



O PRINCÍPIO DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

THE PRINCIPLE OF ENVIRONMENTAL PROTECTION IN THE TAX SYSTEM

Vinicius Oliveira do Carmo¹

RESUMO

O presente estudo analisa o princípio da defesa do meio ambiente no sistema tributário, destacando sua relevância na promoção da sustentabilidade. O objetivo é examinar como os instrumentos tributários podem ser utilizados para estimular práticas ambientalmente responsáveis e desestimular condutas nocivas ao meio ambiente. A metodologia empregada baseia-se em pesquisa bibliográfica, análise de decisão judicial pelo STF e análise legislativa. Os resultados indicam que a tributação ambiental pode atuar como um mecanismo eficiente para induzir comportamentos sustentáveis, por meio de incentivos fiscais e da internalização dos custos ambientais. Conclui-se que a adequada aplicação desse princípio no ordenamento jurídico contribui para a preservação ambiental e o desenvolvimento sustentável, reforçando a necessidade de políticas fiscais alinhadas aos desafios ambientais contemporâneos.

Palavras-chave: princípios constitucionais; defesa do meio ambiente; reforma tributária; normatividade; imperatividade.

ABSTRACT

This study analyzes the principle of environmental protection within the tax system, highlighting its relevance in promoting sustainability. The objective is to examine how tax instruments can be used to encourage environmentally responsible practices and discourage harmful environmental behaviors. The methodology used is based on bibliographic research, analysis of judicial decisions by the STF, and legislative analysis. The results indicate that environmental taxation can serve as an effective mechanism to induce sustainable behavior through tax incentives and the internalization of environmental costs. It is concluded that the proper application of this principle within the legal framework contributes to environmental preservation and sustainable development, reinforcing the need for fiscal policies aligned with contemporary environmental challenges.

Key words: constitutional principles; environmental protection; tax reform; normativeness; imperativeness.

¹Mestre em Cidades Inteligentes e Sustentáveis (Universidade Nove de Julho). Graduando em direito na Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. São Paulo. Brasil. E-mail: viniciuso.carmo@gmail.com; Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7250087113481638>; ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-2535-8070>.

Artigo recebido em: 22/03/2025

Artigo aceito em: 23/04/2025

Artigo publicado em: 25/04/2025

Doi: <https://doi.org/10.24302/acaddir.v7.5891>

1 INTRODUÇÃO

A PEC 45/2019, promulgada na Emenda Constitucional 132 de 20 de dezembro de 2023, alterou o sistema tributário nacional e tem se tornado conhecida como a mais profunda reforma tributária sobre o consumo já realizada no Brasil.

O imposto sobre o consumo é um tipo de tributo que incide sobre a compra de bens e serviços. Este tipo de imposto é aplicado no momento da aquisição, hipótese de incidência (Ataliba, 2004, p. 76), sendo geralmente incluído no preço final que o consumidor paga, por isso também é reconhecido como imposto indireto, onde o responsável pelo recolhimento não necessariamente arca com o ônus da tributação, que é repassado na maior parte das vezes com transparência prejudicada para os consumidores finais, penalizando o consumo das famílias de mais baixa renda (Siqueira; Nogueira; Souza, 2001, p. 542).

A questão da complexidade do sistema tributário e a necessidade de reformá-lo foram objeto de iniciativas de reformas constitucionais em outras ocasiões (Propostas de Emenda à Constituição nos 175/1995, 41/2003 e 233/2008) (Junqueira, 2015, p. 94), contudo o consenso com relação a necessidade de reforma não havia produzido, até então, acordo sobre a proposta de projeto. Esse dissenso obstaculizou a criação de uma maioria legislativa capaz de aprovar um projeto de emenda constitucional sobre a matéria, ponto superado apenas com a proposta de emenda 45/2019.

Dois temas figuraram com centralidade no debate público que impulsionou pela aprovação da reforma tributária do consumo, o primeiro é a urgência de simplificação tributária, a alegação é razoável pois assenta-se na multiplicidade de regramentos que impostos de bases estaduais e municipais ensejam, que implica em demasiada complexificação do sistema e constrangimento às empresas que optam pelo melhor compliance, e, o segundo, é a redução dos efeitos nocivos à renda das famílias mais pobres que um sistema excessivamente orientado por impostos indiretos e regressivos exerce, procurando maneiras de amenizar e oferecer compensações.

Por tratar-se de um tema amplo e estruturante, a reforma tributária do consumo tem sido objeto de análises sob distintas perspectivas. Este trabalho propõe uma investigação à luz da teoria constitucional, centrando-se na fundamentação normativa e dogmática que justifica a inserção de novos princípios constitucionais tributários, conforme disposto no recém-acrescentado §3º do art. 145 da Constituição Federal de 1988.

A fim de atingir tal objetivo, adota-se uma metodologia qualitativa, com ênfase em pesquisa bibliográfica, análise legislativa e exame de jurisprudência constitucional. O método empregado é predominantemente dedutivo, partindo da interpretação sistemática da Constituição e do estudo doutrinário sobre os princípios tributários, para então se debruçar sobre a análise de caso concreto, em especial a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 607.109/PR (Tema 304 de Repercussão Geral). Esse percurso metodológico permite aferir se a posituação de princípios já reconhecidos na jurisprudência pode acarretar rigidez normativa excessiva no sistema jurídico-tributário, ou outros efeitos.

Destaca-se, nesse contexto, o princípio da defesa do meio ambiente, mobilizado pela primeira vez em matéria tributária justamente no referido julgamento, no qual o STF declarou a inconstitucionalidade dos artigos 47 e 48 da chamada "Lei do Bem"² (Lei n. 11.196/2005), sob o fundamento de que a norma contrariava valores constitucionais ambientais. Tal precedente será aqui examinado como elemento chave para compreender o impacto da reforma tributária do consumo sobre a estrutura e função dos princípios constitucionais tributários.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS – BREVE ABORDAGEM TEÓRICA

A questão dos princípios toma centralidade no estudo do direito constitucional pois são eles os responsáveis por oferecer integração e coesão sistemática às regras

²A "Lei do Bem" refere-se à Lei n. 11.196/2005, que institui diversos incentivos fiscais destinados à inovação tecnológica, abrangendo benefícios relacionados ao Imposto de Renda, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e ao PIS e COFINS. No contexto deste trabalho, sua centralidade decorre da declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, dos artigos 47 e 48 da referida lei, os quais excluíam determinados produtos recicláveis dos incentivos fiscais previstos. Tal exclusão foi julgada incompatível com os princípios constitucionais da isonomia e da defesa do meio ambiente, conforme decidido no RE nº 607.109/PR (Tema 304 da Repercussão Geral).

jurídicas, e por força de sua posição de hierarquia, orientarem à interpretação do material infraconstitucional.

A tipologia dialógica, baseada na dualidade das categorias princípio e regra, constitui o fundamento de parte do debate no campo da teoria constitucional contemporânea, representada pelos importantes trabalhos de Ronald Dworkin (2010) e Robert Alexy (2005).

Dworkin (2010) distingue regras e princípios como tipos de normas jurídicas logicamente distintas. As regras operam sob lógica binária de aplicação, do tipo tudo ou nada, enquanto os princípios comportam uma dimensão de peso ou importância.

Nos casos de conflito, os princípios devem ser ponderados à luz das circunstâncias concretas, permitindo que um deles prevaleça sem que o outro seja excluído do ordenamento. Em contraste, regras conflitantes são mutuamente excludentes, não podendo coexistir no mesmo caso concreto. Os princípios fornecem razões para as decisões judiciais, e a sua precedência em determinados contextos decorre de sua força relativa, sem que isso implique a exclusão definitiva do princípio vencido. O modelo teórico de Dworkin (2010), portanto, propõe a resolução de conflitos entre princípios com base na ponderação, enquanto os conflitos entre regras são solucionados com base em critérios de validade normativa.

A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. [...] As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão [...]. Mas não é assim que funcionam os princípios [...]. Mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas. [...] Essa primeira diferença entre regras e princípios traz consigo uma outra. Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos compradores de automóveis se opõe aos princípios de liberdade de contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou uma política particular é mais importante que outra frequentemente será objeto de controvérsia. Não obstante, essa dimensão é uma parte integrante do conceito de um princípio, de modo que faz sentido perguntar que peso ele tem ou quão importante ele é (Dworkin, 2010, p. 39, 40, 42).

Por sua vez, Alexy (Amorim, 2005), conceitua regras como razões definitivas e princípios como comandos de otimização. Os princípios visam à realização de determinados valores na maior medida possível, considerando as possibilidades

jurídicas e fáticas do caso concreto, atuando como parâmetros axiológicos do ordenamento jurídico. Já as regras são normas de aplicação exata, cuja satisfação se dá de forma integral ou não se dá. A teoria de Alexy complementa a de Dworkin (2010) ao estabelecer uma distinção sistemática entre regras e princípios com base em critérios de generalidade, precisão e discricionariedade. A ênfase recai sobre a natureza *prima facie* dos princípios, compreendidos como comandos que indicam a direção a ser seguida, mas que exigem ponderação contextualizada para sua concretização (Amorim, 2005, p. 128).

Como indicam as distinções extraídas das contribuições de Dworkin (2010) e Alexy (Amorim, 2005), enquanto as regras introduzem condições e hipóteses de incidência e consequências jurídicas bem delimitadas, os princípios:

Não se apresentam como imperativos categóricos, mandatos definitivos nem ordenações de vigência diretamente emanados do legislador, antes apenas enunciam motivos para que o seu aplicador se decida neste ou naquele sentido. Noutras palavras, enquanto em relação às regras e sob determinada concepção de justiça, de resto integrada na consciência jurídica geral, o legislador desde logo e com exclusividade define os respectivos suposto e disposto, isto é, cada hipótese de incidência e a respectiva consequência jurídica, já no que se refere aos princípios jurídicos – daí o seu caráter não conclusivo, anota Hart – esse mesmo legislador se abstém de fazer isso, ou pelo menos de fazê-lo sozinho e por inteiro, preferindo compartilhar a tarefa com aqueles que irão aplicar esses standards normativos, porque sabe de antemão que é somente em face de situações concretas que eles logram atualizar-se e operar como verdadeiros mandatos de otimização (Mendes; Coelho; Branco, 2007, p. 27).

Desta forma, embora a precisão do comando possa, em certa medida, distinguir os princípios das regras, é a combinação das características “caráter de norma jurídica (normatividade), imperatividade, eficácia, precedência (superioridade) material” (Rothenburg, 2003, p. 17) que serão definidoras dos princípios.

Neste estudo, ao analisar a introdução do princípio da “defesa do meio ambiente” ao conteúdo tributário da constituição, o foco recairá especialmente sobre seus aspectos axiológicos: normatividade, imperatividade e eficácia.

A normatividade, entendida como vinculação ao destinatário, adquire contornos próprios quando tratamos de princípios, pois além de servirem como fonte para geração de regras universalmente vinculativas, também devem definir direções para o desenvolvimento de todo conjunto do sistema jurídico.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (Ávila, 2011, p. 100).

A característica da imperatividade relaciona-se com o dever ser que o princípio passa a exigir, impondo um caminho ao sistema jurídico que alimenta e garante a estabilidade jurídica do Estado.

Por fim, a eficácia, além da qualidade de produzir efeitos jurídicos regulares, relaciona-se à capacidade de corresponder efetivamente à realidade social e, evoluindo de maneira hábil, adaptar-se e mudar a realidade jurídica através de seus efeitos.

3 PRINCÍPIO DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A inserção do princípio da defesa do meio ambiente no texto constitucional decorre da promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, fruto da tramitação da Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019, que trata da ampla reforma do sistema tributário sobre o consumo.

O novo § 3º do art. 145 da Constituição Federal estabelece que “a lei poderá instituir tratamentos tributários distintos por motivos extrafiscais, tais como os decorrentes de interesse público relacionado à redução das desigualdades de renda, de patrimônio ou regionais e à defesa do meio ambiente”.

A inclusão do dispositivo visa conferir suporte constitucional mais robusto à utilização de instrumentos tributários com fins extrafiscais, inclusive ambientais. Ao introduzir expressamente a defesa do meio ambiente como uma das finalidades legítimas da diferenciação tributária, o constituinte reformador reconhece e fortalece o papel da tributação como ferramenta de promoção de valores fundamentais previstos no caput do art. 3º da Constituição, especialmente no que se refere à construção de uma sociedade livre, justa, solidária e ambientalmente sustentável.

Trata-se de inovação relevante, pois embora o sistema jurídico brasileiro já reconhecesse a legitimidade da tributação ambiental — seja como forma de estímulo (por meio de incentivos ou isenções) ou como mecanismo de desestímulo (por meio de alíquotas agravadas ou sanções fiscais) —, a previsão expressa na Constituição

confere densidade normativa ao princípio ambiental aplicado ao Direito Tributário, reforçando sua eficácia material e simbólica.

A reforma tributária, ao prever a possibilidade de diferenciação fiscal com base em critérios ambientais, reafirma o papel do Estado na promoção do desenvolvimento sustentável, conceito consagrado nos arts. 170 e 225 da Constituição. O princípio da função socioambiental da tributação — embora até então sustentado pela doutrina e, em parte, pela jurisprudência — passa a contar com previsão explícita no texto constitucional, conferindo maior segurança jurídica e estabilidade normativa às políticas tributárias ambientais.

Esse reforço normativo não apenas consolida a compatibilidade entre tributação e sustentabilidade, como também impõe novos desafios à sua implementação legislativa e administrativa. O reconhecimento do princípio ambiental na esfera tributária exige, doravante, que a interpretação e a aplicação da legislação fiscal observem os fins constitucionais de proteção ambiental, sob pena de inconstitucionalidade por desvio de finalidade ou omissão inconstitucional.

Além de buscar a proteção dos ecossistemas, o princípio da defesa do meio ambiente contribui para uma gestão tributária mais coesa e alinhada com os desafios ambientais contemporâneos. A aplicação prática desse princípio busca garantir tratamento fiscal não menos vantajoso para empresas que adotem práticas sustentáveis. Ao mesmo tempo, o sistema tributário pode ser ajustado para desincentivar atividades que causam poluição e destruição de habitats naturais, impondo impostos seletivos e alíquotas mais elevadas sobre indústrias que exploram intensamente recursos naturais ou emitem altos níveis de carbono.

Esse modelo tributário incentiva o equilíbrio entre crescimento econômico e proteção ambiental, estimulando a transição para uma economia verde e sustentável. Ao adotar o princípio da defesa do meio ambiente, o Brasil utiliza seu sistema tributário como ferramenta estratégica para promover o desenvolvimento econômico alinhado com a conservação de sua biodiversidade.

4 O TEMA 304 STF E A JURISPRUDÊNCIA ACERCA DO PRINCÍPIO DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 607.109/PR, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento, consagrado no Tema 304 de Repercussão Geral, no sentido da inconstitucionalidade dos artigos 47 e 48 da Lei n. 11.196/2005, conhecida como “lei do bem”.

O recurso submetido à corte alegava a inconstitucionalidade do Art. 47 da referida norma por violar os princípios da isonomia, da proteção ao meio ambiente, da livre concorrência e da busca pelo pleno emprego. De acordo com os recorrentes, a validade do referido artigo implicaria estabelecer

tratamento tributário mais vantajoso para as empresas que utilizam em seu processo produtivo materiais oriundos da indústria extrativista, penalizando, mediante a negação do creditamento, as empresas que utilizam materiais reciclados e, assim, tornando os seus produtos mais onerosos do ponto de vista tributário (Inteiro Teor do Acórdão - Recurso Extraordinário 607.109 Paraná. Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 8).

A ação é movida em favor de indústrias do setor papelero que utilizam como principal insumo as aparas de papel, ou seja, sobras reaproveitáveis do material que já foram empregadas em processo produtivo anterior. A tese sustentada é a de que a vedação ao aproveitamento de créditos tributários constante no art. 47 da Lei 11.196/2005, implicará em tratamento tributário mais gravoso ao produto reciclado, ainda que este que empregue mais mão-de-obra e seja ambientalmente mais vantajoso.

[...] o art. 47 da Lei 11.196/2005 veda a utilização dos créditos de PIS e COFINS correspondentes às aquisições de aparas de papéis e outros materiais recicláveis, o que representa violação aos princípios constitucionais de proteção ao meio ambiente, da livre concorrência, da busca do pleno emprego, da legalidade, da não cumulatividade, da isonomia e da capacidade contributiva (Inteiro Teor do Acórdão - Recurso Extraordinário 607.109 Paraná. Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 18).

A sentença de primeira instância acolheu o pedido dos proponentes, mas foi reformada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com base na argumentação

da União e em precedente de matéria semelhante (Mandado de Segurança 2006.71.00.005055-1/RS, Rel. Juíza Federal Eloy Bernst Justo, de 14/02/2008).

Em sede de recurso extraordinário, conforme se depreende do voto do Ministro Gilmar Mendes, relator da matéria, a questão em debate é a validade constitucional de norma que, ao suprimir benefício fiscal, acaba por comprometer a competitividade de cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis, que possuem valoração especial pelo poder constituinte originário como expostos nos Arts. 170, VI e 225, §1º, V.

O voto do relator parte do reconhecimento de que é constitucionalmente admissível a coexistência dos regimes de tributação cumulativa e não cumulativa do PIS/COFINS, conforme previsão do §12 do art. 195 da CF/88, que determina que “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas”. Com isso, o relator afirma que a não cumulatividade dessas contribuições não constitui exigência de eficácia plena, tratando-se de opção legislativa atribuída ao legislador ordinário.

Essa característica de necessidade de complementação infraconstitucional aproxima a não-cumulatividade do PIS/COFINS das normas constitucionais de eficácia limitada. Neste sentido, distingue-se o regime de tributação das contribuições sociais, dos impostos como o IPI e o ICMS, cuja não-cumulatividade é mandatória e vinculante, dotada de eficácia plena. Portanto, o legislador ordinário tem a liberdade para implementar a não-cumulatividade do PIS/COFINS, conforme a conveniência e oportunidade, o que reforça a possibilidade de coexistência de ambos os regimes, cumulativo e não-cumulativo.

No caso específico, destaca-se que o próprio legislador previu, no art. 8. da Lei n. 10.637/2002 e no art. 10 da Lei n. 10.833/2003, que as cooperativas de catadores de materiais recicláveis permanecessem submetidas ao regime cumulativo de tributação, com alíquota reduzida de 3,65% e sem direito à apropriação de créditos.

O regime de tributação cumulativo é aquele em que o imposto é cobrado em cada etapa da cadeia produtiva sem permitir a compensação dos tributos pagos nas fases anteriores, gerando "acúmulo" de impostos. Por outro lado, o regime de tributação não cumulativo permite que as empresas deduzam os tributos pagos nas etapas anteriores da produção, de modo que o imposto incide apenas sobre o valor agregado em cada etapa, evitando a repetição de tributos sobre o mesmo montante.

Como exposto no acórdão, a coexistência de ambos os sistemas de tributação no caso do PIS e COFINS não afronta o texto constitucional, mas é em função dessa coexistência de sistemas que a dinâmica tributária advinda da Lei do Bem se revelará especialmente maléfica à cadeia produtiva mais sustentável.

Como bem esclarece Ives Gandra Martins (2013, p. 175), a não cumulatividade dos regimes de tributação pode obedecer a um de dois parâmetros: ou princípio da neutralidade da tributação; ou princípio da subvenção pública. Enquanto neste o crédito não faz correspondência exata ao débito na etapa anterior, situação em que, a cada etapa, os adquirentes se apropriarão de crédito tributário conforme a disposição legal específica, podendo conter a possibilidade de desoneração entre etapas. Naquele, as operações deverão ser tributadas apenas pelo adicional de valor agregado, se apropriando da totalidade do débito tributário recolhido na etapa anterior.

A não cumulatividade do PIS e da COFINS, no contexto de sucatas e aparas, pode ser compreendida como uma forma de subvenção pública, ou seja, um subsídio indireto do Estado para estimular determinados setores da economia. Conforme orienta a legislação que instituiu o regime não cumulativo (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) é permitido que o adquirente de insumos tenha o direito de se creditar de 9,25%, sobre o valor de compra, a título de imposto, independentemente do valor efetivamente pago de imposto nas etapas anteriores. Isso significa que o crédito gerado não está vinculado ao tributo recolhido na operação anterior, mas é concedido como um incentivo fiscal para a cadeia produtiva.

A simples suposição que a remoção das sucatas e aparas do campo de incidência do PIS e da COFINS reduziria seu valor a ponto de aumentar sua competitividade em relação a matéria prima de origem não reciclada mostra-se falsa, vez que a redução de valor da mercadoria possível pela redução da carga tributária é inferior ao benefício de adquirir crédito tributário aumentado pela subvenção estatal. Como esclarece o voto do redator aqui:

O industrial que adquirir insumos extraídos diretamente da natureza para a produção de celulose pagará um valor menor de contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, pois terá crédito pelas entradas. Tudo o mais constante, pagará mais pelos insumos que adquiriu, pois neles o vendedor terá embutido o preço das contribuições que teve de recolher. Diversamente, o industrial que adquirir resíduos, desperdícios ou aparas para a produção de celulose pagará um valor maior de contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, pois não terá crédito pelas entradas. Tudo o mais constante, porém, pagará menos pelos

insumos que adquiriu, pois o vendedor não terá de embutir no preço o valor das contribuições, já que essas não incidirão nas suas saídas (Inteiro Teor do Acórdão - Recurso Extraordinário 607.109 Paraná. Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 6).

E aqui:

Isso não é o que ocorre, em geral, com as grandes cadeias econômicas de produção e, em particular, na indústria de celulose. Aqui, é comum que os grandes produtores de papel, submetidos necessariamente ao regime não cumulativo, adquiram insumos junto a cooperativas de catadores de material reciclável, formadas por pessoas físicas de baixa renda. E essas entidades, por força do art. 10, inciso VI, da Lei 10.833/2003, permanecem obrigatoriamente no regime cumulativo do Cofins, contribuindo, então, pela alíquota de 3,65%. [...] Em razão dessa dualidade de alíquotas, não fosse a vedação encartada no art. 47 da Lei 11.196/2005, certamente o crédito gerado para a fabricante de celulose excederia o valor das contribuições pagas na etapa anterior, reduzindo a carga tributária total incidente sobre o processo de reciclagem (Inteiro Teor do Acórdão - Recurso Extraordinário 607.109 Paraná. Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 10-11).

A possibilidade do crédito de PIS e COFINS sobre a aquisição excederia o benefício da não incidência, pois o acréscimo repassado ao valor, por força da contribuição no regime cumulativo, é inferior à possibilidade do crédito a apropriar pelo adquirente. Nesse sentido é que o Art. 47, e por aresto o Art. 48, da Lei 11.196/2005 tornam o tratamento tributário atribuído ao sistema produtivo mais sustentável menos competitivo que ao sistema produtivo que prescinde da utilização de sucata e aparas.

Em conclusão, o tema 304 define que não é compatível com a leitura constitucional, especialmente por força dos dispositivos expressos no Art. 170 – Inciso VI (a ordem econômica deve observar o princípio da defesa do meio ambiente) e Art. 225 (direito ao ambiente ecologicamente equilibrado), a imposição de tratamento tributário que diferencie sistemas produtivos em benefício daquele que é menos sustentável, como expõe na decisão:

A injustiça desse sistema é perversa, pois, em rigor, os maiores prejudicados por tamanho desatino serão justamente os agentes econômicos que compõem o mais frágil da cadeia produtiva, no caso, as cooperativas de catadores de materiais recicláveis, formadas por pessoas físicas de baixa renda. São elas que, invariavelmente, suportarão as consequências nocivas da política tributária instituída pela Lei 11.196/2005, já que, no limite, serão obrigadas a reduzir sua margem de lucro para compensar a elevação da carga tributária gerada pelo impedimento à compensação de créditos fiscais. [...]

Firme nessas razões, reputo que as normas impugnadas são flagrantemente inconstitucionais, não apenas porque violam diretamente o princípio da

igualdade, mas sobretudo por serem incompatíveis com as finalidades que a Constituição Federal almeja em matéria de proteção ao meio ambiente e de valorização do trabalho humano (Inteiro Teor do Acórdão - Recurso Extraordinário 607.109 Paraná. Brasil. Supremo Tribunal Federal, 2021, p. 20-21).

5 A REFORMA TRIBUTÁRIA DO CONSUMO E O PRINCÍPIO DA DEFESA DO MEIO AMBIENTE

A emenda constitucional No 132 de 20 de dezembro de 2023, que institui a reforma tributária sobre o consumo, insere logo no início do capítulo acerca do sistema tributário nacional (Título VI – Da tributação e do orçamento, Capítulo I – Do sistema tributário nacional) Art. 145, primeiro artigo do trecho, o parágrafo terceiro, com a seguinte redação: “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

Além desta passagem, a emenda trará ainda outros seis dispositivos que mencionam de alguma forma a defesa do meio ambiente, focado apenas nestes trechos que foram incluídos concomitantemente por ocasião da reforma tributária procura-se demonstrar neste artigo o espírito do princípio da defesa do meio ambiente mencionado no § 3º do Art. 145.

Por fins metodológicos as passagens que mencionam a defesa do meio ambiente serão apresentadas conforme seu objetivo: Primeiro, se o dispositivo procura beneficiar a sustentabilidade ambiental; em seguida, se o dispositivo procura censurar aquele comportamento, cadeia ou mercadoria que não é sustentável ambientalmente.

O Artigo 43 da CF/88 (Título III – Da Organização da Estado, Capítulo VII – Da administração pública), que trata das possibilidades de articulação regionalizada da atuação da União, já mencionava a possibilidade de incentivos fiscais como isenções, reduções ou diferimentos de tributos federais (Art. 43, § 2º - III), a emenda da reforma tributária inclui o citado artigo o §4º, que diz: “Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais [...] considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono”.

Vemos na adição do §4º ao Art. 43 uma tentativa coerente de incentivar a adoção de critérios de sustentabilidade ambiental, mencionando inclusive a redução

das emissões de carbono, como parâmetro da política de incentivos fiscais tradicionalmente orientada à redução das desigualdades regionais.

Em seguida, a emenda menciona que na repartição da receita advinda da arrecadação do novo imposto sobre bens e serviços (chamado de IBS), 25% pertencerão aos municípios, cujas parcelas serão definidas pelos seguintes critérios:

- I - 80% (oitenta por cento) na proporção da população;
- II - 10% (dez por cento) com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual;
- III - 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual;
- IV - 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado (Art. 158, § 2º - CF/88) (Brasil, 1988).

Novamente, é reconhecido um esforço da reforma tributária em incentivar, na dinâmica da federação, aqueles entes que melhor se adequam à perspectiva de preservação e sustentabilidade que emana da constituição.

Em seguida, a emenda da reforma tributária adiciona um dispositivo de caráter instituidor, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (Art. 159-A CF/88). Que para aplicação de recursos deverá priorizar “projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono” (Art. 159-A, § 2º - CF/88).

Como vemos, a conjugação destes três dispositivos demonstra que a reforma tributária procurou inclinar a política de incentivos fiscais e desenvolvimento regional à sustentabilidade ambiental, adicionando entre as clivagens e parâmetros que orientam o material infraconstitucional a questão da defesa do meio ambiente, coerentemente conectado ao princípio adicionado ao § 3º do Art. 143.

Por outro lado, como forma de censurar externalidades negativas que hábitos de consumo e cadeias de produção podem gerar, a emenda constitucional da reforma tributária institui a possibilidade, através de norma de eficácia limitada, da criação pela união (Art. 153 – CF/88) do Imposto Seletivo, cuja finalidade extrafiscal apoia-se em impor custos tributários adicionais à “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos da lei complementar”, Art. 153 – VI.

De maneira semelhante, mas destinada a orientar a legislação do imposto estadual, a emenda da reforma tributária oferece nova redação ao II do § 6º do artigo 155. Anteriormente o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, de responsabilidade estadual, poderia ter diferenciação de alíquotas em função do tipo e da utilização dos veículos, desde a reforma passa a incluir a possibilidade de alíquotas diferenciadas também em função do impacto ambiental gerado pelos veículos.

Nestas duas passagens encontramos conteúdo complementar aquele anterior, que incentiva na repartição de recursos entre entes da federação, mas que agora procura censurar, instituindo possibilidades de majoração da carga tributária como forma de censura ao comportamento de consumo ou cadeia produtiva menos desejada, segundo os valores constitucionais de defesa do meio ambiente enquanto bem jurídico de tutela diferenciada (Art. 225 CF/88).

O princípio da defesa do meio ambiente aparece insculpido na emenda de reforma tributária junto a outros dispositivos que procuram oferecer-lhe instrumentos para intervenção na realidade, por um lado as vantagens na repartição de recursos federais, por outro a majoração da carga através de alíquotas diferenciadas (IPVA) e novos impostos (IS).

Relacionada a temática do Tema 304 do STF, o legislador ao exercitar o poder constituinte procurou emendar o texto na direção daquilo que o tribunal entendeu na publicação do Tema 304, ressaltando o caráter constitucional de defesa do meio ambiente, incluindo o seguinte dispositivo entre os Atos de Disposição Transitórias que orientam a Lei Complementar que deverá estruturar o IBS: “é autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de [...] resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular” § 6º, II - Art. 9 EC 132/2023.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Baseado na integração do princípio da defesa do meio ambiente no sistema tributário brasileiro, conforme delineado pela recente reforma tributária e respaldado pela jurisprudência do STF. A reforma tributária trouxe não apenas a inclusão explícita deste princípio no artigo 145, §3º da Constituição Federal, mas também estabeleceu

mecanismos práticos, como o Imposto Seletivo e a repartição de receitas com critérios ambientais, que reforcem a vinculação do Estado com a sustentabilidade.

No que tange à normatividade, o destinatário principal desse princípio é o próprio Estado, que deve garantir um ambiente ecologicamente equilibrado, conforme previsto no art. 225 da CF, e isto significa moldar ambientes institucionais que favoreçam práticas sustentáveis. A reforma orienta a distribuição de recursos e a criação de impostos de maneira que atenda a critérios de defesa ambiental, exigindo a responsabilidade estatal em promover práticas sustentáveis e desincentivar comportamentos nocivos ao meio ambiente. Essa vinculação normativa é uma extensão natural da proteção ao meio ambiente já consagrada constitucionalmente, mas agora fortalecida no campo tributário.

No que se refere à imperatividade, o princípio determina que, ao estruturar suas políticas fiscais, o Estado deve garantir que as cadeias produtivas sustentáveis recebam, no mínimo, um tratamento isonômico em relação às cadeias produtivas convencionais. Mais do que uma diretriz programática, essa exigência busca evitar retrocessos na proteção ambiental e impedir que o sistema tributário imponha ônus desproporcionais a empresas comprometidas com práticas sustentáveis.

A preocupação central é eliminar distorções fiscais que possam desestimular a adoção de processos produtivos ambientalmente responsáveis, assegurando que políticas tributárias sirvam como instrumentos de incentivo e não de penalização. Essa lógica foi reafirmada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especialmente no julgamento do RE 607.109/PR (Tema 304), no qual a Corte declarou a inconstitucionalidade de normas que desfavoreciam produtos recicláveis em relação a insumos primários. O entendimento do STF reforça a necessidade de alinhamento entre a tributação e os princípios ambientais, consolidando a ideia de que o ordenamento jurídico deve promover condições equitativas para cadeias produtivas sustentáveis, em consonância com os objetivos constitucionais de preservação do meio ambiente.

No que tange à eficácia, embora a reforma tributária e a evolução jurisprudencial tenham representado avanços relevantes, ainda persiste uma limitação quanto ao impacto prático imediato dessas normas. Muitos dispositivos voltados à proteção do meio ambiente possuem eficácia limitada, pois demandam regulamentação por meio de legislação infraconstitucional para alcançar sua plena

efetividade, especialmente aqueles cuja aplicação depende da edição de Lei Complementar. Essa dependência legislativa pode retardar a concretização dos objetivos ambientais almejados pela Constituição, criando um vácuo normativo que compromete a efetividade das medidas adotadas.

No entanto, a reforma tributária trouxe um avanço substancial ao introduzir um novo conjunto de mecanismos normativos que possuem o potencial de gerar efeitos concretos na proteção ambiental. Ao incorporar princípios e incentivos tributários voltados à sustentabilidade, a reforma demonstra um alinhamento mais consistente entre o sistema fiscal e os objetivos de preservação ambiental. Esse estudo, ao se debruçar sobre o impacto dessa nova estrutura normativa, evidencia que a emenda da reforma tributária contribuiu de maneira coerente para o aprimoramento do texto constitucional, reforçando a integração entre tributação e proteção ambiental.

REFERÊNCIAS

AMORIM, L. B. A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy. **Revista de Informação Legislativa**, v. 42, n. 165, p. 123-134, 2005.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

ÁVILA, H. B. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BRASIL [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Emendas Constitucionais e Emendas Constitucionais de Revisão. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 fev. 2025.

BRASIL. **Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES [...]. Brasília: Presidência da República, 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 20 fev. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inteiro Teor do Acórdão: Recurso Extraordinário 607.109 Paraná, Tema 304**. 08 jun. 2021.

DWORKIN, R. **Levando os direitos a sério**. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

FLÁVIO NETO, L.; ANDRADE, L. A.; BRANDÃO JUNIOR, S. B. (coords.) **Tributação do consumo**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2024.

JUNQUEIRA, M. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 30, n. 89, pp. 93-113, 2015. Doi: <https://doi.org/10.17666/308993-113/2015>

MARTINS, I. G. S. A não cumulatividade do PIS-Cofins. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 30, p. 172-179, 2013.

MENDES, G. F.; COELHO, I. M.; BRANCO, P. G. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

ROTHENBURG, W. C. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Fabris, 2003.

SIQUEIRA, R. B.; NOGUEIRA, J. R.; SOUZA, E. S. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. **Revista Brasileira de Economia**, v. 55, n. 4, p. 513-544, 2001. Doi: <http://dx.doi.org/10.1590/s0034-71402001000400004>.