidade ainda se encontra permeada por essa verificação fática, o que se pode observar da definição apresentada por Roque Antonio Carrazza (2013, p. 127), ao afirmar que “(h)á extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa”.

No mesmo sentido, explora-se, mais uma vez, a obra de Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 233):

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

Então, na intenção de sedimentar a definição de extrafiscalidade, esta deve ser compreendida como o uso da carga tributária para além da finalidade arrecadatória, visando, por intermédio da tributação, a regulação, promoção ou desestímulo de situações relacionadas ao mercado econômico, à política, ao meio ambiente, ao interesse social e, em suma, à promoção dos valores e princípios constitucionais.

Para clarificar a compreensão do conceito apresentado, o clássico exemplo de utilização da extrafiscalidade é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A União, em algumas vezes, já reduziu ou mesmo zerou a alíquota do IPI referente a produtos como automóveis, eletrodomésticos da linha branca e móveis. Em consequência, houve uma diminuição do valor desses bens; os consumidores compraram em maior quantidade; verificou-se a circulação de riquezas e o aquecimento desses setores do mercado.

Conceituada e exemplificada a extrafiscalidade tributária, vale lembrar que reconhecer o perfil extrafiscal de um tributo não significa afastar seu caráter fiscal. Por natureza, os tributos nasceram para angariar recursos financeiros para manutenção do Estado. Ocorre que, sob a ótica intervencionista instituída a partir do Estado do Bem-Estar Social², se observou o que se pode chamar, numa linguagem figurada, “efeito colateral” da carga tributária. Sobre o tema, esclarece Heleno Taveira Torres (2014, p. 203-204):

Em termos jurídicos, a ‘extrafiscalidade’ pode ser concebida, quando muito, como uma tributação com fim ‘fiscal’ (competência tributária) adicionada de ‘motivos constitucionais’ materiais de outras competências (da Constituição Econômica ou da Constituição Social, por exemplo), como concretização dos fins constitucionais do Estado, na forma e condições autorizadas pela própria Constituição. A finalidade dos impostos é propiciar receita suficiente para custear e garantir o pleno funcionamento do Estado, a prestação de serviços públicos definidos na Constituição e assegurar os direitos fundamentais sociais, Com a *extrafiscalidade*, o tributo não perde essa função fiscal, mas incorpora uma função adicional, para

² As atividades de construção e interpretação do Direito, consoante demonstra uma visão reconstrutiva da história jurídica, são influenciadas pelo paradigma jurídico de cada época. Na linha teórica de Jürgen Habermas (*Apud*: OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. **Coesão interna entre Estado de direito e democracia na teoria discursiva do direito de Jürgen Habermas**. Belo Horizonte: ?, p. 10.), o paradigma jurídico liberal, derivado da institucionalização de uma sociedade econômica através do direito privado, pauta-se na autonomia dos sujeitos de direito e na expectativa normativa de alcançar a justiça social pela garantia do *status* jurídico negativo (delimitação das esferas de liberdade individuais). Por outro lado, o modelo de Estado Social critica esse fundamento liberal, afirmando que se a liberdade do “poder ter e poder adquirir” deve garantir a justiça social, então é preciso haver uma igualdade do “poder juridicamente”. Ao seu turno, o Estado Democrático de Direito representa uma tentativa conciliatória das propostas liberais e sociais. Preza pelos direitos fundamentais de terceira e quarta dimensões, marcados pela titularidade coletiva dos bens tutelados, por exemplo: ar, água, meio ambiente. E, impõe à ordem jurídica e à atividade estatal o dever de transformação da realidade social.

efetivar fins e valores constitucionais diversos da competência à qual se agrega (ambiental, cultural etc), na interconstitucionalidade imanente. (sem grifos no original)

Nessa perspectiva, o estudo da extrafiscalidade tributária transcende a mera análise arrecadatória do tributo ou a descrição de sua hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, dentre outros aspectos formais. Pensar a extrafiscalidade é inserir, no campo das discussões tributárias, questionamentos quanto ao emprego da exação como mecanismo de efetivação dos valores constitucionais, das políticas de defesa dos direitos coletivos e individuais.

Diante disso, e considerando a proteção ao meio ambiente como direito fundamental, aborda-se, a partir daqui, essa transversalidade que é o uso dos tributos para tutela ambiental, por intermédio da função extrafiscal, também denominados tributos ambientais em sentido amplo.

3.2 EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL (TRIBUTOS AMBIENTAIS EM SENTIDO AMPLO)

Com base no conceito e aspectos gerais da extrafiscalidade já apresentados até aqui, tornar-se factível pensar que o Estado pode se valer da extrafiscalidade tributária como um mecanismo de efetivação dos ditames constitucionais constantes nos artigos 225 e art. 170, da CRFB, sobretudo no que concerne à conciliação do desenvolvimento econômico e defesa do meio ambiente.

Conforme Renato Bernardi (?, P. 16.), a extrafiscalidade tributária funcionaria como uma verdadeira sanção premial ao particular, uma vez que, adotando boas práticas ambientais, se beneficiaria, em princípio, de uma carga tributária menor:

Por meio da extrafiscalidade tributária, tendo como instrumento os benefícios fiscais, pretende-se alterar comportamentos humanos por intermédio da exação tributária. Porquanto, valendo-se dos incentivos fiscais, pode-se desestimular comportamentos nocivos ao meio ambiente, os quais podem ser mudados não através da utilização de novos tributos a serem aplicados aos comportamentos causadores da degradação, mas sim utilizando-se da —sanção premial, para aqueles setores que mudarem suas atitudes, implementando novas tecnologias, com o objetivo de ir ao encontro do desenvolvimento sustentável, que somente poderá ser alcançado com uma política pública que fomenta e incentive os setores produtivos, premiando aqueles que contribuem na trilha deste caminho e punindo os que teimam em praticar atividades que venham a degradar o meio ambiente em níveis insuportáveis.

Em linguagem mais acessível, o uso da extrafiscalidade ambiental é uma perspectiva do “ganha-ganha”. O contribuinte que adota boas práticas ambientais se beneficia por se sujeitar a uma carga tributária menor, por ter um retorno do investimento empregado na produção ambiental ou por tornar seu “produto verde” mais competitivo no mercado, o que pode, ao final, aumentar sua margem de lucro. Por outro lado, a coletividade se beneficia com a proteção ao meio ambiente decorrente de uma atividade produtiva menos predatória.

Vários tributos podem ser citados para exemplificar o uso da extrafiscalidade ambiental. A Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, em consonância com o disposto no artigo 177, da CRFB, instituiu a “Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados”, conhecida como CIDE-combustíveis. Conforme previsão do artigo 5º da citada lei, a arrecadação desse tributo possui destinação específica, sendo uma delas o “financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás”. Outra característica é a progressividade da alíquota em relação ao tipo de combustível utilizado, considerando os danos ambientais dele decorrentes. Essas medidas foram tomadas para fomentar o uso de combustíveis menos poluentes, de modo que a CIDE-combustíveis pode ser tida como um exemplo de extrafiscalidade tributária para incentivo à proteção ambiental.

Outro exemplo que se pode enumerar é o chamado ICMS-ecológico, que nada mais é do que o tradicional imposto sobre circulação de mercadorias e serviços com a utilização de alíquotas diferenciadas para os produtos menos poluentes ou que utilizam matéria-prima reciclável ou biodegradável. Essa seletividade do ICMS-ecológico coaduna com o já citado inciso VI, do artigo 170, da CRFB, que autoriza “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Em seguimento, o ITR é um clássico modelo de emprego da extrafiscalidade para fomentar a proteção ambiental. Na atividade agrícola, permite-se a dedução da base de cálculo do IR dos valores despendidos com reflorestamento, situação já citada no tópico 3.1. Essas duas últimas hipóteses também foram integradas ao Programa de Apoio e Incentivo à Conservação do Meio Ambiente no intuito de fomentar o produtor rural a empregar práticas ambientalmente sustentáveis, o que será investigado agora.

4 EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL NO CONTEXTO DO NOVO CÓDIGO FLORESTAL

A Lei 12.651, de 25 de maio de 2012, o chamado Novo Código Florestal, na forma do seu art. 1º-A, estabeleceu “normas gerais de proteção da vegetação, áreas de preservação permanente e as áreas de reserva legal; a exploração florestal, o suprimento de matéria-prima florestal, o controle da origem dos produtos florestais e o controle de prevenção dos incêndios florestais”. Esses bens jurídicos tutelados pela nova legislação integram o meio ambiente, nos termos do artigo 225, da Constituição Federal.

Da leitura do mencionado Novo Código Florestal, em específico do inciso IV, do §1º, do art. 1º, observa-se que um dos objetivos centrais do diploma legal é a implementação do desenvolvimento sustentável e, para tanto, um dos princípios orientadores é a “criação e mobilização de incentivos econômicos para fomentar a preservação e a recuperação da vegetação nativa e para promover o desenvolvimento de atividades produtivas sustentáveis”.

Por conseguinte, o legislador autorizou o Poder Executivo a instituir o “Programa de Apoio e Incentivo à Conservação do Meio Ambiente”, como forma de promoção do tão almejado desenvolvimento ecologicamente sustentável na seara do agronegócio, na forma do *caput*, do art. 41, da Lei nº 12.651/2012, que será amplamente explorado neste tópico. Dentre as medidas previstas para o programa, com foco no objeto ora investigado, tem relevo as isenções e incentivos fiscais para fomentar práticas de proteção ambiental ou, em outra denominação, **tributos ambientais em sentido amplo**.

4.1 DEDUÇÃO DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, DE RESERVA LEGAL E DE USO RESTRITO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

No desenho do programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente, foi mantida a possibilidade de dedução das seguintes áreas na base de cálculo do ITR: área de preservação permanente e reserva legal, incluindo a chamada área de uso restrito, permissivo constante na alínea “c”, do inciso II, do artigo 41, do Novo Código Florestal.

Essa possibilidade de dedução não é novidade no arquétipo do ITR, pois já constava na Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do imposto em análise. Para demonstrar que a matéria não é nova, é colacionado abaixo precedente do Superior Tribunal

de Justiça, no bojo do qual restou reconhecido que o ITR possui a função extrafiscal de proteção ao meio ambiente:

TRIBUTÁRIO - AMBIENTAL - PROCESSO CIVIL - ITR - RESERVA LEGAL - PERCENTUAL MAIOR QUE O MÍNIMO LEGAL - ART. 16 DO CÓDIGO FLORESTAL - ATO VOLUNTÁRIO - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - POSSIBILIDADE - PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - SUFICIÊNCIA. 1. (...). 2. **O ITR possui função extrafiscal de proteção ao meio ambiente, razão pela qual a legislação pertinente prevê, no art. 10, II, a da Lei 9.393/96, a possibilidade de dedução da base de cálculo do imposto o percentual relativo à reserva legal, conceituada como a área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas.** 3. É possível aumentar o limite mínimo de reserva legal imposto pela legislação, por ato voluntário, após confirmação da destinação da área ao fim ambiental por órgão estadual competente e atendidos os demais requisitos legais. 4. Recurso especial não provido. (REsp 1158999/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2010, DJe 17/08/2010) (sem grifos no original)

Comparativamente, o avanço que se observa no Novo Código Florestal foi a autorização para dedução também das áreas de uso restrito, definidas em nos artigos 10 e 11, do Codex Florestal³. Cumpre registrar que, mesmo diante dessa inclusão, a Lei nº 12.844, de 2013, que adaptou a redação da Lei nº 9.393/1996 às disposições do Novo Código Florestal, foi silente quanto à possibilidade de dedução das áreas de uso restrito, limitando-se a adequar o texto à remissão legal correta, o que se pode verificar da transcrição acima.

Em matéria de Direito Tributário, realiza-se um pequeno adendo que poderá interferir no aspecto operacional da dedução das áreas de APP e RL na base de cálculo do ITR. Consoante posição consolidada do Superior Tribunal de Justiça, para a dedução em tela, exige-se que as áreas de RL sejam averbadas à margem da matrícula do imóvel. Por outro lado, tal requisito não se estende às áreas de APP, visto que estas decorrem de imposição legal, na linha da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁴.

³ “Art. 10. Nos pantanais e planícies pantaneiras, é permitida a exploração ecologicamente sustentável, devendo-se considerar as recomendações técnicas dos órgãos oficiais de pesquisa, ficando novas supressões de vegetação nativa para uso alternativo do solo condicionadas à autorização do órgão estadual do meio ambiente, com base nas recomendações mencionadas neste artigo. Art. 11. Em áreas de inclinação entre 25° e 45°, serão permitidos o manejo florestal sustentável e o exercício de atividades agrossilvipastoris, bem como a manutenção da infraestrutura física associada ao desenvolvimento das atividades, observadas boas práticas agronômicas, sendo vedada a conversão de novas áreas, excetuadas as hipóteses de utilidade pública e interesse social.” In: BRASIL. Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 25 de maio de 2012.

⁴ Vide julgado sobre o tema: STJ, REsp 1125632/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 31/08/2009; STJ, AgRg no REsp 1395393/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 31/03/2015.

Ocorre que, na sistemática do Novo Código Florestal, por determinação constante no artigo 29, da 12.651/2012, é obrigatória a inscrição dos imóveis rurais no Cadastro Ambiental Rural (CAR), com a detida identificação das áreas de APP, RL, das florestas e vegetação nativa remanescente e das áreas de uso restrito. Eis a disciplina legal:

Art. 29. É criado o Cadastro Ambiental Rural - CAR, no âmbito do Sistema Nacional de Informação sobre Meio Ambiente - SINIMA, registro público eletrônico de âmbito nacional, obrigatório para todos os imóveis rurais, com a finalidade de integrar as informações ambientais das propriedades e posses rurais, compondo base de dados para controle, monitoramento, planejamento ambiental e econômico e combate ao desmatamento. (...)

§ 3º A inscrição no CAR será obrigatória para todas as propriedades e posses rurais, devendo ser requerida no prazo de 1 (um) ano contado da sua implantação, prorrogável, uma única vez, por igual período por ato do Chefe do Poder Executivo.

Art. 18. **A área de Reserva Legal deverá ser registrada no órgão ambiental competente por meio de inscrição no CAR de que trata o art. 29, sendo vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento, com as exceções previstas nesta Lei.**

(...) **§4º O registro da Reserva Legal no CAR desobriga a averbação no Cartório de Registro de Imóveis**, sendo que, no período entre a data da publicação desta Lei e o registro no CAR, o proprietário ou possuidor rural que desejar fazer a averbação terá direito à gratuidade deste ato. (sem grifos no original)

Mantida a lógica jurisprudencial, para fazer jus à dedução das áreas de APP, RL e uso restrito na base de cálculo do ITR, o proprietário ou possuidor de imóvel rural deverá efetuar o competente registro do imóvel no CAR. Se não atendido esse requisito, pode-se concluir pela impossibilidade da dedução preterida seja para as áreas de APP seja para RL. Esse raciocínio pode gerar a alteração da posição jurisprudencial acima face à exigência constante no próprio Novo Código Florestal, no §3º, do artigo 41, que exige não só o registro, mas também o efetivo cumprimento do programa de recuperação ambiental:

§ 3º Os proprietários ou possuidores de imóveis rurais inscritos no CAR, inadimplentes em relação ao cumprimento do termo de compromisso ou PRA ou que estejam sujeitos a sanções por infrações ao disposto nesta Lei, exceto aquelas suspensas em virtude do disposto no Capítulo XIII, não são elegíveis para os incentivos previstos nas alíneas a e do inciso II do caput deste artigo até que as referidas sanções sejam extintas.

Do ponto de vista ambiental, apresenta-se aqui certo avanço na dedução relacionada ao ITR, que exige do próprio não só a averbação da RL e/ou existência da APP. O Novo Código Florestal mantém esse requisito formal, agora, com a inscrição no CAR. E mais: exige do proprietário ou possuidor rural o efetivo cumprimento do Plano de Recuperação Ambiental (PRA).

Desse modo, o primeiro incentivo fiscal ambiental de que se vale o programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente prevê, na realidade, uma manutenção da regra de apuração do ITR já delimitada na Lei nº 9.393/1996, com a ampliação da dedução para as áreas de uso restrito e o condicionamento do benefício fiscal à observância do PRA.

4.2 ISENÇÃO DE IMPOSTOS PARA INSUMOS E EQUIPAMENTOS

Novidade no Novo Código Florestal, a alínea “F”, do inciso II, do artigo 41, autorizou a isenção de impostos para os principais insumos e equipamentos utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de reserva legal e de uso restrito.

Mais uma vez, o legislador se utilizou da prática da extrafislicidade como recurso para motivar os produtores rurais a recuperaram áreas de vegetação nativa. Aqui, diferentemente da perspectiva empregada no ITR, o fomento à proteção ambiental ocorre com a redução dos custos dessa atividade, o que é provocado pela sujeição dos insumos e equipamentos a uma carga tributária menor.

A partir de uma interpretação sistêmica do Novo Código Florestal, vale registrar que o teor da sua alínea “F”, do inciso II, do artigo 41, trata-se de mera autorização legislativa para exercício da isenção, o que requer a necessária edição de lei expressa nesse sentido, conforme determina o inciso VI, do art. 97, do CTN.

Ao discorrer sobre o tema em sua obra, Hugo de Brito Machado endossa a tese de que a isenção está obrigatoriamente vinculada à lei, sustentando que a “isenção é sempre decorrente de lei. Está incluída na área da denominada reserva legal. (...) isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração” (MACHADO, 2015, p. 233-234). A exigência de lei que preveja essas minúcias descritas está contida no art. 176, do CTN.

Ocorre que, na autorização constante na alínea “F”, do inciso II, do artigo 41, do Novo Código Florestal, não restaram atendidos os requisitos legais exigidos para concessão da isenção dos impostos para os principais insumos e equipamentos utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de reserva legal e de uso restrito. A previsão genérica não especificou as condições e requisitos; não previu os tributos sujeitos à isenção; e, muito menos, o prazo de sua duração, caso aplicável.

Logo, até que sobrevenha uma lei para tanto, a isenção permitida na alínea “f”, do inciso II, do artigo 41, do Novo Código Florestal, torna-se inócua, o que também se pode afirmar em relação à extrafiscalidade ambiental almejada pelo legislador nesta hipótese.

4.3 DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DE PARTE DOS GASTOS EFETUADOS COM A RECOMPOSIÇÃO DAS ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE, DE RESERVA LEGAL E DE USO RESTRITO

Outra a previsão constante no Novo Código Florestal é a autorização para dedução da base de cálculo do imposto de renda de parte dos gastos efetuados com a recomposição das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de Uso Restrito, constante no inciso II, do §1º, do art. 41, da legislação em comento.

Da interpretação literal⁵ do inciso II, do §1º, do artigo 41, do Novo Código Florestal, a primeira observação que se faz é a dedução está limitada aos gastos efetuados com a recomposição das áreas de APP, RL e uso restrito já desmatadas, não se estendendo às despesas relacionadas à manutenção e preservação de APP, RL ou áreas de uso restrito não degradadas, o que não favorece proprietários e possuidores que sempre adotaram políticas ambientais adequadas em seus imóveis ou posses. Consequentemente, a previsão do dispositivo legal tem um efeito negativo no que concerne à extrafiscalidade voltada para fomento práticas sustentáveis no agronegócio, porquanto beneficia apenas produtor rural que já desmatou. E, por conta do marco temporal estabelecido na lei, acrescenta-se, também, produtor rural que já desmatou antes de 22 de julho de 2008.

É cediço que o Novo Código traz uma série de tratamentos diferenciados para os proprietários ou possuidores que desmataram áreas antes de 22 de julho de 2008⁶. E por que essa data?

De forma objetiva, conquanto já existisse no ordenamento brasileiro um conjunto de normas protetivas e instituidoras das áreas de APP e RL, apenas em 22 de julho de 2008, com

⁵ Técnica imposta pelo artigo 111, do CTN, por se tratar de lei que dispõe de redução de crédito tributário.

⁶ A título de exemplo: “Art. 59. (...) § 4º No período entre a publicação desta Lei e a implantação do PRA em cada Estado e no Distrito Federal, bem como após a adesão do interessado ao PRA e enquanto estiver sendo cumprido o termo de compromisso, o proprietário ou possuidor não poderá ser autuado por infrações cometidas antes de 22 de julho de 2008, relativas à supressão irregular de vegetação em Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito”. In: BRASIL. Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 25 de maio de 2012.

a edição do Decreto Federal nº 6.514, regulamentou-se as infrações e sanções administrativas ao meio ambiente, impondo, assim, penalidade para desmatamento de áreas dessa natureza. Em decorrência da regulamentação efetuada pelo Decreto Federal nº 6.514, com a imposição de penalidades para o desmatamento, o legislador do Novo Código Florestal adotou essa referência para o marco temporal delimitado no inciso II, do §1º, do artigo 41, que, mais uma vez, se conta com previsão de benefício fiscal atribuível apenas àqueles que já promoveram danos ambientais nas áreas de APP, RL e uso restrito antes de 22 de julho de 2008.

Assim, hipoteticamente, considere as três situações: (i) a empresa *Green* detém um imóvel rural, cujas áreas de APP e RL nunca foram desmatadas. Esta empresa, para manutenção de certificação ambiental, efetuou o cercado de toda área e emprega, mensalmente, um montante para custear o monitoramento da área. Além disso, tem investido para aumentar a área de RL, com plantio de novas árvores nativas para obtenção de Cota de Reserva Ambiental. (ii) a empresa *Brown* adquire um imóvel e as áreas de APP foram degradadas pelos proprietários anteriores em data posterior a 22 de julho de 2008. Por razões diversas - imposição legal; obtenção de selo de certificação; e, ainda, regras de governança empresarial – essa empresa executa um plano de recuperação das áreas, com um dispêndio financeiro para tanto. (iii) a empresa *Red*, proprietária de outro imóvel rural, efetua degradação nas áreas de APP antes de 22 de julho de 2008 e, até a edição do Novo Código Florestal, nunca efetuou qualquer medida de recomposição do dano ambiental.

Sob a ótica do inciso II, do §1º, do artigo 41, do Código, a empresa *Red* seria a única a se beneficiar da dedução prevista para o “Programa de Apoio e Incentivo à Conservação do Meio Ambiente”, apesar de sempre ter adotado práticas ambientais reprováveis. Por outro lado, em princípio, aquela que adotou as práticas mais compatíveis com a proteção ambiental (a empresa *Green*) não poderia se enquadrar na hipótese de dedução proposta no Novo Código Florestal. E, ainda, a empresa *Brown*, que começou a empregar uma política de recuperação do dano ambiental, não recebe incentivo para isso, visto que não pode deduzir os valores gastos na recomposição. Para evitar essa incoerência, deve-se interpretar o benefício em comento à luz do §4º, do artigo 41, do Novo Código Florestal que este os benefícios do artigo para as atividades de manutenção:

Art.41. (...)

§4º As atividades de manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito são elegíveis para quaisquer pagamentos ou incentivos por serviços ambientais, configurando adicionalidade para fins de mercados nacionais e internacionais de reduções de emissões certificadas de gases de efeito estufa.

Ainda em análise da situação hipotética descrita, do ponto de vista tributário, as três empresas se encontram em condição paritária. No entanto, no cenário construído no Novo Código Florestal, estariam sujeita a uma carga tributária maior ou menor por uma única razão: a data do dano ambiental ou, pior, já ter praticado um ato danoso ao meio ambiente.

Ora, vale lembrar que “o princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se como uma garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais” (MACHADO, 2015, p. 38.). Portanto, é preciso olhar com ressalvas a dedução apresentada no inciso II, do §1º, do artigo 41, do Novo Código Florestal, com fundamento no efeito extrafiscal de proteção ambiental e também no princípio da igualdade expresso no inciso II, do artigo 150, da CRFB.

Além dos requisitos acima, pela inteligência do o artigo 616, do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, o particular deve empreender as medidas necessárias à preservação e correção da degradação ambiental:

Art. 616. Sem prejuízo das penalidades definidas pela legislação federal, estadual e municipal, o não cumprimento das medidas necessárias à preservação ou correção dos inconvenientes e danos causados pela degradação da qualidade ambiental sujeitará os transgressores à perda ou restrição de benefícios e incentivos fiscais (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 14, inciso II).

Embora cronologicamente, entende-se por ainda aplicável a Lei nº 5.106, de 02 de setembro 1966, porque mais específica e, nos moldes já esclarecidos no item 4.2, a redação do Novo Código Florestal, acertadamente, fala em autorização para dedução da base de cálculo do IR de parte dos gastos efetuados com a recomposição das áreas de APP, RL e uso restrito, o que requer previsão em lei, por força do inciso VI, do artigo 97, do CTN.

Diante das exposições anteriores, não se quer aqui discordar da proposta de dedução da base de cálculo do IR, o que se diverge é do requisito adotado no Novo Código Florestal para autorizar a concessão do benefício fiscal, que vai de encontro à extrafiscalidade como fomentadora de boas práticas ambientais. Além disso, conceder um benefício fiscal que recupere o valor gasto com a recomposição de um dano ambiental significaria, em última análise, retiraria o efeito punitivo da pena decorrente do ato predatório.

Se a finalidade é de utilização do IR para fomentar manejo agrícola compatível com preservação das áreas de APP, RL e uso restrito, que disciplina legal estendesse o benefício para todos os produtores e possuidores de imóveis rurais, tendo como despesa justificadora investimentos na manutenção ou expansão das mencionadas áreas. Em reflexão sobre algumas hipóteses prática, poder-se-ia pensar também na concessão do benefício em questão

para adquirentes de imóveis rurais que recuperem dano ambiental praticado por proprietário anterior.

A posição aqui explicitada visa apresentar uma proposta inicial de compatibilização da previsão legal com o princípio da igualdade e favorecer produtores rurais que já protegem áreas de APP, RL e uso restrito, de forma que o benefício fiscal previsto no Novo Código Florestal não se torne uma vantagem exclusiva dos produtores e possuidores desmatadores.

4.4 DA DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA PREVISTA NO §2º, DO ARTIGO 41, DO NOVO CÓDIGO FLORESTAL

Na forma do Novo Código Florestal, em específico do §2º, do artigo 41, admite-se a adoção de um regime tributário diferenciado para as empresas que industrializem ou comercializem produtos originários de propriedades ou posses rurais que cumpram os padrões e limites das áreas de preservação permanente, reserva legal e uso restrito.

A previsão de um tratamento tributário diferenciado guarda respaldo no inciso VI, do artigo 170, da CRFB, pois leva em consideração o impacto ambiental dos produtos e ao longo dos seus processos de elaboração.

É notório aqui o impulso à construção de uma cadeia produtiva concatenada com a finalidade legal de proteção da vegetação nativa e que torne mais competitivo no mercado os produtos advindos de imóveis que mantêm os padrões e limites das APP's, RL e áreas de uso restrito.

Quadra registrar que, pelo regramento do CTN, o tratamento tributário diferenciado previsto no Novo Código Florestal requer a edição de uma lei específica, o que se aguarda até o momento.

5 CONCLUSÃO

Com esboço em todos os pontos abordados neste estudo, reafirma-se que a ordem econômica descrita no texto constitucional brasileiro subentende uma composição entre a produção industrial ou agrária e a salvaguarda dos recursos naturais.

Nesse contexto, a carga tributária detém um efeito regulador do cenário econômico-social, porquanto capaz de estimular ou desestimular práticas sociais, comerciais, econômicas

e até ambientais condizentes com os princípios e regras estabelecidos na Constituição Federal e em outros instrumentos normativos.

Para tanto, o Estado pode utilizar os chamados tributos ambientais em sentido estrito, que se trata de tributos instituídos levando-se, dentre outros fatores, o impacto ambiental da atividade econômica e a internalização das eventuais externalidades negativas. Do mesmo modo, por intermédio dos tributos ambientais em sentido amplo (extrafiscalidade), a partir dos tributos já instituídos, poderá aumentar ou reduzir alíquotas, instituir isenções ou benefícios fiscais para que estes atendam a fins ambientais previstos no artigo 225 combinado com artigo 170, da Constituição Federal.

No Novo Código Florestal, o legislador infraconstitucional instituiu o Programa de Apoio e Incentivo à Conservação do Meio Ambiente, uma expressa política de instituição de incentivos econômicos e fiscais para fomentar a preservação e recuperação da vegetação nativa combinada com atividades produtivas sustentáveis.

Dentre os vários instrumentos descritos no artigo 41, do Novo Código Florestal, destaca-se o uso dos tributos para atingir a finalidade extrafiscal proposta para o programa. Em outras palavras, o legislador lançou mão dos tributos ambientais em sentido amplo para formatação do Programa de Apoio e Incentivo à Conservação do Meio Ambiente.

Pela sistemática da legislação, o primeiro incentivo fiscal para fim ambiental encontrado no programa de apoio e incentivo à conservação do meio ambiente é a manutenção da regra de apuração do ITR já delimitada na Lei nº 9.393/1996, com a ampliação da dedução das áreas de uso restrito na base de cálculo do imposto. Nota-se, ainda, um avanço que é o condicionamento do benefício fiscal à observância do PRA e inscrição do imóvel no CAR.

Em seguida, verifica-se a autorização constante na alínea “f”, do inciso II, do artigo 41, do Novo Código Florestal, para concessão da isenção dos impostos para os principais insumos e equipamentos utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de reserva legal e de uso restrito. A previsão genérica não atende aos requisitos do CTN, em especial o artigo 176, de modo que só promoverá o fim ambiental a que se destina quando sobrevier legislação específica para concessão da isenção.

Consta ainda no Novo Código Florestal, autorização legislativa para dedução na base de cálculo do imposto de renda de parte dos gastos efetuados com recomposição das áreas de APP, RL e uso restrito, desmatadas antes de 22 de julho de 2008. Frente à limitação efetuada no dispositivo legal conclui-se que esse benefício fiscal favorece apenas produtor rural que já

desmatou antes de 22 de julho de 2008, indo de encontro a extrafiscalidade voltada para fomento práticas sustentáveis no agronegócio, porquanto beneficia.

Além das previsões descritas, admite-se a adoção de um regime tributário diferenciado para as empresas que industrializem ou comercializem produtos originários de propriedades ou posses rurais que cumpram os padrões e limites das áreas de preservação permanente, reserva legal e uso restrito. Em análise dessa possibilidade, conclui-se pela sua compatibilidade com o inciso VI, do artigo 170, da CRFB, porém limitada sua aplicação até lei específica para tanto, em observância ao regramento da matéria no CTN.

Portanto, de fato, reconhece-se que os tributos foram empregados no Novo Código Florestal na tentativa de atender aos ditames da ordem econômica delineada na Constituição Federal, sobretudo no que concerne ao desenvolvimento de práticas ambientais sustentáveis no meio rural. Todavia, em função de ausência de lei específica para concessão dos benefícios e isenções, cumulada com requisitos que limitam a dedução do imposto de renda apenas aos produtores que desmataram antes de 22 de julho de 2008, o fim extrafiscal intentado é questionável ou aguarda regulamentação.

6 BIBLIOGRAFIA

BERNARDI, Renato. **Tributação ecológica: o uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias.** Disponível em: www.professorsabbag.com.br. Acesso em: 10 abr 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado 1988.

BRASIL. **Lei nº 12.651**, de 25 de maio de 2012, artigo 41. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 25 de maio de 2012.

BRASIL. **Lei nº 10.336**, de 19 de dezembro de 2001. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 19 de dezembro de 2001.

BRASIL. **Lei nº 9.393**, de 19 de dezembro de 1996. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

BRASIL. **LEI Nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1125632/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/08/2009, DJe 31/08/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1395393/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 31/03/2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

DERANI, Cristiane. **Direito ambiental econômico**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

GORDILHO, Heron José de Santana. **Direito ambiental pós-moderno**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

MAGANHINI, Thais Bernardes. **Extrafiscalidade ambiental: um instrumento de compatibilização entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente**. Marília: 2007. Disponível em: dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp072572.pdf Acesso em: 10 abr 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MONTERO, Carlos Eduardo Peralta. **Tributação ambiental: reflexões sobre a introdução da variável ambiental no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. **Coesão interna entre Estado de direito e democracia na teoria discursiva do direito de Jürgen Habermas**. Belo Horizonte: ?.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.