

ICMS ecológico: instrumento econômico de direito financeiro com função extrafiscal

O Estado atua na defesa do meio ambiente por meio da imposição de normas permissivas ou proibitivas, definidoras dos IC&C, ou por mecanismos de indução, como a manipulação de instrumentos de intervenção na ordem econômica, inafastáveis para a tutela ambiental. Segundo Modé (2013, p. 71), dentre os IE, a tributação seria o mecanismo mais utilizado para a proteção ambiental, com destaque para o fato de que a:

[...] aplicação da tributação na defesa do meio ambiente se dá, no mais das vezes, mediante a internalização compulsória dos custos ambientais não diretamente ligados a determinada atividade produtiva ou produto (princípio do poluidor pagador). **A internalização dos custos ambientais (externalidades negativas), embora se apresente à primeira análise como estritamente economicista, não pode deixar de ser analisada sob a ótica da realização da justiça. [...]. Ao não se atuar, pela via tributária, na internalização compulsória de custos ambientais, está-se ratificando situação de total ineficiência de todo o sistema econômico sob o aspecto da defesa do meio ambiente. (grifo nosso)**

A tributação é um “instrumento de que se vale o Estado brasileiro para auferir recursos financeiros e assim custear suas atividades em prol da coletividade” (LOPES, 2013, p. 1). Na realidade, a tributação é a principal fonte de receita do Estado, competindo ao Direito Tributário, de acordo com Rocha (2013), disciplinar as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte em decorrência da instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. O tributo é definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua san-

ção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Conforme a Teoria Quinquipartite, acolhida pela doutrina majoritária e pela jurisprudência pátria, há cinco espécies de tributos na ordem jurídica brasileira que, segundo Mazza (2015, p. 183), apresenta certa fragilidade científica em virtude de a diferenciação das espécies serem feitas a partir de critérios distintos. Neste caso, os “impostos, taxas e contribuições de melhoria teriam identidade jurídica conferida pelo fato gerador da respectiva obrigação”, enquanto os empréstimos compulsórios apresentam caráter restituível e as contribuições especiais diferenciam-se pelo “binômio base de cálculo/destinação”.

No Quadro 5.1 encontra-se a distribuição das competências constitucionais para instituição das diferentes espécies de tributos no Brasil.

Quadro 5.1 Distribuição constitucional de competências tributárias

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS	DISTRITO FEDERAL
Impostos			
<p>ITR: Imposto sobre Propriedade Territorial Rural.</p> <p>IOF: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou sobre Operações Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários.</p> <p>II: Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros.</p> <p>IE: Imposto sobre a Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados.</p> <p>IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados.</p> <p>IR: Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.</p> <p>IGF: Imposto sobre Grandes Fortunas.</p>	<p>ICMS: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.</p> <p>ITCMD: Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação de quaisquer bens ou direitos.</p> <p>IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.</p>	<p>IPTU: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.</p> <p>ISSQN ou ISS: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.</p> <p>ITBI ou ITIV: Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i>, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.</p>	<p>Art. 32, § 1º da CRFB/88 (Competência dos Estados e dos Municípios).</p>
Taxas			
De Serviço De Polícia	De Serviço De Polícia	De Serviço De Polícia	De Serviço De Polícia

(continua)

Quadro 5.1 Distribuição constitucional de competências tributárias (continuação)

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS	DISTRITO FEDERAL
Contribuição			
– De melhoria. – Especiais. – Sociais. – Corporativas. – Cide (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico).	– De melhoria. – Previdenciária (se possuir o Regime Próprio de Previdência).	– De melhoria. – Previdenciária (se possuir o Regime Próprio de Previdência). – CIP (Contribuição de Iluminação Pública).	– De melhoria. – Previdenciária (se possuir o Regime Próprio de Previdência). – CIP (Contribuição de Iluminação Pública).
Empréstimos compulsórios			
– Imposto Extraordinário de Guerra. – Competência residual.			

Fonte: Leite (2015, p. 196).

O emprego da tributação com o objetivo de preservar e conservar o meio ambiente, induzindo a conduta dos contribuintes sem a finalidade arrecadatória, traz o tema para o campo da finalidade dos tributos. Na doutrina, os tributos são normalmente classificados, de acordo com a função predominante, em fiscal ou extrafiscal. Em conformidade com os dizeres de Rocha (2013, p. 112):

Fiscalidade é o termo que designa a circunstância de que determinado tributo ou aspecto dele visa especificamente à obtenção de recursos financeiros. **Extrafiscalidade** é o termo que designa a circunstância de que determinado tributo ou aspecto dele, com o próprio ônus financeiro, posto sobre o contribuinte, visa especificamente ao estímulo ou desestímulo de comportamentos, com vistas à realização de um objetivo político previsto no ordenamento jurídico [...]. (grifo nosso)

No âmbito da tutela ambiental, os tributos ambientais, ecológicos ou verdes, são utilizados como instrumentos de intervenção na ordem econômica, induzindo o comportamento dos agentes econômicos na direção da materialização dos princípios protetivos do meio ambiente. Com relação à extrafiscalidade, Tupiassu (2006, p. 124) faz uma importante distinção entre “fins extrafiscais” e os “efeitos extrafiscais” dos tributos, e embora afirme que tal diferenciação não traga implicações substanciais, mostra-se relevante para a compreensão da natureza jurídica dos IE de proteção ambiental.

Busca-se, em verdade, definir o que é um (eficaz) tributo ecológico, se aquele vinculado à questão ambiental por intermédio direto da hipótese de incidência, ou se aquele que apresente, dentre seus efeitos, algum tipo de preocupação ambiental. [...]. Para alguns doutrinadores, então, o tributo ambiental é o que apresenta os elementos de sua regra-matriz de incidência tributária, critérios ecológicos, ou seja, aqueles cujos fins extrafiscais estão insertos em sua própria regra-matriz de incidência, despidendo-os de finalidade puramente arrecadatória. Tal visão se constitui, contudo, numa concepção restritiva da questão. (grifo nosso)

Este entendimento é compartilhado por Souza (2009, p. 136) ao defender que a extrafiscalidade abrange:

[...] não apenas o tributo que em sua materialidade contempla o elemento preservação ambiental, mas também os tributos que, sejam pela destinação do produto de sua arrecadação, seja pela conformação do comportamento humano induzindo a condutas sadias ao meio ou desestimulando as prejudiciais, contribuem para o alcance de um meio ambiente ecologicamente equilibrado. (grifo nosso)

Nesta conjuntura convém ressaltar que é no domínio do Direito Tributário, a partir do exame dos elementos da obrigação tributária, que se constata a existência ou não da atuação do Poder Público tributante (HARADA; HARADA, 2012), sendo irrelevante a destinação legal do produto da arrecadação para a identificação das espécies de tributo. Para Rocha (2013, p. 25), a questão do destino do dinheiro arrecadado, “a princípio, não é propriamente um problema a ser estudado e debatido no âmbito do Direito Tributário, mas do Direito Financeiro”.

Apesar de a doutrina majoritária fazer referência à função extrafiscal dos tributos, Araújo (1996, p. 332) destaca que a extrafiscalidade é um “importante mecanismo para a atuação do Estado na luta pelo desenvolvimento econômico e contra as desigualdades sociais”. Deste modo, a extrafiscalidade teria um caráter político amplo, abrangendo também institutos do Direito Financeiro, tendo em vista a realização de metas de desenvolvimento, de justiça social e de objetivos constitucionais expressos no artigo 3º da CRFB/88.

Para Araújo (1996, p. 332):

[...] no Estado moderno, as finanças públicas não são apenas um meio de assegurar a cobertura de suas despesas de administração, mas também, e sobretudo, constituem um meio de intervir na vida social, de exercer uma pressão sobre os cidadãos, para organizar o conjunto da nação. A intervenção na

economia é realizada pelo Estado em função do seu poder impositivo. É no campo da receita que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. [...] **Ao invés das finanças neutras, que se pontificaram pela omissão e parcimônia, temos hoje as finanças funcionais, cuja atividade financeira é orientada no sentido de influir sobre a conjuntura econômica.** (grifo nosso)

Desta forma, a extrafiscalidade seria uma característica dos IE que visam induzir um comportamento social ou economicamente relevante, e no campo da tributação orientaria a conduta dos agentes econômicos submetidos a uma relação jurídico-tributária. Mas também poderia influenciar a atuação dos entes políticos, por meio dos gestores públicos, quando do exercício da atividade financeira do Estado. O reconhecimento da função extrafiscal, decorrente de uma relação jurídico-tributária ou da atividade financeira do Estado, permite o adequado emprego das regras e dos princípios destes ramos do Direito nas relações jurídico-ambientais, o que contribui para concretizar o mandamento constitucional de um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

A função extrafiscal pode ser encontrada na regra-matriz de incidência do tributo ambiental ou resultar da hipótese de incidência da regra tributária, a ser regulada pelo Direito Tributário. Como também pode estar presente em mecanismos de repartição de receitas públicas, resultante da atividade financeira do Estado, no contorno do orçamento público e das finanças funcionais, disciplinadas pelo Direito Financeiro.

A compreensão da função extrafiscal na relação jurídico-tributária ou na atividade financeira do Estado é relevante para a distinção entre ICMS, tributo qualificado como imposto, e ICMS Ecológico ou ICMS Socioambiental, instrumento econômico de proteção do meio ambiente regulado pelo Direito Financeiro, conforme será apresentado nos tópicos a seguir.

5.1 ICMS: Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

Sem pretender esgotar o assunto, que já é amplamente abordado na literatura que trata de Direito Tributário, este tópico explicita os principais conceitos acerca do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Este imposto é uma espécie de tributo não vinculado, pois o fato gerador não tem relação com uma contraprestação estatal, mas com a manifestação de riqueza por parte do contribuinte que, nesse caso, é o consumidor (ROCHA, 2013).

Os tributos, em regra, e de acordo com a classificação econômica, podem ser divididos em dois grupos (MOURA; ANDRADE, 2003):

- a) **Tributos diretos:** incidentes sobre a renda e sobre a propriedade.
- b) **Tributos indiretos:** recaem nas operações (mercantis ou não) que viabilizam a prestação de serviços, circulação e/ou produção de mercadorias e/ou produtos.

Na prática, os tributos diretos oneram o contribuinte de direito, que é também o contribuinte de fato, ou seja, a pessoa física ou jurídica que a norma define como sujeito passivo da obrigação tributária é a mesma que arca com o ônus de recolher o tributo ao Fisco. Já nos tributos indiretos é o contribuinte de direito que recolhe o valor aos cofres públicos, mas transfere o ônus econômico para outra pessoa, chamada de contribuinte de fato, como ocorre com o ICMS (ROCHA, 2013).

A competência tributária para instituir o ICMS é dos Estados e do Distrito Federal, conforme preceitua o artigo 155, inciso II, da CRFB/88. Mas em virtude do disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, da Carta Magna, a União regulamentou esse imposto por meio das Leis Complementares Federais nº 24/1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do ICMS, e a nº 87/1996 (Lei Kandir), que disciplina o ICMS (MAZZA, 2015).

O ICMS é um imposto plurifásico, incidindo sobre o valor agregado, que é o valor adicional que os bens adquirem ao serem transformados durante o processo produtivo, e obedece ao princípio da não cumulatividade, conforme dispõe o artigo 155, § 2º, inciso I, da CRFB/88, e também é um imposto real, quer dizer, as condições das pessoas são irrelevantes, tendo uma função essencialmente fiscal (SABBAG, 2012). Mas é possível identificar a função extrafiscal do ICMS em razão da determinação constitucional de alíquotas seletivas decorrentes da essencialidade do produto ou do serviço, previsto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal de 1988 (MAZZA, 2015).

O sujeito passivo do ICMS é definido no artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (grifo nosso)

Como o ICMS é um tributo indireto, há a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica, o responsável tributário, ou seja, uma pessoa escolhida por lei para pagar o tributo sem que tenha realizado o fato gerador. A CRFB/88, pelo artigo 150, § 7º, prevê o fenômeno da responsabilidade no contexto da substituição tributária progressiva ou “para frente”, que consiste na escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo, antes da ocorrência do fato gerador, com antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido. Sobre a temática, é importante citar o posicionamento do STF, de 19 de outubro de 2016, ao julgar as ADIs nº 2.675/PE e nº 2.777/SP, que traz entendimento de que os contribuintes têm direito à diferença entre o valor do tributo recolhido previamente e aquele realmente devido no momento da venda. Também é comum o fenômeno da substituição tributária regressiva ou “para trás”, na qual o fato gerador ocorre em momento anterior ao pagamento do tributo (SABBAG, 2012).

Os fatos geradores¹ do ICMS, materializados na conduta do contribuinte (BERGAMINI, 2015), conforme previsão do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996, são:

- a) operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo também a entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) prestação de serviços de comunicação;
- d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;
- e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

A base de cálculo do ICMS, grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para determinar o valor do tributo a ser arrecadado, tem relação direta com o fato gerador e está prevista no art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996. Já as alíquotas do ICMS interestaduais e nas operações de exportação, ou seja, os percentuais ou valores incidentes sobre a base de cálculo para estipular o montante do tributo, são estabelecidas na Resolução do Senado Federal nº 22/1989:

Art. 1. A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e

1 O art. 114 do CTN prevê que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. A previsão abstrata do fato gerador é denominada “hipótese de incidência”, pois se refere a algo que pode vir a ocorrer no mundo, tendo como consequência a incidência tributária (ALEXANDRE, 2015).

Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, **será de doze por cento.**

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas **Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:**

I – em 1989, oito por cento;

II – a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2. A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas **operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.** (grifo nosso)

As alíquotas internas do ICMS são livremente estipuladas pelos Estados e geralmente encontram-se no patamar de 17% a 18%, salvo a exceção de alguns produtos para os quais a legislação estabelece alíquota menor em razão da essencialidade (PAULSEN; ÁVILA, SLIWKA, 2014), mas podem alcançar valores da ordem de 30%, como a aplicada nas prestações de serviços de comunicação em Pernambuco, conforme previsão da Lei Estadual nº 15.730, de 17 de março de 2016, que dispõe sobre o ICMS no Estado.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou o § 2º do artigo 155 da CRFB/88 e incluiu o artigo 99 no ADCT, modificando o recolhimento do ICMS nas operações interestaduais de venda de mercadorias ou prestações de serviços para consumidores finais não contribuintes do imposto, visando amenizar a guerra fiscal entre os Estados:

Art. 99 ADCT. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I – para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II – para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III – para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

O ICMS sofre incidência dos princípios do Direito Tributário, especificamente os princípios da não cumulatividade e da seletividade, mas é importante destacar

a aplicação do “princípio da não afetação dos impostos” (SABBAG, 2012). Este princípio também é considerado uma norma do Direito Financeiro (LEITE, 2015) previsto no artigo 167, inciso IV, da CRFB/88:

Art. 167. São vedados: [...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (grifo nosso)

O princípio da não afetação é dirigido ao legislador e visa evitar que a receita dos impostos fique comprometida por antecipação, entretanto, é mitigado, comportando exceções constitucionais referentes (SABBAG, 2012) a:

- a) repartição de receitas tributárias;
- b) destinação de recursos para as ações e os serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino, e para realização de atividades da administração tributária (nestes casos deve-se observar as restrições introduzidas pela Emenda Constitucional (EC) nº 95/2016, que institui novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscais e da Seguridade Social da União);
- c) prestação de garantias:
 1. operações de crédito por antecipação de receita;
 2. garantia e contragarantia para a União;
 3. pagamento de débitos para com a União.
- d) financiamento de precatórios e obrigações de pequeno valor, nos termos do art. 100, § 19 da Constituição Federal, incluído pela EC nº 94/2016.

Devido ao princípio da não afetação dos impostos, é vedado que o produto da arrecadação do ICMS seja vinculado a programas de proteção ambiental. Entretanto, Souza (2009, p. 169) entende que é possível empregar o tributo com função extrafiscal, visando à conservação e/ou à preservação do meio ambiente, ainda que limitado:

Quanto às demais materialidades albergadas sobre a sigla do ICMS e a possibilidade de elementos preservacionistas integrarem sua regra-matriz de incidência, acreditamos que: i) o imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal deve considerar o combustível utilizado

na prestação deste serviço (e outros elementos contemplados ao analisarmos o IPVA mais à frente); e ii) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica deveria levar em consideração o grau de poluição decorrente da queima do combustível produzido e a possibilidade de sua reutilização, como ocorre com alguns óleos; **para as demais materialidades não vislumbramos a possibilidade de utilização desse imposto como instrumentos de preservação ambiental.** (grifo nosso)

O ICMS² é um imposto sujeito ao princípio da não afetação, de modo que o produto de sua arrecadação não pode ser vinculado a políticas de proteção ambiental, e apresenta uma função extrafiscal extremamente limitada para induzir as condutas dos agentes econômicos. Ao ser cumprida a função fiscal deste tributo, aniquila-se a relação jurídico-tributária, como previsto no artigo 156 do CTN, que traz rol não taxativo de causas de extinção do crédito tributário. Deste modo, os mecanismos de repartição constitucional da receita do ICMS para os municípios, com função extrafiscal ambiental, como o ICMS Ecológico, Verde ou Socioambiental, passam a ser regulados pelo Direito Financeiro, conforme será explanado a seguir.

5.2 ICMS ecológico: instrumento de repartição de receita tributária

A atividade financeira do Estado, objeto do Direito Financeiro (LEITE, 2015), abrange os seguintes fenômenos: receita, despesa, orçamento e crédito (empréstimos públicos), todos no âmbito público, e tem como propósito a promoção do bem comum, que, para Harada (2011), está vinculada à satisfação de três necessidades públicas básicas: a prestação de serviços, o exercício regular do poder de polícia e a intervenção do Estado no domínio econômico.

A receita pública corresponde à entrada de dinheiro nos cofres públicos “de forma definitiva”, excluindo-se o ingresso ou fluxo de caixa repassado à Administração cujos valores são representativos de entradas provisórias ao erário e que devem ser devolvidos (PISCITELLI, 2014). Essa receita, comumente, é classificada conforme a origem e o motivo de entrada dos recursos, segundo a sistematização apresentada por Piscitelli (2014, p. 80) a seguir.

2 Recentemente, em 15 de fevereiro de 2017, a Folha de São Paulo publicou matéria intitulada “Conselhão propõe reforma tributária com fim do ICMS”, na qual destaca a reforma tributária proposta pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico ao Poder Executivo, ressaltando a criação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), tributo que seria cobrado de uma única vez na hora da venda em substituição ao PIS/Cofins, ISS e ICMS.

Classificação das receitas de acordo com a origem:

As **receitas originárias** são resultantes das atividades do Estado como **agente particular** e, assim, submetidas ao direito privado. Trata-se das situações em que a Administração se encontra em relação de coordenação com o particular, que entrega recursos àquela não por conta de uma imposição, mas por força do exercício de sua autonomia [...].

As **receitas derivadas**, de outro lado, são aquelas cuja origem está no poder de imposição do Estado em face do particular. Decorrem, portanto, de uma relação de subordinação (ou vertical) que se estabelece entre a Administração e o administrado, a qual obriga este último à entrega de recursos ao Estado, sem que isso decorra do exercício da autonomia. [...]. Por fim, temos as **receitas transferidas**, que decorrem da transferência de recursos entre os entes da Federação. Portanto, diferentemente do que ocorre com as receitas originárias e derivadas, esses recursos decorrem não de uma relação que se estabelece entre Estado e particulares, mas sim em virtude de **relações entre os entes da Federação**. Referidas transferências de receitas podem ser resultantes ou do texto constitucional e legal – nesse caso, teríamos transferências obrigatórias – ou de mera liberalidade do ente, a título de auxílio – hipótese das transferências voluntárias, definidas no artigo 25 da LRF [...].

Classificação das receitas de acordo com o motivo de entrada

Genericamente, são **receitas correntes** aquelas resultantes de **atividades próprias do Estado**, tais como: (i) obtenção de recursos pelas vias da tributação, (ii) cobrança de preços públicos dos particulares e outros valores decorrentes da exploração do patrimônio do Estado nos moldes do direito privado e (iii) entrada de receita por conta das transferências obrigatórias ou voluntárias realizadas entre os entes (art. 11 § 1º da Lei nº 4.320/1964). De outro lado, as **receitas de capital** podem ser compreendidas como as **entradas resultantes de operações nas quais o Estado busca a captação externa de recursos** e, portanto, à parte das suas finalidades ordinárias. É o caso, por exemplo, das receitas provenientes das operações de endividamento (art. 11, § 2º da Lei nº 4.320/1964). (grifo nosso)

Uma das origens da receita pública é a decorrente da tributação (receita derivada e transferida), e sua repartição, segundo doutrina minoritária, é matéria do Direito Tributário. Mas consoante observação de Harada (2011), esta temática não tem relação com os contribuintes, pois interessa apenas às entidades políticas tributantes, inserindo-se no campo da atividade financeira do Estado, que é objeto do Direito Financeiro.

Ensina Leite (2015) que a repartição da receita tributária entre os entes federativos é classificada em:

- a) **repartição direta:** o recurso a ser transferido observa apenas critérios objetivos, meramente percentuais, e não passa por um fundo para ser encaminhado aos entes federativos;
- b) **repartição indireta:** exige a análise de critérios variáveis antes do recurso ser repassado, com vistas a corrigir desigualdades regionais e, na maioria das vezes, dá-se por intermédio de um fundo para individualização contábil.

Para uma visão sistêmica da repartição da receita pública no Brasil, o Quadro 5.2 apresenta as formas de repartição direta e indireta das receitas tributárias, de suma importância para a compreensão da natureza jurídica do ICMS Ecológico, Verde e Socioambiental.

Quadro 5.2 Formas de repartição das receitas tributárias

DIRETA	IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) em razão dos rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados-membros, Distrito Federal (DF) e municípios, bem como por suas respectivas autarquias e fundações públicas, pertencem aos Estados, DF e municípios (arts. 157, I e 158, I da CRFB/88)	
	Competência residual – 20% para Estados-membros e DF.	
	ITR (Imposto sobre Propriedade Territorial Rural) – 50% para municípios (art. 158, II da CRFB/88). Há possibilidade de o município ficar com 100% da receita do imposto (EC nº 42/2003), tornando-se seu sujeito ativo para fins de fiscalização e arrecadação. Para tanto, é necessário celebrar um convênio com a União (Lei nº 11.250/2005 e Decreto nº 6.433/2008, que criou o Comitê Gestor do ITR com representação paritária da União e dos municípios).	
	IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) – 50% para municípios (art. 158, III da CRFB/88).	
	ICMS – 25% para os municípios (art. 158, IV da CRFB/88; LC nº 63/1990).	$\frac{3}{4}$, no mínimo, na proporção do valor adicionado.
		$\frac{1}{4}$, de acordo com o que dispuser lei estadual.
	Cide Combustíveis (Cide – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico).	29% para os Estados, que repassam 25% do valor recebido para o município, devendo ser aplicado os valores de acordo com o art. 159, III da CRFB/88.
IOF Ouro – ativo financeiro ou instrumento cambial (IOF – Imposto sobre Operações Financeiras).	30% para o Estado de origem e 70% para o município de origem.	

INDIRETA	FUNDO	IR (Imposto de Renda)	IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
	Fundo de Participação dos Estados (FPE – art. 159, I, a, da CRFB/88) (LC nº 62/1989) (art. 161, parágrafo único da CRFB/88).	21,5%	21,5%
	Fundo de Participação dos Municípios (FPM – art. 159, I, b, da CRFB/88) (Decreto nº 1.881/1981).	22,5%	22,5%
	Fundo do Nordeste (NE)	1,8%	1,8%
	Fundo do Norte (NO)	0,6%	0,6%
	Fundo do Centro-Oeste (CO)	0,6%	0,6%
	Fundo de Compensação pela Exportação dos Produtos Industrializados (FPEX)	–	IPI – Exportação – 10% aos Estados e ao DF proporcionalmente ao valor das exportações imunes de IPI. Desse valor, 25% são transferidos aos municípios nos mesmos moldes do ICMS.
	TOTAL	47,0%	57,0%
FUNDEB	DOS ESTADOS	DOS MUNICÍPIOS	DA UNIÃO
	20% do FPE, ICMS, IPVA, ITCD e da participação estadual na competência residual da União e no IPI – Exportação. (ITCD – Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação de Bens e Direitos, a título gratuito).	20% do FPM, IPTU, ISS, ITIV, e da participação do município nos seguintes impostos: ICMS, IPI – Exportação, ITR e IPVA. (ITIV/ITBI – Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> de Bens Imóveis).	A partir de 2010, a União passou a aportar ao Fundeb 10% da soma dos recursos entregues pelos estados e municípios ao fundo.
	20% ICMS Desoneração de Exportações (LC nº 87/1996).		
	Receitas da dívida ativa tributária relativa aos impostos elencados neste quadro, bem como os juros e multas eventualmente incidentes.		
	Ganhos auferidos em decorrência das aplicações financeiras dos saldos da conta do Fundeb.		

Fonte: adaptado de Leite (2015, p. 197).

Do total da receita tributária arrecadada no Brasil, 60% permanecem nos cofres da União e 25% são repartidos entre os Estados-membros e o Distrito Federal, restando aos municípios apenas 15% (LEITE, 2015). E com relação a estes entes federativos, o artigo 158, inciso IV, da CRFB/88, determina que pertencem aos municípios 25% do produto da arrecadação do ICMS no Estado, enquanto o artigo 158, parágrafo único, inciso I do texto constitucional, estabelece que no mínimo 75% do que têm direito os municípios devem ser creditados na proporção do valor adicionado do ICMS gerado no âmbito territorial:

Art. 158. Pertencem aos municípios: [...]

IV – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso, dos Territórios, lei federal. (grifo nosso)

O valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços está relacionado com o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I da CRFB/88. A não cumulatividade dos impostos funciona mediante a sistemática de débitos e créditos (adição ou subtração), fazendo com que, a cada etapa da cadeia de consumo, o imposto somente incida sobre o valor adicionado, de forma que o tributo cobrado não seja superior ao valor da maior alíquota multiplicado pelo valor final da mercadoria ou serviço (ALEXANDRE, 2015). Um exemplo ilustrativo da sistemática de débitos e créditos utilizada na arrecadação do ICMS é demonstrado por Oliveira (2010, p. 51), considerando uma alíquota de 18%:

“A” vende certo produto para “B” por R\$ 100; “B” vende-o para “C” por R\$ 150, e este para “D” por R\$ 200. O ICMS incidente na 1ª operação seria de R\$ 18, na 2ª de R\$ 27 e na 3ª de R\$ 36 (calculado à alíquota de 18%). Mas, para efeito de pagamento do imposto na 2ª venda, será, então, de somente R\$ 9 (=27-18). Quanto à 3ª venda, o ICMS calculado sobre o valor total da operação anterior (que seria R\$ 27), restará a pagar de ICMS, em função dessa 3ª operação somente R\$ 9 (=36-27).

A Lei Complementar nº 63/1990, que dispõe sobre os critérios e os prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação do ICMS e da transferência de recursos dos Estados aos municípios, conceitua valor adicionado no âmbito municipal como o “valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviço, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil”, nos termos do artigo 3º, § 1º, transcrito a seguir:

Art. 3º. 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos municípios, conforme os seguintes critérios:

I – 3/4 (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.

§ 1º. **O valor adicionado corresponderá, para cada município:**

I – **ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil;**

II – **nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta.**

§ 1º-A. Na hipótese de pessoa jurídica promover saídas de mercadorias por estabelecimento diverso daquele no qual as transações comerciais são realizadas, excluídas as transações comerciais não presenciais, o valor adicionado deverá ser computado em favor do Município onde ocorreu a transação comercial, desde que ambos os estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado ou no Distrito Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

§ 1º-B. No caso do disposto no § 1º-A deste artigo, deverá constar no documento fiscal correspondente a identificação do estabelecimento no qual a transação comercial foi realizada. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

§ 2º. **Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:**

I – **as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;**

II – as operações imunes do imposto, conforme as alíneas a e b do inciso X do § 2º do art. 155, e a alínea d do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal.

Tupiassu (2006, p. 190) entende que a “lógica de repartição das receitas do ICMS privilegia os municípios que mais produzem, ou seja, os mais desenvolvidos economicamente, capazes de gerar maiores receitas tributárias provenientes da circulação de mercadorias e serviços”, independentemente da preocupação com a preservação ambiental. Entretanto, o artigo 158, parágrafo único, inciso II, da CRFB/88, autoriza que até 25% do ICMS a que os municípios têm direito sejam repartidos de acordo com o que dispuser lei estadual, e de acordo com Tupiassu (2006, p. 191) este dispositivo constitucional permite:

[...] uma interferência direta da administração estadual no processo de desenvolvimento municipal, tendo em vista que os critérios de repasse de verbas influem fundamentalmente sobre as políticas públicas adotadas, podendo, se bem planejadas, constituir-se em um amplo fator de indução econômica. (grifo nosso)

A combinação do inciso IV com o inciso I do parágrafo único, ambos do art. 158 da CRFB/88, prevê que no mínimo 75% dos 25% do produto da arrecadação do ICMS em cada Estado-membro, o que equivale a 18,75% da receita do ICMS, devem ser repartidos, entre os municípios, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizadas nos territórios dos entes municipais. Por outro lado, a conjugação do inciso IV com o inciso II do parágrafo único do art. 158 da Carta Magna, prenuncia que no máximo 25% dos 25% do produto da arrecadação do ICMS em cada Estado-membro, o que corresponde a 6,25% da receita do ICMS, sejam distribuídos de acordo com o que dispuser legislação estadual (Figura 5.1). Esta aritmética é ratificada por Silva Jr. et al. (2010, p. 9), ao abordar o artigo 158 da CRFB/88:

O referido artigo constitucional determina que 75% das receitas do ICMS sejam apropriadas pelos estados, sendo os 25% restantes destinados aos municípios. Desses 25%, **pelo menos 18,75% são repartidos de acordo com a legislação federal, segundo a contribuição do município ao valor adicionado fiscal, enquanto o restante – 6,25% (25% da quota-parte dos municípios) – é distribuído segundo critérios definidos pela legislação de cada estado.** (grifo nosso)

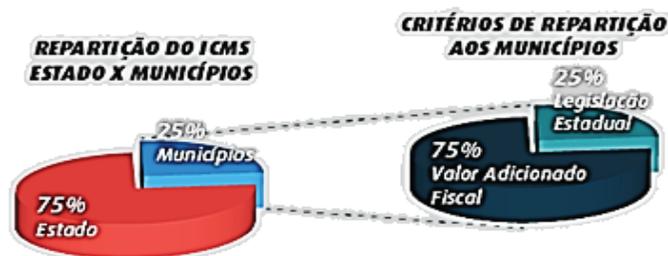


Figura 5.1 – Representação da repartição constitucional da receita do ICMS entre municípios.

Fonte: Tribunal de Contas de Pernambuco (TCE - PE) (2014).

No início dos anos 1990, com fundamento no inciso II, do parágrafo único do artigo 158, da CRFB/88, o Estado do Paraná regulamentou a repartição indireta da receita do ICMS por meio da Lei Estadual nº 9.491/1990, da Lei Complementar Estadual nº 59/1991 e do Decreto Estadual nº 974/1991, introduzindo critérios ambientais para o repasse da arrecadação deste imposto aos municípios, como unidades de conservação, áreas de preservação permanente, reservas legais, terras indígenas, coleta seletiva de lixo, tratamento de esgoto, entre outros, criando, assim, o ICMS Ecológico (TUPIASSU, 2006).

Para Souza (2009, p. 290) a denominação “ICMS Ecológico” é imprópria, uma “vez que não se vincula a nenhuma materialidade possível do ICMS, consoante autorizado pela Constituição Federal, mas, sim, à repartição das receitas auferidas pela cobrança desse imposto”. Este entendimento é compartilhado por Nieves (2012, p. 123) ao defender que o ICMS Ecológico é um instrumento com natureza meramente financeira, pois:

Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se extingue. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, acontece em momento posterior e em outra relação jurídica, esta última de natureza administrativa. [...] Na ordem cronológica dos fatos jurídicos, a extinção da obrigação tributária (recolhimento do tributo) ocorre em momento anterior ao do repasse aos municípios do dinheiro arrecadado com a tributação. **Ora, se o dinheiro repassado aos municípios não possui natureza jurídica de tributo, não há que se falar em tributação ambiental.** (grifo nosso)

Em decorrência do sucesso do projeto ICMS Ecológico, desenvolvido pelo Instituto Ambiental do Paraná, contemplado em 1997 com o prêmio Henry Ford de Conservação Ambiental, vários Estados no Brasil passaram a regulamentar a repartição constitucional do produto da arrecadação do ICMS utilizando

critérios sociais e ambientais (SOUZA, 2009; ICMS ECOLÓGICO, 2012): São Paulo (1993); Minas Gerais (1995); Amapá e Rondônia (1996); Rio Grande do Sul (1997); Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Pernambuco (2000); Tocantins (2002); Acre (2004); Rio de Janeiro, Ceará e Goiás (2007); Piauí (2008); Paraíba (2011) e Pará (2012). Nesta perspectiva, Reis (2011, p. 103) entende que cabe a cada Estado “priorizar as peculiaridades regionais de vegetação, aterros sanitários e educação ambiental, sendo que, o intuito de cada legislação é a proteção do meio ambiente e a manutenção da biodiversidade em seu território”.

Para Aragão e Souza (2012, p. 7), o ICMS Ecológico é um “instrumento que rateia os recursos financeiros oriundos do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), cujo direito já fora estabelecido aos municípios por meio da Carta Magna brasileira”, ou seja, o ICMS Ecológico representa uma forma de repartição indireta da receita do ICMS (SOUZA, 2009), orientada pelos princípios protetivos do meio ambiente, como o princípio do protetor recebedor.

Na doutrina, são encontradas diferentes concepções da natureza jurídica do ICMS Ecológico, como o apregoado por Reis (2011, p. 77):

Vale identificar que o ICMS Ecológico, no melhor conceito e interpretação, **tem um caráter de sanção premial que**, a partir da concessão de benefícios e estímulos e até mesmo de **compensação financeira**, proporcionará uma retribuição aos municípios que contribuirão para a preservação das áreas verdes em seu território. (grifo nosso)

Fiorillo e Ferreira (2010) entendem que o ICMS Ecológico foi implantando com o objetivo de compensar financeiramente, pelo custo de oportunidade,³ os municípios que tinham restrições de uso econômico dos recursos ambientais em seu território, transformando-se em um instrumento de benefício fiscal, vinculado direto e indiretamente, à proteção do meio ambiente. Esse entendimento é compartilhado por Silva Jr., Pedrosa e Silva (2013, p. 559) ao abordarem o ICMS Socioambiental implantado em Pernambuco, definido como compensação ao custo de oportunidade decorrente das políticas ambientais adotadas pelos entes municipais:

O ICMS Socioambiental tem representado ainda um instrumento de **compensação ao custo de oportunidade que alguns municípios têm em abdicar das atividades econômicas tradicionais que produziriam riqueza e bem-estar, mas que, em contrapartida, por razões intrínsecas ao processo produtivo, degradariam e poluiriam o meio ambiente. Trata-se, portanto,**

3 O custo de oportunidade de um item é aquilo de que se abre mão para obtê-lo (MANKIOW, 2009).

de uma compensação àqueles municípios que se têm empenhado em manter e melhorar a qualidade ambiental. (grifo nosso)

Tupiassu (2006, p. 195) compreende o ICMS Ecológico como um instrumento econômico extrafiscal, uma forma de subsídio,⁴ cuja abordagem é descrita *ipsis litteris* a seguir:

Note-se que a política do ICMS Ecológico representa uma clara intervenção positiva do Estado, como um fator de regulação não coercitiva, através da utilização de uma forma de subsídio, tal como um incentivo fiscal intergovernamental. **Tal incentivo representa um forte instrumento econômico extrafiscal** com vistas à consecução de uma finalidade constitucional de preservação, promovendo justiça fiscal, e influenciando na ação voluntária dos municípios que buscam um aumento de receita, através de uma melhoria da qualidade de vida de suas populações. (grifo nosso)

Para Reis (2011, p. 81), o “mundo jurídico tributário se utiliza do ICMS Ecológico como instrumento extrafiscal, objetivando, acima de tudo, estimular a preservação do meio ambiente e da biodiversidade, por se tratar de um mecanismo eficaz de prevenção”. Já para Nadir Jr. (2006), o ICMS Ecológico representa um instrumento resultante da divisão do ICMS destinado aos municípios em um valor proporcional ao seu compromisso ambiental, funcionando como um incentivo financeiro à conservação da biodiversidade.

Como a previsão constitucional do artigo 158, parágrafo único, inciso II, da CRFB/88, autoriza os Estados a estabelecerem mecanismos próprios para a distribuição de até 25% do produto da arrecadação do ICMS a que os municípios têm direito, correspondendo a 6,25% da receita do ICMS, a natureza extrafiscal na atividade financeira municipal sobressai-se quando as leis estaduais prevêm diferentes critérios sociais, ambientais e econômicos para a referida repartição, de modo que, na literatura, são comumente encontradas as denominações ICMS Ecológico, ICMS Socioambiental e ICMS Verde.

A doutrina apresenta resultados expressivos na melhoria da qualidade de vida da população e de preservação e conservação do meio ambiente natural, artificial,

4 “Entende-se como ‘subsídio’ a concessão de um benefício em função das seguintes hipóteses: a) existência, no país exportador, qualquer forma de sustentação de renda ou de preços que, direta ou indiretamente, contribua para aumentar exportações ou reduzir importações de qualquer produto; ou b) **existência de contribuição financeira por um governo ou órgão público, no interior do território do país exportador.**” (grifo nosso) Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=4346&refr=4323>>. Acesso em: 22 abr. 2016.

cultural e laboral em virtude da implantação do ICMS Ecológico, Socioambiental e Verde nos Estados-membros. Por exemplo, no Estado do Paraná, entre o período de 1992 a 2000 houve aumento de 97% nos municípios contemplados pela repartição da receita do ICMS (LOUREIRO, 2002), e, em 2011, o total de municípios beneficiados por satisfazer o critério das Unidades de Conservação atingiu a marca de 297 dos 399 municípios paranaenses (BRANCO; SILVA JR., 2012).

O ICMS Ecológico, instituto do Direito Financeiro, por meio da função extrafiscal, permite materializar o princípio do meio ambiente ecologicamente equilibrado, previsto no *caput* do artigo 225 da CRFB/88. Esta perspectiva compeliu a maioria dos Estados no Brasil a implantar legislações estabelecendo critérios ambientais para a repartição do produto da arrecadação do ICMS a que tem direito os municípios. E nesse contexto, Pernambuco, por meio da Lei Estadual nº 11.899/2000, inseriu critérios sociais, ambientais e econômicos na sistemática de repartição da receita do ICMS, alterando a Lei Estadual nº 10.489/1990, originando, dessa forma, o ICMS Socioambiental no Estado. Esta previsão legal tem o intuito de conduzir os municípios pernambucanos a consolidarem políticas ambientais e sociais no âmbito local, resultando no incremento de recursos para os cofres públicos dos entes federativos municipais com o respectivo aumento, em tese, do IDHM, como se verá no capítulo a seguir.