

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

A SELETIVIDADE DO ICMS COMO INSTRUMENTO PARA O  
DESENVOLVIMENTO DE UMA AVIAÇÃO CIVIL SUSTENTÁVEL

PEDRO BARRETTO ARNAEZ

SÃO PAULO

2023

PEDRO BARRETTO ARNAEZ

A SELETIVIDADE DO ICMS COMO INSTRUMENTO PARA O  
DESENVOLVIMENTO DE UMA AVIAÇÃO CIVIL SUSTENTÁVEL

Tese de Conclusão de Curso. Aprovação  
no Curso de Direito da Faculdade de  
Direito da Pontifícia Universidade Católica  
de São Paulo.

Orientador: Prof. Dr. Estevão Horvath

SÃO PAULO

2023

## **DEDICATÓRIA**

Agradeço aos meus pais por terem me proporcionado a oportunidade de estudar e realizar os meus sonhos profissionais, e principalmente em razão de todo esforço e apoio durante os cinco anos mais importantes de minha vida. Ainda, agradeço aos meus amigos que fiz durante todos os anos de faculdade que sempre me incentivaram a continuar os estudos e me ajudaram nos momentos mais difíceis durante o curso.

Por fim, agradeço a todos os professores que fizeram parte desta caminhada, em especial, o meu professor e orientador, Dr. Estevam Horvath, que com toda a sua paciência e sabedoria conseguiu me passar o conhecimento necessário para finalizar o Trabalho de Conclusão de Curso.

“*Sic transit Roma! Sic transit Estados Unidos?*  
Rezemos que não, do contrário carregaremos conosco nosso mundo, assim como Roma carregou o dela consigo, e estaremos diante de outra longa noite da Idade das Trevas. Mas quando é que, como chorava Aristóteles, os homens aprenderam alguma coisa com a história? *Ostende nobis, Domine, misericordiam tuam, et salutare tuum da nobis.*”

TAYLOR CALDWELL

## RESUMO

**Título:** A SELETIVIDADE DO ICMS COMO INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO DE UMA AVIAÇÃO CIVIL SUSTENTÁVEL

A presente pesquisa visa estudar os meios de aplicação do Direito Tributário como instrumento para o desenvolvimento de uma aviação civil mais sustentável, com enfoque sob o combustível aeronáutico. Nesse sentido, com o intuito de verificar a aplicabilidade do estudo na sociedade, o trabalho elegeu o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços como referência para verificar a aplicação dos preceitos aqui discutidos e os meios possíveis para se alcançar o objetivo principal desta obra, qual seja, o desenvolvimento de um setor aeronáutico mais sustentável através das normas tributárias. Deste modo, a pesquisa se desenvolveu através do estudo minucioso das normas tributárias constitucionais, e por meio da relação existente entre os preceitos constitucionais, a extrafiscalidade dos tributos, a seletividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e sua aplicação sobre o combustível aeronáutico, de modo a estimular o desenvolvimento de tecnologias e combustíveis aeronáuticos sustentáveis.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. ICMS. Seletividade. Sustentabilidade. Combustível Aeronáutico

## **ABSTRACT**

This research aims to study the means of applying Tax Law as an instrument for the development of a more sustainable civil aviation, with a focus on aeronautical fuel. In this sense, in order to verify the applicability of the study in society, the work chose the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) as a reference to verify the application of the precepts discussed here and the possible means to reach the main objective of this work, that is, the development of a more sustainable aeronautical sector through tax rules. In this way, the research was developed through the detailed study of the constitutional tax norms, and through the existing relationship between the constitutional precepts, the extrafiscality of the taxes, the selectivity of the Tax on the Circulation of Goods and Services and its application on the aeronautical fuel, in order to encourage the development of sustainable aeronautical technologies and fuels.

**Key words:** Tax Law; ICMS; Sustainability; Aviation

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. FINALIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	11
a. Direito tributário como fonte de arrecadação paralelamente a sua função extrafiscal.....	11
b. Extrafiscalidade como meio para o Direito Tributário se tornar instrumento de preservação do meio ambiente.....	12
3. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E SEU VÍNCULO COM A EXTRAFISCALIDADE.....	14
4. REGRA MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).....	22
a. Hipóteses de incidência.....	22
i. Imposto sobre operações mercantis.....	22
ii. ICMS sobre a extração circulação, distribuição ou consumo de minerais.....	23
iii. ICMS sobre serviços de comunicação.....	23
iv. ICMS sobre serviços de comunicação.....	24
v. ICMS sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos.....	25
5. O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO DE UMA AVIAÇÃO CIVIL SUSTENTÁVEL.....	27
6. CONCLUSÃO.....	36
7. LISTA DE FIGURAS.....	38
8. REFERÊNCIAS.....	39

# 1. INTRODUÇÃO

Em 26 de agosto de 2020, a Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC) divulgou os dados do Anuário do Transporte Aéreo referentes ao ano de 2019, ano esse em que foram registrados números recordes no transporte de pessoas. Conforme os dados divulgados, houve um crescimento de 14% no número de indivíduos transportados no mercado doméstico e internacional. Os resultados divulgados pela ANAC somam-se a um série histórica de crescimento do setor, a qual teve início em 2016.

Entretanto, com a pandemia da COVID-19, nos anos, principalmente, de 2020 e 2021, o mercado aeronáutico vivenciou um significativo retrocesso, em razão do fechamento das fronteiras, bem como pelas diversas políticas de contenção e prevenção da pandemia mundial.

Ademais, verificou-se que no ano 2019 a aviação civil exercia um papel relevante entre os agentes da poluição atmosférica, ao passo que era responsável por 4% do total das emissões de gases do efeito estufa, o que decorre, sobretudo, da queima de combustível fóssil.

Ainda, a preocupação do setor quanto ao seu impacto ambiental desaguou na elaboração do Plano CORSIA (*Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation*), cujo objetivo principal é a neutralização das emissões de carbono até 2050, seja por meio da compensação de carbono, seja por meio da substituição do combustível fóssil pelo combustível sustentável de aviação (SAF).

Desta forma, cumpre não apenas ao setor privado, mas também ao setor público estabelecerem alternativas e políticas para dirimir o impacto ambiental deste importante setor econômico.

Neste sentido, destaca-se que a norma brasileira assegura a todos o direito ao meio ambiente. Segundo determinou a Constituição Federal Brasileira de 1988, em seu art. 225, “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”<sup>1</sup>. Sendo assim, é totalmente factível que se pressuponha a atuação

---

<sup>1</sup>Art. 225, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, acesso via: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)

do Poder Público para a preservação do meio ambiente.

Nada obstante, não apenas o poder constituinte originário se dispôs a legislar sobre esta pauta, senão o meio ambiente tem se tornado cada vez mais um foco de atenção, em escala global, em virtude da crise climática vivida. Desta forma, encontra-se em foco não apenas um direito e dever da Carta Magna brasileira, mas, igualmente, um anseio popular sobre o tema.

Igualmente, a responsabilidade pela proteção e manutenção do meio ambiente não é exclusiva ao Poder Público, de modo que é imprescindível que o setor privado também se empenhe nesta tarefa, razão pela qual pode-se enunciar uma combinação de esforços entre ambos os setores para alcançar este objetivo.

Deste modo, cumpre também ao setor aeronáutico, como parte do setor privado, durante o seu desenvolvimento buscar por novas tecnologias que reduzam o seu impacto sobre o meio ambiente.

Neste sentido, destaca-se que já existem combustíveis sustentáveis que corroboram com essa meta, no entanto, o preço para sua produção ainda se mostra muito mais cara que o combustível fóssil, razão pela qual sua utilização é mínima.

Logo, é neste contexto que essa pesquisa se desenvolve, na busca por meios em que o Direito Tributário, como fonte da arrecadação do erário, pode vir a se tornar um protagonista ao estímulo do desenvolvimento de tecnologias voltadas a preservação do meio ambiente, seja pela função extrafiscal dos tributos, seja por meio de incentivos fiscais a aviação civil.

Nesta senda, procura-se evidenciar as hipóteses em que, por determinação constitucional, o Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços pode ser arrecadado com um fim determinado e o quanto esse pode ser útil para a preservação do meio ambiente, de modo imediato. O estudo se concentra no exame das regras tributárias e no modo pelo qual podemos utilizá-las para a preservação do meio ambiente.

Por fim, superadas as questões técnicas sobre o papel do ICMS, a pesquisa irá verificar a aplicabilidade destas no setor aeronáutico, uma vez que a aviação civil comercial figura como agente relevante na emissão de gases poluentes por meio da queima de combustíveis pelas aeronaves, de modo que se pretende demonstrar que por meio da seletividade do ICMS é possível estimular o desenvolvimento de

biocombustíveis aeronáuticos, bem como os benefícios dessa tecnologia não apenas sob a ordem ambiental, mas também sobre a ordem financeira.

## 2. FINALIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

### a. Direito tributário como fonte de arrecadação

O Direito Tributário, conforme descreve o Professor Dr. Geraldo Ataliba, é responsável por ditar normas que gerenciem o dever de entregar ao Estado certo valor pecuniário. Ou seja, a norma central do direito tributário, em essência, é regular a obrigação do contribuinte de abastecer os cofres públicos.

Partindo desse pressuposto, gera certa estranheza imaginar que este mesmo Direito, que tem como obrigação primordial “entregar dinheiro ao Estado”, sirva como uma ferramenta para a o estímulo ao desenvolvimento de tecnologias e políticas em prol da preservação do meio ambiente. Afinal, onde estaria o vínculo entre os cuidados com a fauna e flora nacional, e a necessidade de abastecer os recursos financeiros dos fundos da República.

Igualmente, é minimamente curioso pensar no Direito Tributário como instrumento para o desenvolvimento de um setor econômico mais sustentável, no entanto, os dias atuais exigem que o setor privado zele e contribua cada vez mais por um meio ambiente mais harmônico e duradouro.

Desta forma, torna-se imperioso buscar dentro do setor aeronáutico, setor responsável pela integração e socialização dos mais diferentes povos, meios de reduzir o seu impacto ambiental.

Assim, preliminarmente, cabe destacar que a resposta para essa ligação não está no Direito Ambiental ou no Direito Aeronáutico, sendo estes outros ramos desta mesma ciência, mas, por sua vez, responsáveis por regular outras obrigações. Desse modo, como o Direito Tributário, o Direito Ambiental possui um objeto que rege sua essência e, evidentemente, este visa a preservação da natureza, contudo, o enfoque deste estudo é estabelecer a ponte entre o Direito Tributário e o desenvolvimento de tecnologias e políticas ao setor aeronáutico que visem a redução dos impactos desta atividade empresarial ao meio ambiente, bem como sua proteção.

Pelo exposto, tem-se que o vínculo estudado deve, necessariamente, existir de um ponto de convergência entre o objeto do Direito Tributário e a preservação do meio ambiente, de forma que este funcione como ferramenta para que se sirva ao outro. Portanto, conforme já observado, o cerne deste ramo, em atenção ao que disserta o

Professor Geraldo Ataliba sobre suas normas, torna-se evidente que a ligação está justamente na conduta de “abastecer os cofres públicos”.

Se é o Direito Tributário responsável por afirmar os meios pelos quais o contribuinte garantirá o poderio econômico da República Federativa do Brasil, tão logo será este responsável por permitir que o Estado tenha recursos para cumprir com sua obrigação constitucional de zelar pelo meio ambiente.

Deste modo, sem as normas tributárias, porém observando a legalidade, o Poder Público seria incapaz de garantir que os cidadãos fossem obrigados a cumprir prestações pecuniárias que alimentassem os cofres dos entes federativos, logo, impossibilitaria a prestação dos serviços constitucionalmente previstos.

#### **b. Extrafiscalidade como meio para o Direito Tributário se tornar instrumento de preservação do meio ambiente**

Observado o elo inevitável entre o Direito Tributário e os deveres constitucionais do Estado Brasileiro, resta observar meios pelos quais esta tarefa pode ser atendida.

Neste caso, esta pesquisa encontrou vasto campo na aplicabilidade da extrafiscalidade como ferramenta para tanto, destinando, portanto, esforços em compreender sua essência.

Nas palavras da Ministra Regina Helena Costa, tem-se os seguintes termos sobre a extrafiscalidade:

A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados.

O conteúdo potencial da extrafiscalidade é extremamente amplo, porquanto a Constituição da República contempla um número muito grande de valores e objetivos a que subordina o Estado brasileiro (ex.: arts. 1º, 3º, 170, 193, 194, 196, 201, 205, 215 etc.).<sup>2</sup>

Sob a luz desta definição, entende-se que este artifício casa com perfeição diante do tema, afinal, trata-se da aplicabilidade do Direito Tributário como meio de incentivar o desenvolvimento de combustíveis ecológicos de modo a diminuir os

---

<sup>2</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 8. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2017.

impactos ambientais do setor aeronáutico no meio ambiente, ou seja, um fim não fiscal.

Ademias, é necessário que os tributos sirvam como forma de incentivo, ou impeditivo, para que o povo, dentro de sua participação nesse dever, preserve o meio ambiente, tornando ainda mais evidente a relevância da extrafiscalidade.

Ademais, a Ministra, em sua obra referenciada, disserta ainda sobre a atividade extrafiscal indicando que existem diversas formas pelas quais este meio pode servir aos fins mais variados no âmbito da constituição. Sobre estas formas, encontra-se a seletividade de alíquotas, as técnicas da progressividade e da regressividade e a concessão de isenção e de outros incentivos fiscais.

Ante o exposto, entende-se que a extrafiscalidade é a ligação entre o Direito Tributário e os deveres e princípios constitucionais, como forma de legitimação do Poder Público sobre a atuação fora dos objetivos fiscais. Nada obstante, não apenas a atuação do Direito Tributário é vitalmente anexada à extrafiscalidade, senão a existência do Direito Tributário Ambiental é condicionada por esta, afinal seu objeto de estudo, por si só, o descaracteriza dos fins puramente tributários.

### 3. O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E SEU VÍNCULO COM A EXTRAFISCALIDADE

Uma vez observada a extrafiscalidade como meio essencial para que o Direito Tributário sirva como instrumento para a preservação do meio ambiente, este estudo optou por eleger um dos instrumentos elencados pela obra da Ministra Regina Helena Costa como foco para compreender, com melhor detalhamento, este fenômeno. Nesse caso, optou-se pelo critério da seletividade, o qual, além de possuir diversos trabalhos acadêmicos de grande qualidade que o abarcam, está em alta nas políticas tributárias ambientais atualmente fomentadas no Brasil.

Nesse sentido, foi observado, preliminarmente, a previsão legal que resguarda este critério, sendo fundamental destacar que suas raízes estão na Constituição Federal, especialmente no que tange ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços.

No que concerne ao que fora estabelecido na Carta de 88, é relevante observar:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte;

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

(Grifos adicionados pelo autor)

Antes de analisar propriamente a seletividade em relação ao ICMS, é necessário observar que, desde já, entende-se seu caráter de instrumento de uma tributação engajada ao objeto, afinal, como que se refere a impostos que regem toda a circulação de mercadoria ou serviço, é fundamental que, dentro da devida proporcionalidade, esta sirva para que estes bens e serviços sejam diferenciados.

Ademais, quando a esta diferenciação, cabe destacar sua constitucionalidade, não apenas pelo que fora positivado pelo poder constituinte originário nos artigos inframencionados, mas, igualmente, por questão principiológica. Sobre tópico que pode ser associado a este, dissertou, em sua obra, a Ministra Regina Helena Costa:

O princípio da capacidade contributiva encontra-se positivado, na acepção subjetiva do conceito, no art. 145, § 1º, CR, segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados consoante a capacidade econômica do contribuinte (...).

Constitui a diretriz para a modulação da carga tributária em matéria de impostos, porquanto sendo esses tributos não vinculados a uma atuação estatal, sua graduação deve levar em conta circunstância que diga respeito ao próprio sujeito passivo.

A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

Em complemento ao que fora citado, tem-se na íntegra da Constituição;

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

(Grifo adicionado pelo autor)

Sob a luz do que fora afirmado em 1988, portanto, entende-se que o princípio da capacidade contributiva, bem como sua origem no princípio da igualdade, são força motriz da seletividade. Este princípio *mor* trazido pela Constituição Federal segue o conceito de equidade, isto é, trata aquilo que é igual, em igualdade, e aqueles desiguais, em desigualdade, não cabendo apenas aos tratos do Direito Tributários, senão a tudo aquilo que o Direito nacional rege.

Ainda, acerca do princípio da capacidade contributiva enuncia Leandro Paulsen:

“A capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.”<sup>3</sup>

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11ª Edição, São Paulo, Saraiva Educação, 2020. p. 99.

É sob este ímpeto que deve ser averiguado o texto normativo contido sob o artigo 155, §2º, III da Carta Constituinte, visto que, quando o legislador determinou a seletividade do imposto, tão logo afirmou ao poder constituinte derivado, ou ente competente que o valha, o dever de atribuir a devida equidade a cada produto ou serviço.

Assim, verificada a constitucionalidade da seletividade, bem como analisado o serviço prestado pela extrafiscalidade aos interesses da República Federativa do Brasil, nos termos da Constituição, resta compreender como este instrumento opera dentro do âmbito fiscal e, conseqüentemente, como atua, ou atua, no campo extrafiscal.

Para tanto, se faz fundamental retomar sobre os pontos de destaque que a seletividade possui no Texto de 88, mais especificamente diante do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS). Nesta senda, transcreve-se o disposto no inciso III, § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte  
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Ou seja, o legislador constituinte decidiu por bem atribuir ao Imposto sobre Circulação de Produtos e Serviços a função extrafiscal ao que tange a essencialidade das mercadorias e serviços.

Nesta senda, como bem destaca Roque Carrazza, embora no texto constitucional conste o termo “poderá ser”, este deve ser entendido como “deverá ser”, uma vez que não estamos diante de uma faculdade do legislador, mas em face a uma norma cogente. Vejamos:

Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”.

[...]

Além disso, quando a Constituição confere a uma pessoa política um “poder”, ela *ipso facto*, está lhe impondo um “dever”. É por isso que se acostuma falar que as pessoas políticas têm poderes-deveres.

[...]

Portanto, a seletividade no ICMS, tanto quanto no IPI, é obrigatória. Melhor elucidando, o ICMS, *deverá* ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2010, página 458.

Por outro lado, defende Kiyoshi Harada que não se pode interpretar o termo “poderá ser” de forma imperativa. Destaca-se:

Dispõe o art. 155, § 2º, III da CF que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Não se trata de imposto seletivo, mas de imposto cujas alíquotas poderão ser seletivas em função da essencialidade dos bens objetos de circulação mercantil.

Não concordamos com o posicionamento de alguns estudiosos, que a partir da distinção entre normas de estrutura e normas de conduta, inclui o retrocitado inciso III, do § 2º, do art. 155 da CF dentre as primeiras, para sustentar que o legislador ordinário deve, necessariamente, observar a seletividade em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. A seletividade integraria, por assim dizer, o próprio processo legislativo. A palavra “poderá” não deve ser confundida com a palavra “será”, que consta em relação ao IPI (art. 153, § 3º, I da CF). O ICMS poderá ser seletivo, ao passo que o IPI deverá ser seletivo. É o que determina a Carta Magna. Não vejo como se possa sustentar que a seletividade do ICMS integra o processo legislativo, com fundamento no conceito de norma de estrutura, que não tem pertinência ao caso sob exame. Mais grave, ainda, a confusão feita entre o verbo “poder” com o substantivo “poder”, para sustentar que, quando o Texto Magno confere um poder, está a conferir ipso facto um dever. É certo que existe o poder-dever dos entes políticos, como bem salienta o festejado jurista Celso Antonio Bandeira de Mello. Só que aí se trata de poder enquanto força imanente do Governo para atingir a finalidade do Estado. Nada tem a ver com a disposição constitucional sob comento, que emprega a palavra “poderá” como futuro do verbo poder.

Entretanto, a faculdade de implementar a seletividade das alíquotas do imposto não significa liberdade de o legislador impor alíquotas mais gravosas para mercadorias e serviços considerados essenciais. É como um preceito constitucional de natureza programática, que surte efeito por seu aspecto negativo, isto é, o legislador ordinário não poderá editar normas que a contravenham, mas poderá deixar de implementá-la.<sup>5</sup>

Em que pese o entendimento do jurista supramencionado, entendo, assim como Roque Carrazza, que o termo constitucional “poderá ser” deva ser entendido no sentido “deverá ser”, uma vez que estamos diante de imposição constitucional.

Assim, superada essa questão meramente terminológica, a seletividade no ICMS, conforme disposto na Constituição Federal, deverá ser utilizada em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, isto é, deverá ser utilizada como meio de ordenação político-econômica, incentivando a realização de práticas convenientes ao Interesse Público, e, portanto, jamais poderá instituir qualquer tipo de discriminação em razão do contribuinte.

Outrossim, a seletividade no ICMS há de ser aplicada nestes casos em razão direta a superfluidade e na razão inversa a necessidade quanto a mercadoria ou serviço. Nesse sentido, se faz importante aprofundar o entendimento doutrinário acerca do termo “essencialidade”. Sobre este tema enuncia Aliomar Baleeiro:

---

<sup>5</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 27ª Edição, São Paulo, Atlas, 2018. páginas 519-520

[...] refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica.”<sup>6</sup>

Ainda, neste sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. 1. **O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço.** 2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. **O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa.** 3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade. 4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateve a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional. 5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido. 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21). (grifei) (RE 714139, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em

---

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª Edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1975, p.188.

Ainda, destaca-se do voto do Ministro Dias Toffoli:

Numa primeira aproximação com o assunto, cumpre consignar que o termo “seletivo” se refere àquilo “que é apropriado para fazer seleção” (Michaelis: dicionário brasileiro da língua portuguesa). Ou seja, algo é seletivo se é adequado para fazer seleções ou escolhas. O vocábulo “essencialidade”, por sua vez, significa “qualidade ou estado do que é essencial” (idem), isto é, do que é indispensável, fundamental, do que não pode faltar.

[...]

O breve histórico acima demonstra que o dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos, além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço.

[...]

Como se vê, houve ponderação das características intrínsecas ao item mencionado com a capacidade econômica do consumidor final e, ao cabo, com a justiça fiscal. É razoável dizer que os tamancos mais baratos eram comprados por quem detinha pouca capacidade econômica e, portanto, pouca possibilidade de contribuir para o financiamento das despesas estatais. Por outro lado, os tamancos mais caros eram adquiridos por quem podia gastar com itens de maior qualidade ou luxuosos e, assim, contribuir com mais intensidade para aquele financiamento

[...]

De outro giro, entendo que, uma vez adotada a seletividade no ICMS, o critério dessa seletividade deve ser o da essencialidade da mercadoria ou do serviço. Em poucas palavras, o que é facultativa é a adoção da seletividade no ICMS, e não o critério dessa seletividade. Corroborando o entendimento, vide lições de Leandro Paulsen, de Gustavo Fossati, de Hugo de Brito Machado e de Hugo de Brito Machado Segundo.

Nessa primeira aproximação com o tema sob a perspectiva constitucional, creio que a Constituição de 1988 deu novos contornos ao ICMS, considerada a seletividade. Se por um lado não obrigou os entes competentes a adotá-la, por outro, torna evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade (necessidade de consumo) com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto.<sup>7</sup>(grifei)

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, em seu voto defendeu:

A questão posta nestes autos concerne ao critério conformativo da aplicação do princípio da seletividade, relativamente ao ICMS, pelo legislador estadual. Ou seja, está o legislador vinculado apenas à essencialidade na diferenciação das alíquotas, de modo que produtos tidos por essenciais em hipótese alguma podem ser onerados em patamares superiores à alíquota geral? A resposta positiva implicaria, por exemplo, a interdição de alíquotas variadas de energia elétrica de acordo com as atividades desenvolvidas pelo consumidor, considerado o volume da energia elétrica contratada ou sua destinação. Contudo, entendo que a interpretação sistêmica das normas em tela não conduz a ortodoxia desse jaez, no tocante ao engessamento do campo de ação aberto ao legislador pelo Constituinte. Com efeito, ao

---

<sup>7</sup> RE 714139, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-049 DIVULG 14-03-2022 PUBLIC 15-03-2022

oportunizar a incidência da seletividade no ICMS, vinculando-a à fixação de alíquotas “em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”, o Constituinte não instituiu microsistema próprio a esse imposto, apartando-o das diretrizes gerais do sistema tributário. É dizer, o critério da essencialidade na aplicação do princípio da seletividade deve ser lido e interpretado à luz das normas gerais que regem o sistema tributário nacional e dos valores constitucionais positivados, especialmente os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Em verdade, a própria essencialidade concretiza a isonomia material no sistema tributário, uma vez que permite ao ente público diferenciar os produtos tributados a partir de sua natureza, evitando que aqueles forçosamente consumidos por todos sejam tributados no mesmo patamar dos bens supérfluos usualmente consumidos apenas por classes abastadas. Ou seja, a partir da diferenciação dos produtos alcançados pelo imposto, afasta-se a regressividade do sistema, com a conseqüente potencialização da isonomia material no sistema tributário. Esse foi, aliás, o propósito do Constituinte, conforme colho do relatório aprovado pela Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, cuja redação proposta, em relação à seletividade do ICMS, foi chancelada pela Comissão de Sistematização.

[...]

Nesse sentido, seria um contrassenso conferir à essencialidade o caráter restritivo que se pretende, de modo a dela extrair conclusões que eventualmente afastem a incidência do princípio da capacidade contributiva, outro fator potencializador da justiça fiscal. Repito: a essencialidade, enquanto critério concretizador da isonomia material na tributação, não pode afastar as próprias premissas normativas de sua existência, especialmente o princípio da capacidade contributiva. Em relação a esse princípio, anoto que o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, ao dispor sobre os princípios gerais do sistema tributário nacional, estabelece que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

[...]

Portanto, a incidência do princípio da capacidade contributiva em todos os impostos impõe que na aplicação do critério da essencialidade sejam considerados outros fatores além daqueles atinentes à natureza do produto, ainda assim concretizadores da isonomia material e mesmo de outros valores constitucionais.<sup>8</sup>

Deste modo, verifica-se que a atual interpretação do Supremo Tribunal Federal amplia o campo de abrangência da essencialidade, de modo que essa não resta somente a qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço, mas a outros elementos a ela atrelados, como por exemplo a capacidade econômica do consumidor final.

Ante o exposto, e em conformidade a garantia constitucional ao meio ambiente, não restam dúvidas da existência de um dever do Estado de por meio da extrafiscalidade e da seletividade de instituir políticas de promoção a conservação e preservação ao meio ambiente. Desta forma, veremos mais a frente como o ICMS por

---

<sup>8</sup> RE 714139, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-049 DIVULG 14-03-2022 PUBLIC 15-03-2022

meio da seletividade poderá alcançar um objetivo extrafiscal, qual seja, o desenvolvimento e o estímulo ao uso de combustíveis sustentáveis pela aviação civil.

## 4. REGRA MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

Conforme anteriormente exposto, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços está previsto inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal, cuja competência foi outorgada aos Estados-membros e ao Distrito Federal. Destaca-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Ainda, importante pontuar que a União, por força dos artigos 147 e 154,II, da CF, também possui competência para instituir o referido imposto nas hipóteses de iminência ou caso de guerra externa e em Territórios Federais.

Isto posto, enuncia o professor Roque Antonio Carraza:

Em rigor, *ICMS* não passa de uma sigla, a hospedar, pelo menos, três impostos diferentes, a saber: (a) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (que compreende o que nasce da entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior); (b) o imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e (c) o imposto sobre prestação de serviços de comunicação. Dito de outro modo, há pelo menos três núcleos distintos de incidência do ICMS.<sup>9</sup>

Assim, embora o entendimento mais amplo disponha ser possível observar três impostos distintos dentro do ICMS, em uma análise mais profunda é possível ampliar esse entendimento para a abrangência de cinco impostos distintos dentro do guarda-chuva do ICMS, os quais vão ser estudados em tópico a seguir.

### a. Hipóteses de incidência do ICMS

#### i. Imposto sobre operações mercantis

De imediato temos a espécie mais onerosa do ICMS, a qual denominamos de ICMS sobre as operações mercantis, cuja previsão constitucional se encontra nas seguintes partes do artigo 155, II, da CF: “Compete os Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior.”<sup>10</sup>

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2022, página 49.

<sup>10</sup> Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 155, inciso II.

Nesta senda, pode-se dizer que o ICMS sobre operações mercantis possui como hipótese de incidência a realização de operações jurídicas relacionadas à circulação de mercadorias, isto é, conforme explica o professor Roque Carrazza “a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio do ICMS demanda a existência de uma operação (negócio jurídico) onerosa envolvendo um alienante e um adquirente.”<sup>11</sup>

Outrossim, verifica-se que a mera circulação de mercadorias não constitui fato gerador para o nascimento da obrigação tributária relativa ao ICMS sobre operações mercantis. Neste sentido, torna-se necessário destacar que a referida hipótese de incidência do ICMS decorre de operações jurídicas com mercadorias, ou seja, a mera circulação de mercadorias não faz com que surja a obrigação tributária aventada.

Em suma, enuncia com brilhantismo Roque Antonio Carrazza:

Voltamos, por isso, a insistir que o *fato impositivo* deste ICMS ocorre quando comerciante, industrial ou produtor promove uma operação jurídica que causa a transmissão da titularidade de uma mercadoria. Só há falar em nascimento do tributo se comprovadamente houver uma operação mercantil – ou seja, um negócio jurídico que implique circulação de mercadoria.<sup>12</sup>

A Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa, por sua vez, elucida:

Anote--se que o ICMS, em regra, é devido na origem, isto é, no Estado em que a operação mercantil se dá – onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, de onde a mercadoria sai, por força de uma operação mercantil realizada, sendo irrelevante se o destinatário está situado no mesmo ou em outro Estado. Todavia, na hipótese de a operação mercantil haver ocorrido no exterior – “se iniciado no exterior”, na dicção constitucional – inverte--se a diretriz, sendo devido o ICMS ao Estado--membro ou Distrito Federal onde estiver localizado o destinatário final da mercadoria.<sup>13</sup>

## **ii. ICMS sobre a extração circulação, distribuição ou consumo de minerais**

Está hipótese do ICMS decorre do antigo imposto federal sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais, cuja competência foi alterada pela Carta Magna de 1988, residindo atualmente sobre a competência dos Estados e do Distrito Federal instituí-los. A base de cálculo deste imposto será o valor da operação mercantil realizada com minerais e suas alíquotas, de acordo a legislação estadual.

## **iii. ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal**

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2022, página 52.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2022, página 67.

<sup>13</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 13ª Edição, São Paulo, SaraivaJur, 2023, página 157.

Prevê o artigo 155, II, da CF que “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - (...) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (...) ainda que as (...) prestações se iniciem no exterior;”

Referida hipótese de incidência do ICMS está diretamente vinculada ao princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços (art. 152, CF), o qual objetiva o tratamento tributário isonômico a todas as pessoas que desenvolvam atividade econômica em território nacional. Sobre este assunto, elucida Roque Carrazza:

Em outras palavras: o imposto sobre a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal está com seu campo de atuação material perfeitamente gizado na Carta Suprema. O Legislador estadual (ou distrital), ao instituir este tributa, precisa observar fielmente os marcos constitucionais, sob pena de seu trabalho invadir a competência municipal, que, neste particular, é prioritária.<sup>14</sup>

Outrossim, tem-se que o ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal abrange não apenas os serviços de deslocamento de pessoas, mas também de qualquer objeto, desde que prestados sob regime de direito privado.

Assim, verifica-se que a hipótese de incidência desta espécie do ICMS decorre do negócio jurídico oneroso, cujo objeto seja o transporte interestadual ou intermunicipal pessoas ou objetos de qualquer espécie.

#### **iv. ICMS sobre serviços de comunicação**

A “quarta” hipótese de incidência do ICMS é aquela prevista no trecho: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) sobre prestações de serviços de comunicação (...)” do inciso II, do artigo 155, da CF, ao qual denomina-se ICMS Comunicação.

Desta forma, imperioso dispor que, assim como no ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, os Estados e o Distrito Federal só estão autorizados a instituir o referido imposto sobre os negócios jurídicos onerosos que tenham por objeto a prestação de serviço de comunicação, razão pela qual torna-se insignificante a interpretação do termo “comunicação” para auferir os efeitos deste imposto.

Acerca desta hipótese de incidência do ICMS, leciona o professor Roque Carrazza:

---

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2022, página 239

Ora, como não há imposto sobre serviço em potencial, o ICMS em tela só pode advir da execução de uma obrigação de fazer (nunca de dar), isto é, do fato de uma pessoa física ou jurídica, prestar, a título oneroso, serviços – no caso, de comunicação – a terceiros. Noutros falares: ele nasce quando, em razão de negócio jurídico firmado entre particulares, sob o *regime de direito privado* (mas não trabalhista), serviços de comunicação forem efetivamente prestados.<sup>15</sup>

Ademais, referida modalidade do ICMS possui como base de cálculo a medida econômica da prestação do serviço de comunicação.

**v. ICMS sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos.**

A última hipótese de incidência do ICMS é aquela que se procura por meio deste trabalho explorar, isto é, a presente pesquisa visa por meio da seletividade do ICMS atingir um fim extrafiscal ao que tange o desenvolvimento de uma aviação civil mais sustentável por meio do desenvolvimento e estímulo ao consumo do combustível aeronáutico sustentável.

Desta forma, temos que para que a pesquisa se desenvolva, a hipótese de incidência do ICMS a ser objeto da seletividade é aquela que incide sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos.

Referida espécie do ICMS está prevista constitucionalmente no parágrafo 3º, do artigo 155, da Carta Magna de 1988, o qual transcreve-se:

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Pois bem. Inicialmente destaca-se que essa hipótese de incidência do referido ICMS pode se subdividir, de modo que teremos: (i) o ICMS sobre operações relativas à energia elétrica; e (ii) o ICMS sobre operações relativas a lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos.

O primeiro tem por hipótese de incidência possível “a circunstância de alguém praticar negócios jurídicos que girem em torno da geração, transmissão, distribuição ou consumo de energia de elétrica.” Neste sentido, é importante ter em mente que a Constituição equiparou a energia elétrica, para fins de tributação, a mercadoria, de

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2022, página 255

modo que as operações, leia-se negócios jurídicos onerosos, que tem por objeto a energia elétrica só podem vir a ser tributados por meio do ICMS.

Ato contínuo, leciona o professor Roque Carrazza que:

Nos termos da Constituição Federal, este imposto tem por *hipótese de incidência* possível a circunstância de alguém praticar negócios jurídicos que girem em torno da geração, transmissão, distribuição ou consumo de energia elétrica. O legislador ordinário (estadual ou distrital), ao criar, *in abstracto*, este imposto, poderá colocar em sua *hipótese de incidência* todos, alguns ou um destes fatos.<sup>16</sup>

Por sua vez, o ICMS – Combustível (ICMS sobre operações relativas a lubrificantes e combustíveis líquidos) tem por sua hipótese de incidência possível a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes ou combustíveis, líquidos ou gasosos. Acerca deste tema, enuncia o professor supramencionado:

Qualquer operação relativa – isto é, que, de algum modo, diga a respeito – a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos só pode ser objeto de tributação por via de ICMS. Nunca de ISS. Eventual lei (complementar ou ordinária) que disponha de modo diverso padecerá de irreversível inconstitucionalidade, já que atropelará o rígido esquema de repartição de competências impositivas (no caso, entre os Estados e o Distrito Federal).<sup>17</sup>

Ademais, destaca-se que o ICMS – Combustível terá como sua base de cálculo o valor da produção ou importação ou circulação ou distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis. Ainda, é importante pontuar que é permitido ao Senado Federal “fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.”<sup>18</sup>

Ante o exposto, passemos a análise do uso da função extrafiscal do ICMS por meio do princípio da seletividade como meio para o desenvolvimento de uma aviação civil mais sustentável.

---

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2022, página 201.

<sup>17</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2022, página 232.

<sup>18</sup> Constituição Federal, artigo 155, § 2º, inciso V, alínea b.

## 5. O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO DE UMA AVIAÇÃO CIVIL SUSTENTÁVEL

Seria possível utilizar-se do Direito Tributário como instrumento para o desenvolvimento de uma aviação civil sustentável? Eis o questionamento que motiva essa pesquisa.

Inegável a relevância da discussão acerca da proteção e conservação nos dias de hoje. Em 2023, pela primeira vez na humanidade o “Relógio do Juízo Final”<sup>19</sup> chegou a marcar noventa (90) segundos para o fim da mundo, em razão da eclosão da guerra na Ucrânia, bem como pela pandemia da covid-19 e, sobretudo, o agravamento da crise climática.

Não é à toa que o assunto venha, cada vez mais, ganhando espaço na grande mídia e no setor privado. A título de exemplo, a popularização do sistema de gestão ESG - *Environmental, Social and Governance* demonstra a preocupação do setor com os efeitos da atividade empresarial sobre o planeta.

Na obra “Direito Aeronáutico”, Isabella Vilhena e Raquel Ribeira enunciam:

Nos dias atuais, assuntos relacionados à preservação do meio ambiente são pauta de diversos setores e indústrias. Na aviação comercial não seria diferente: voos internacionais respondem por, aproximadamente, 2,1% das emissões de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) induzidas por seres humanos. A preocupação com meio ambiente não é novidade entre os principais players da aviação – a Organização da Aviação Internacional (OACI), que possui o status de agência especializada da ONU, trata do tema em suas assembleias-gerais desde o início da década de 1980. Contudo, é notório que tal pauta relacionada à sustentabilidade do setor vem ganhando cada vez mais espaço entre as grandes associações e empresas em razão do aumento de gases do efeito estufa, que acarreta o fenômeno conhecido como “aquecimento global”. Desde 1995, vêm sendo realizadas as denominadas Conferências das Partes (COPs) sob os auspícios da Organização das Nações Unidas, que muito contribuíram para que os países protagonistas na emissão de gases do efeito estufa assumissem compromissos, de forma geral, em prol do meio ambiente. Nesta linha, a OACI e outras organizações relevantes da indústria da aviação, como a IATA, também incluíram o tema nas pautas das suas reuniões de assembleia para conscientizar os Estados-membros e as empresas associadas, respectivamente. De tais debates e reuniões, surgiram importantes iniciativas como o Esquema de Redução e Compensação de Carbono para a Aviação Internacional (CORSIA), que serviu como espelho para a criação de um “mercado de carbono”, que consiste na comercialização de créditos de carbono, adotada de forma voluntária e por vezes mandatária em diversos países.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> <https://thebulletin.org/doomsday-clock/> acesso em 09/05/2023 às 18:10

<sup>20</sup> LAENDER, Alessandro Azzi; VILLA, Nicole Fontolan; MOURÃO, Sergio Luís. Direito Aeronáutico, vol 2. 1ª Edição, Belo Horizonte, São Paulo, D'Plácido, 2020, página 1223 e 1224.

Igualmente, pontuam os advogados especialistas em Direito Aeronáutico, Renan Melo, Giovana Gongora e Júlia Bigélli em publicação vinculada a revista Exame:

A aviação civil tem cada vez mais importância em um cenário de integração internacional, e, por isso, demanda um esforço global para reavaliação de suas políticas, principalmente no âmbito ambiental.

A partir da 39ª Assembleia realizada pela Organização da Aviação Civil Internacional (em inglês Icao), criou-se o Plano Corsia (Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation), que busca reduzir e compensar a emissão de CO<sub>2</sub> oriundo dos voos internacionais realizados a partir de 2021 e zerar a emissão de CO<sub>2</sub> até 2050.

O Brasil aderiu a ele e, por intermédio da Agência Nacional de Aviação Civil (Anac), passou a fiscalizar os operadores aéreos, tendo sido editada a Resolução 496/2018, tratando do monitoramento das emissões de CO<sub>2</sub> em operações internacionais.

**Um dos mecanismos do setor aéreo para auxiliar a cumprir as metas ambientais é a utilização de biocombustíveis, iniciativa presente no Plano de Ação para a Redução das Emissões de Gases de Efeito Estufa da Aviação Civil, divulgado pelo Ministério da Infraestrutura em parceria com a Anac, e também pelo Plano Corsia.**

Estudos apontam que, sem a utilização dos biocombustíveis, dificilmente as metas de redução de emissão de gases poluentes serão cumpridas, já que conforme gráfico abaixo, disponibilizado na 4ª Edição do Plano de Ação, e com base nos dados fornecidos pelo Relatório Ambiental de 2016 da Icao, os biocombustíveis possuem papel extremamente importante na redução de emissão de CO<sub>2</sub>.<sup>21</sup>(grifei)

Outrossim, em publicação vinculada ao sítio eletrônico do Parlamento Europeu, apurou-se que, atualmente, o setor de transporte aéreo contribui em 4% do total de emissões de gases do efeito estufa. O setor de transportes, em geral, é responsável por 28,5% do total das emissões de gases do efeito estufa. Demonstra-se:

---

<sup>21</sup> <https://exame.com/bussola/como-caminhar-para-uma-aviacao-civil-mais-verde/> acesso em 14/05/2023 às 20:21.

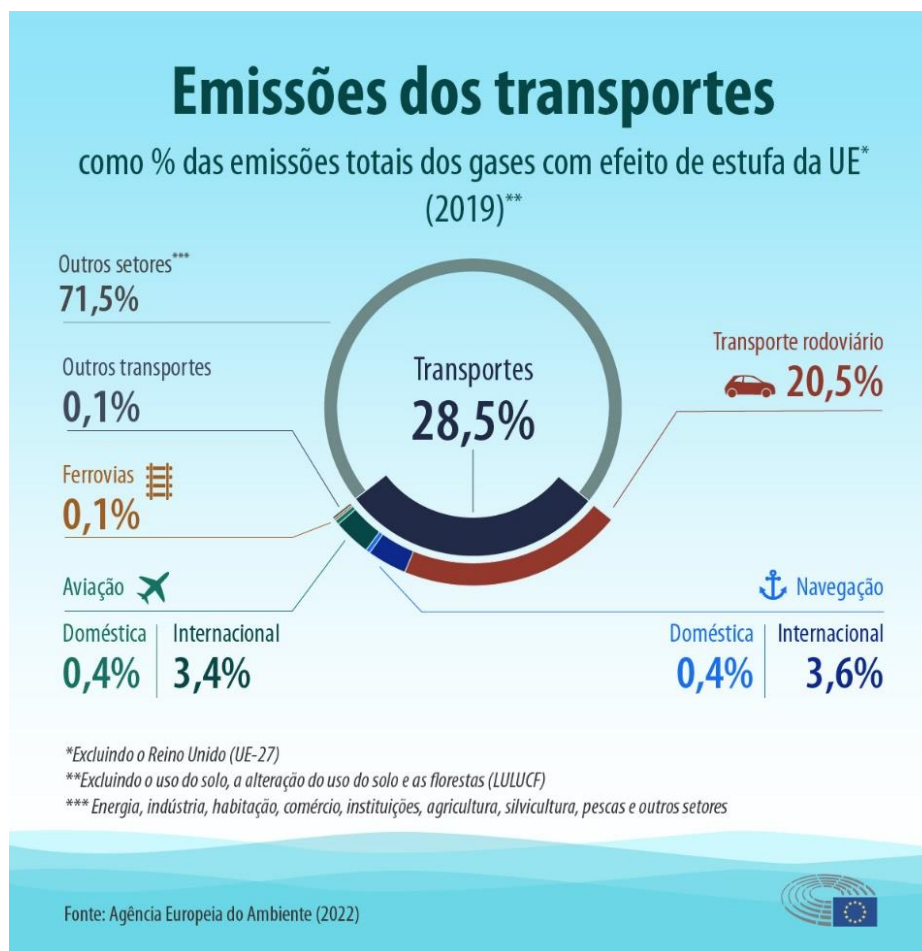


Figura 1 – Fonte: Agência Europeia do Ambiente<sup>22</sup>

Desta forma, é evidente que o setor aéreo se apresenta como um relevante agente ao que tange a poluição atmosférica. Nesse sentido, destaca-se que boa parte das emissões de gases do efeito estufa, ao que tange o setor aeronáutico, decorrem da queima do combustível fóssil pelas aeronaves.

Neste sentido, imperioso destacar que a demanda pelo setor cresce a cada ano, de modo que o número de voos realizados também aumenta consequentemente. Logo, com o aumento da demanda pelo transporte aéreo, cresce também a quantidade de voos operados, o que por sua vez, faz com que o consumo de combustível também seja maior, resultando de forma direta no aumento das emissões de gases causadores do efeito estufa.

Vejamos os dados mais recentes disponibilizados pela Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC):

<sup>22</sup>[https://www.europarl.europa.eu/resources/library/images/20220606PHT32305/20220606PHT32305\\_original.jpg](https://www.europarl.europa.eu/resources/library/images/20220606PHT32305/20220606PHT32305_original.jpg) acesso em 09/05/2023 às 18:30

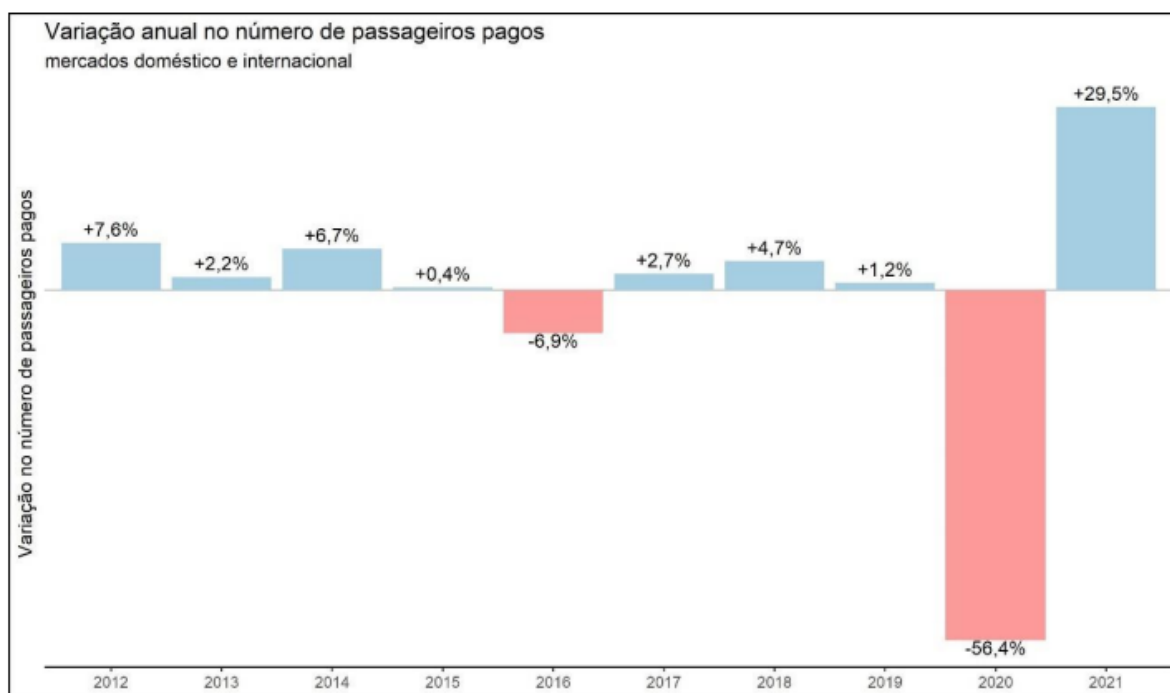


Figura 2 – Fonte: ANAC -Varição anual no número de passageiros pagos - mercados doméstico e internacional<sup>23</sup>

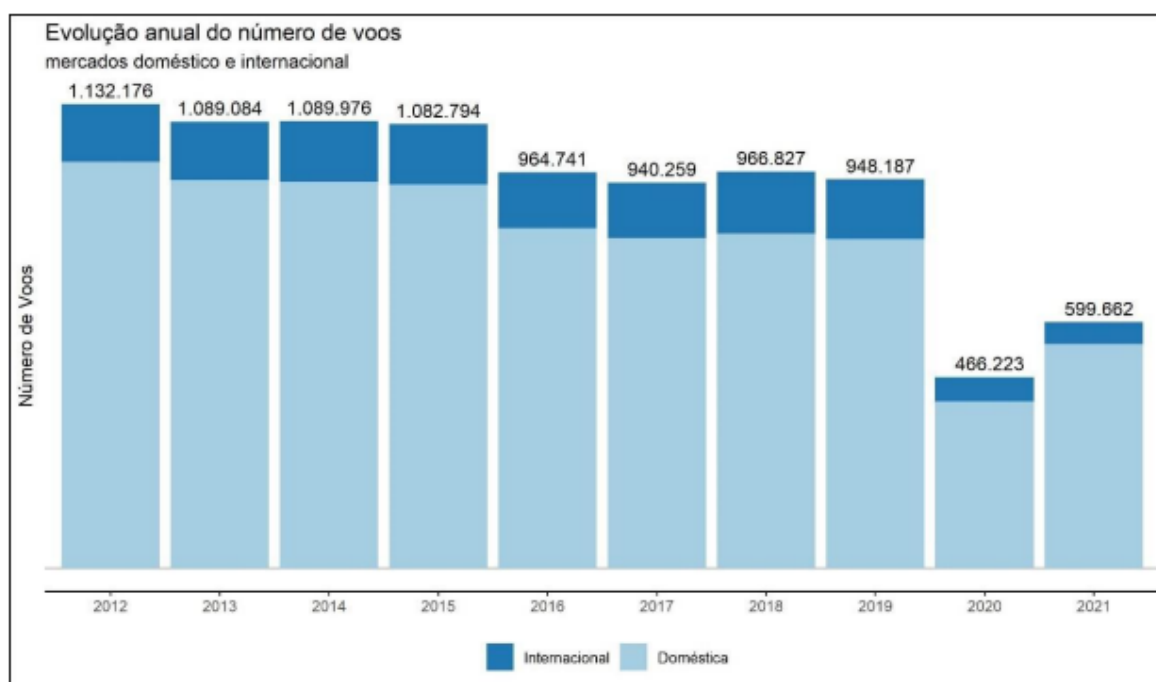


Figura 3 – Fonte: ANAC - Evolução anual do número de voos - mercados doméstico e internacional<sup>24</sup>

<sup>23</sup> Anuário do Transporte Aéreo 2021 – ANAC – disponível em [https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/dados-e-estatisticas/mercado-do-transporte-aereo/panorama-do-mercado/copy\\_of\\_anuario-do-transporte-aereo](https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/dados-e-estatisticas/mercado-do-transporte-aereo/panorama-do-mercado/copy_of_anuario-do-transporte-aereo)

<sup>24</sup> Anuário do Transporte Aéreo 2021 – ANAC – disponível em [https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/dados-e-estatisticas/mercado-do-transporte-aereo/panorama-do-mercado/copy\\_of\\_anuario-do-transporte-aereo](https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/dados-e-estatisticas/mercado-do-transporte-aereo/panorama-do-mercado/copy_of_anuario-do-transporte-aereo)

Pelos gráficos acima é possível observar uma drástica redução sobre o número percentual de passageiros transportados e voos realizados em razão da pandemia da covid-19, a qual culminou com os fechamentos de fronteiras como forma de minimizar a contaminação das pessoas pelo mundo. No entanto, o mercado aéreo vem se reestruturando e já alcança patamares pré-pandemia. Veja-se:

MERCADO DO TRANSPORTE AÉREO

## Número de passageiros aéreos no Brasil foi de 6,6 milhões em fevereiro

Índice do mercado doméstico ainda não alcançou marca do período pré-pandemia

Publicado em 03/04/2023 15h42 | Atualizado em 03/04/2023 20h24

Compartilhe: [f](#) [t](#) [c](#)

**A**s empresas aéreas brasileiras transportaram 6,6 milhões de passageiros, em fevereiro de 2023. O número é 18,2% maior do que o registrado em fevereiro de 2022, quando marcou 5,5 milhões de passageiros transportados. No entanto, o índice ainda não atingiu o patamar pré-pandemia. Em fevereiro de 2019, foram transportados 7,6 milhões de passageiros.

Figura 4 – Fonte: ANAC - Notícia publicada no site da ANAC sobre o crescimento do número de passageiros transportados no mês de fevereiro de 2023<sup>25</sup>

Neste sentido, a Organização da Aviação Civil Internacional editou o plano CORSIA – Carbon Offsetting and Reduction Scheme for International Aviation, cujo objetivo “é atingir o crescimento neutro de carbono, ou seja, que as emissões sejam estabilizadas nos níveis observados em 2020, sem que o setor aéreo precise parar de crescer.”<sup>26</sup>

Acerca deste objetivo, a ANAC editou a Resolução nº 496, de 28 de novembro de 2018, a qual enuncia as diretrizes para que os operadores brasileiros possam cumprir com os requisitos do referidos plano.

Ainda, acerca do CORSIA, explica a ANAC:

O CORSIA procura garantir que aviação cumpra seu papel no esforço global no combate à mudança climática, ao mesmo tempo em que reduz os custos incorridos pelo transporte aéreo com a aquisição de créditos de carbono; via de regra, os créditos são emitidos por outros setores da economia que possuem alternativas mais eficientes e baratas de reduzir suas emissões de CO<sub>2</sub> do que o próprio setor aéreo.<sup>27</sup>

Por vez, lecionam Isabella Vilhena e Raquel Ribeira acerca do plano CORSIA:

<sup>25</sup> <https://www.gov.br/anac/pt-br/noticias/2023/numero-de-passageiros-aereo-no-brasil-foi-6-6-milhoes-em-fevereiro#:~:text=As%20empresas%20a%C3%A9reas%20brasileiras%20transportaram,5%20milh%C3%B5es%20de%20passageiros%20transportados>.

<sup>26</sup> <https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/meio-ambiente/corsia> acesso em 09/05/2023 às 19:53

<sup>27</sup> <https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/meio-ambiente/corsia> acesso em 09/05/2023 às 19:53

O CORSIA é um exemplo de “market-based measure”, isto é, uma iniciativa adotada para incentivar os principais atores da indústria da aviação a compensar as emissões de carbono, sem diminuição ou grande impacto em suas operações.<sup>28</sup>

Isto posto, tem-se que existe um arcabouço favorável ao desenvolvimento e ao estímulo do consumo de combustíveis sustentáveis pelo setor aeronáutico. Sendo assim, é indispensável que o Poder Público una esforços sobre este objetivo, e, uma forma de realiza-lo é por meio do uso do uso do princípio da seletividade sobre a alíquota do ICMS – Combustível, sobretudo quando levado em conta a vasta experiência brasileira no setor de biocombustíveis.

Inclusive, é sobre este tema que o Plano de Ação para a Redução das Emissões de CO<sub>2</sub> da Aviação Civil Brasileira se desenvolveu. Destaca-se:

O Brasil conta com grande experiência no setor de biocombustíveis, especialmente com o etanol e o biodiesel. As características climáticas e territoriais favoráveis tornam o desenvolvimento dessa cadeia produtiva um importante pilar socioeconômico para o país. No setor de transportes, a necessidade de ganhos de eficiência conjuga-se com os objetivos de segurança energética e de redução das emissões, gerando incentivos substanciais à substituição de fontes de energia. Nesse sentido, foi criado o Programa Combustíveis do Futuro que, entre outras iniciativas, estabeleceu uma estratégia para introdução dos combustíveis sustentáveis de aviação na matriz energética brasileira.<sup>29</sup>(grifei)

Veja-se que, é totalmente factível almejar que haja uma alíquota distinta entre os combustíveis sustentáveis e os combustíveis fósseis, de modo que esse possa servir de incentivo as empresas na escolha de qual dos combustíveis abastecer as suas aeronaves.

Nota-se, também, que não se trata de apenas um ganho para a comunidade aeronáutica, mas também a toda indústria de combustíveis sustentáveis brasileira, uma vez que o país possui grande capacidade de produção deste insumo.

Igualmente, é importante destacar que já existem no mercado alternativas sustentáveis e que satisfazem aos objetivos do plano CORSIA, quais sejam: (i) o SAF – *Sustainable Aviation Fuels*; e o (ii) o LCAF – *Lower Carbon Aviation Fuels*. O primeiro, em estudo publicado no site da companhia aérea KLM “pode evitar 75% das emissões totais de CO<sub>2</sub> do ciclo de vida em comparação com o combustível fóssil de

---

<sup>28</sup> LAENDER, Alessandro Azzi; VILLA, Nicole Fontolan; MOURÃO, Sergio Luís. Direito Aeronáutico, vol 2. 1ª Edição, Belo Horizonte, São Paulo, D'Plácido, 2020, página 1230.

<sup>29</sup> <https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/meio-ambiente/arquivos/ebookPlanodeAo2022PTBRversofinal.pdf> acesso em 14/05/2023 às 20:11

aviação.”<sup>30</sup> Entretanto, o seu uso ainda é limitado, de modo que representa apenas 0,1% do total de combustível usado pelo setor no mundo<sup>31</sup>.

Note-se que, quanto aos custos e despesas dos serviços aéreos, é importante destacar que o gasto com combustíveis e lubrificantes, no ano de 2021, representou um percentual de 26,2%, do total de custos sobre a operação aérea, isto é, aproximadamente ¼ das despesas de uma empresa aérea ocorre com o combustível. Demonstra-se:

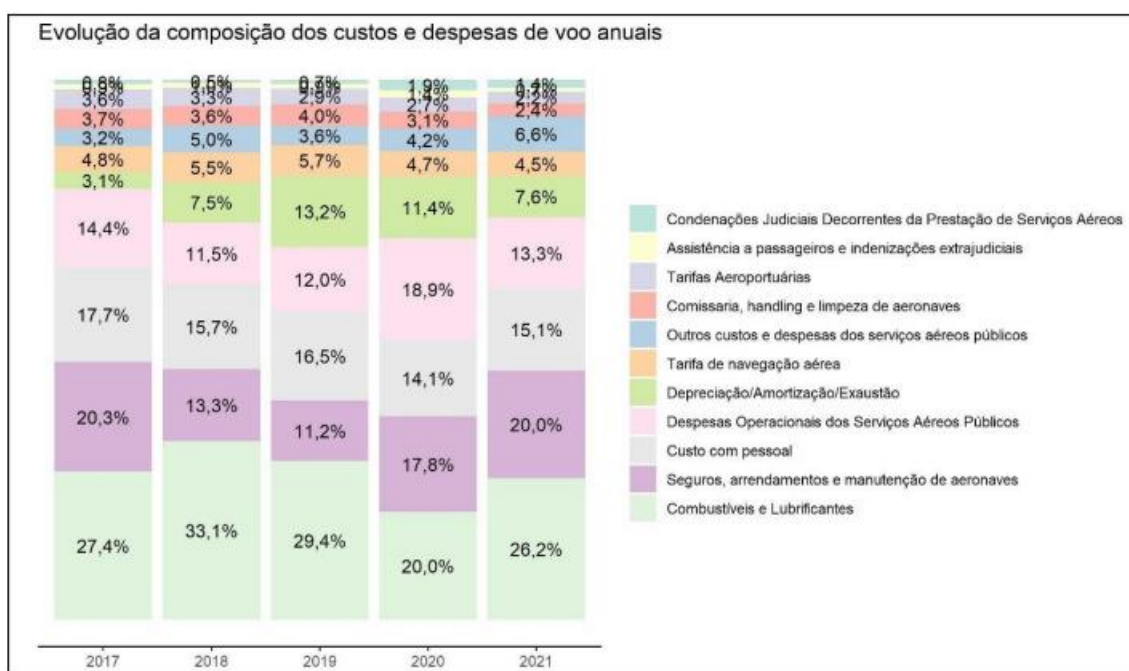


Figura 5 – Fonte: ANAC - Evolução da composição dos custos e despesas de voo anuais<sup>32</sup>

No mais, há de se destacar que a estimativa de consumo de combustível por ano de 2021 a 2050 tende a crescer exponencialmente. Nesse sentido, expõe o gráfico abaixo:

<sup>30</sup> <https://www.klm.com.br/information/sustainability/sustainable-aviation-fuel>

<sup>31</sup> <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/12/combustivel-limpo-para-avioes-ja-existe-mas-e-so-01-do-total-conheca-o-saf.shtml>

<sup>32</sup> Anuário do Transporte Aéreo 2021 – ANAC – disponível em [https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/dados-e-estatisticas/mercado-do-transporte-aereo/panorama-do-mercado/copy\\_of\\_anuario-do-transporte-aereo](https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/dados-e-estatisticas/mercado-do-transporte-aereo/panorama-do-mercado/copy_of_anuario-do-transporte-aereo)

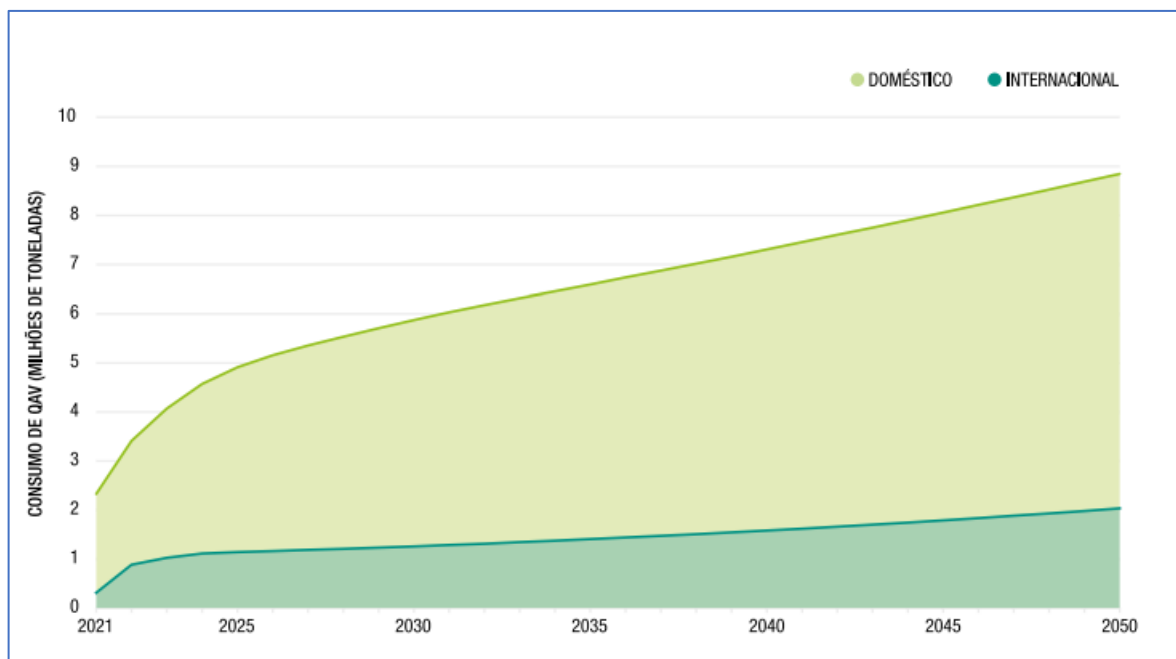


Figura 6 – Fonte: Anuário do Transporte Aéreo 2021 - Estimativa de Consumo de Combustível por ano - 2021 a 2050<sup>33</sup>

Deste modo, temos a seguinte situação: (i) um setor extremamente dependente do combustível fóssil, cuja queima é altamente poluente; (ii) um plano de desenvolvimento sustentável, cujo objetivo principal é zerar a emissão de gases poluentes até o ano de 2050; (iii) a existência de combustíveis sustentáveis capazes de suprir o combustível fóssil; (iv) expertise e capacidade de produção de combustíveis sustentáveis; e (v) um anseio social pela preservação e conservação do meio ambiente.

No mais, acerca do anseio popular por novas tecnologias sustentáveis é facilmente vista. Veja-se, por exemplo, o canal eletrônico de compra e venda de passagens aéreas do Google, o Google *Flights*. Neste, além das informações comuns, tais como preço, destino, data e escalas, o agente de viagens informa também a média de emissões de CO2 sobre os voos, de modo que o consumidor pode visivelmente identificar os voos menos lesivos ao meio ambiente. Demonstra-se:

<sup>33</sup> Disponível em <https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/meio-ambiente/arquivos/ebookPlanodeAo2022PTBRversofinal.pdf>


	14:15 – 19:25 <sup>+1</sup> Gol, Tap Air Portugal	24 h 10 min GRU-FCO	2 paradas NAT, LIS	638 kg CO <sub>2</sub> 13% mais emissões ⓘ	R\$ 7.261 ida e volta	▼
	21:05 – 11:20 <sup>+2</sup> Gol, Tap Air Portugal	33 h 15 min CGH-FCO	2 paradas ▲ BSB, LIS	598 kg CO <sub>2</sub> 6% mais emissões ⓘ	R\$ 7.673 ida e volta	▼
	11:55 – 19:25 <sup>+1</sup> Gol, Tap Air Portugal	26 h 30 min CGH-FCO	2 paradas CNF, LIS	566 kg CO <sub>2</sub> Média de emissões ⓘ	R\$ 7.674 ida e volta	▼
	15:30 – 11:20 <sup>+1</sup> Tap Air Portugal	14 h 50 min GRU-FCO	1 parada 2 h 5 min LIS	529 kg CO <sub>2</sub> 6% menos emissões ⓘ	R\$ 8.798 ida e volta	▼
	20:35 – 16:45 <sup>+1</sup> Tap Air Portugal	15 h 10 min GRU-FCO	1 parada 2 h 25 min LIS	533 kg CO <sub>2</sub> 6% menos emissões ⓘ	R\$ 8.798 ida e volta	▼

Figura 7 - Fonte: Google Flights - Simulação de rota de voo com saída em São Paulo e destino a cidade de Roma, Itália.<sup>34</sup>

Assim, é evidente que existe mercado, bem como demanda para os combustíveis de aviação sustentáveis, razão pela qual o tratamento fiscal diferenciado sobre esse produto pode em muito contribuir para um objetivo em comum, qual seja, o crescimento do setor de forma mais sustentável.

A tese defendida não é impraticável. Tomemos por exemplo os Estados Unidos, esse país possui como proposta de política pública para o uso da SAF uma política que se desenvolve por meio de incentivos fiscais, tais como o crédito de até US\$ 1,75 por galão de SAF em créditos em impostos<sup>35</sup>, o subsídios para o desenvolvimento do setor, entre outros.

Assim, temos que no Brasil essa política não apenas se mostra viável, mas também encontra fundamento legal, principalmente sob os termos da Constituição Federal e de acordo com os princípios do Direito tributário.

<sup>34</sup> <https://www.google.com/travel/flights/search?tfs=CBwQAhopag0IAhJL20vMDIycGZtEgoyMDIzLTA2LTMwgcgwIAxllL20vMDZjNjlaKWoMCAMSCC9tLzA2YzYyEgoyMDIzLTA3LTA0cg0IAhJL20vMDIycGZtcAGCAQslAUABSAGYAQE&hl=pt-BR>

<sup>35</sup> <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/cme/apresentacoes-em-eventos/apresentacoes-em-eventos-2021/08-12-2021-agenda-de-combustivel-do-setor-aereo/ANAC.pdf>

## 6. CONCLUSÃO

Ante o exposto, tem-se que o constituinte originário positivou o direito de todos ao meio ambiente, sob os termos do artigo 225, o qual transcreve-se:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Ainda, o texto constitucional supracitado impõe ao Poder Público e à sociedade civil a proteção e à defesa do meio ambiente. Neste sentido, verifica-se a existência de arcabouço normativo capaz de justificar e motivar a utilização do Direito Tributário na defesa ao meio ambiente.

Conforme apresentado, a extrafiscalidade é o meio tributário para a efetivação emprego das normas tributárias como aparato para a preservação do meio ambiente e há uma obrigação constitucional ao Poder Público de utilizar-se da seletividade para satisfazer o direito social ao meio ambiente. Outrossim, o inciso III, do §2º, do artigo 155, da Constituição Federal impõe que o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – seja seletivo.

Ademais, tendo em vista que a aviação civil, atualmente, é responsável por ao menos 4% do total de emissões dos gases do efeito estufa, bem como subsiste um plano internacional, cujo objetivo é mitigar o impacto do setor ao meio ambiente pelo desenvolvimento de novas tecnologias e pelo uso de combustíveis sustentáveis, verifica-se, portanto, a existência de uma demanda pelo desenvolvimento sustentável do setor, o qual pode ser estimulado por meio do uso da seletividade da alíquota do ICMS – Combustível no sentido de minimizar o custo da operação com o combustível de aviação sustentável, o qual é, ainda, mais oneroso a operação aérea em comparação ao combustível fóssil.

Por todo o exposto, conclui-se que a aplicação do princípio da seletividade sobre a alíquota do ICMS - Combustível com o objetivo de estimular o consumo e desenvolvimento de combustíveis aeronáuticos sustentáveis encontra fundamento não apenas no texto legal brasileiro, mas também supri o anseio popular pela preservação e defesa do meio ambiente. A instituição de uma alíquota diferenciada para os combustíveis sustentáveis decorre não apenas na promoção de uma aviação civil mais sustentável, mas também incorre em um barateamento das passagens

aéreas, uma vez que o custo com o combustível representa  $\frac{1}{4}$  dos custos da operação no setor. Logo, o que se verifica é a união de esforços entre o Poder Público e o setor privado na promoção da defesa e preservação ao meio ambiente.

## 7. LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Emissões dos Transportes como % das emissões totais dos gases de efeito estufa EU.....	29
Figura 2 – Variação anual no número de passageiros pagos - mercados doméstico e internacional.....	30
Figura 3 – Evolução anual do número de voos - mercados doméstico e internacional.....	30
Figura 4 – Notícia publicada no site da ANAC sobre o crescimento do número de passageiros transportados no mês de fevereiro de 2023.....	31
Figura 5 – Evolução da composição dos custos e despesas de voo anuais.....	33
Figura 6 – Estimativa de Consumo de Combustível por ano - 2021 a 2050.....	34
Figura 7 – Simulação de rota de voo com saída em São Paulo e destino a cidade de Roma, Itália.....	35

## 8. REFERÊNCIAS

ABROSIO, Claudia Cristina dos Santos. **A extrafiscalidade como mecanismo de preservação ambiental: refil PET 100% reciclável**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021.

ANAC – Anuário do Transporte Aéreo 2021 – disponível em [https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/dados-e-estatisticas/mercado-do-transporte-aereo/panorama-do-mercado/copy\\_of\\_anuario-do-transporte-aereo](https://www.gov.br/anac/pt-br/assuntos/dados-e-estatisticas/mercado-do-transporte-aereo/panorama-do-mercado/copy_of_anuario-do-transporte-aereo)

ATALIBA, G; **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 30 ed. rev. ampl. E atual até a Emenda Constitucional n. 84/2014. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 223.

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

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8ª.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2022.

DE MELLO VIANNA, Julcira, e CLAUDIA ABROSIO. **“A Seletividade Dos Impostos Como Instrumento de Preservação Ambiental.”** JOTA Info, 13 de maio de 2022.

Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/a-seletividade-dos-impostos-como-instrumento-de-preservacao-ambiental-13052022](http://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/a-seletividade-dos-impostos-como-instrumento-de-preservacao-ambiental-13052022).

DE MELLO VIANNA, Julcira. **O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente**. Dissertação (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008

FIORILLO, C. A. P; FERREIRA, R. M. **DIREITO AMBIENTAL TRIBUTÁRIO**. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27ª Edição, São Paulo, Atlas, 2018.

LAENDER, Alessandro Azzi; VILLA, Nicole Fontolan; MOURÃO, Sergio Luís. **Direito Aeronáutico, vol 2**. 1ª Edição, Belo Horizonte, São Paulo, D'Plácido, 2020

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11ª Edição, São Paulo, Saraiva Educação, 2020.