A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DOS INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS NO MERCADO DE DEFENSIVOS AGRÍCOLAS

THE (UN)CONSTITUTIONALITY OF ICMS TAX INCENTIVES IN THE AGRICULTURAL PESTS MARKET

Vinícius Marinho Minhoto[1]

Ricardo Oliveira Pereira[2]

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar a constitucionalidade dos incentivos fiscais no mercado de defensivos agrícolas, partindo-se da aplicação do princípio constitucional da seletividade (art. 155, §2º, inciso III) no âmbito da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Para que isso seja possível, o presente estudo parte de uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro, chegando-se, posteriormente, nos pressupostos inerentes à neutralidade concorrencial, bem como nas perspectivas relativas ao critério da essencialidade tributária. Adentrando-se na problemática do artigo, analisar-se-á a constitucionalidade do Convênio n.100/1997, objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.553/DF, cujo exame será feito com fundamento no postulado da proporcionalidade.

Palavras-chave: Defensivos agrícolas, extrafiscalidade, ICMS, essencialidade, seletividade, proporcionalidade.

Abstract

This article aims to analyze the constitutionality of tax incentives in the pesticide market, starting from the application of the constitutional principle of selectivity (art. 155, §2, item III) in the scope of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS). For this to be possible, the present study starts from an analysis of extrafiscality in the Brazilian tax system, arriving later at the assumptions inherent to competitive neutrality, as well as the perspectives related to the criterion of tax essentiality. Entering the problem of the article, the constitutionality of Convention n.100/1997, object of the Direct Action of Unconstitutionality (ADI) n. 5.553/DF, whose examination will be based on the principle of proportionality.

Keywords: Agricultural pesticides, extrafiscality, ICMS, essentiality, selectivity, proportionality.

[1] Mestrando em Direito Constitucional pela PUC/SP. Procurador Jurídico. Professor universitário. Lattes: http://lattes.cnpq.br/7094317452381198. ORCID: https://orcid.org/0000-0002-6160-9907. Contato: viniciusminhoto@hotmail.com.

[2] Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP.E-mail: ricardo.op9503@gmail.com.

DATA DE RECEBIMENTO: 25/04/2023
DATA DE APROVAÇÃO: 29/06/2023

INTRODUÇÃO

O objetivo principal do presente artigo é, sob uma perspectiva ambiental, analisar a constitucionalidade dos incentivos fiscais no mercado de defensivos agrícolas, partindo-se da aplicação do princípio constitucional da seletividade no âmbito de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Assim, o presente estudo será dividido em duas partes, para que, ao final, seja possível concluir acerca da constitucionalidade do Convênio ICMS n.100/1997.

A primeira parte tratará da natureza jurídica dos incentivos fiscais a partir de conceitos trabalhados pela doutrina nacional e estrangeira, de modo a estabelecer uma relação clara entre os referidos incentivos fiscais, inerente à extrafiscalidade tributária, e a promoção dos valores positivados pela Constituição Federal.

Já na segunda parte, analisar-se-á a compreensão dos incentivos fiscais do ICMS à luz da seletividade em função da essencialidade, aplicando-se tais princípios no exame do Convênio n.100/1997, que autoriza, sob a égide do fomento à atividade agroindustrial, que os entes signatários concedam a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com defensivos agrícolas. Tal fato coloca um interesse economicamente legítimo frente aos demais direitos igualmente protegidos pela Constituição Federal, quais sejam: direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e o direito à saúde.

Por fim, diante desse contexto de direitos em conflito, será analisada a constitucionalidade do Convênio n.100/1997, objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.553/DF, cujo exame será feito com fundamento no postulado da proporcionalidade.

1 EXTRAFISCALIDADE E A NEUTRALIDADE NO ÂMBITO DO ICMS

O caput do art. 174 da Constituição Federal estabelece que, “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei,

as funções de fiscalização, incentivo e planejamento(...)". Por sua vez, é prescrito no art. 21, inciso IX, que dentre as competências atribuídas à União, a tarefa de "elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social".

Os incentivos fiscais se tratam de medidas, cujo efeito é justamente a atenuação do ônus tributário sobre determinados sujeitos ou atividades econômicas, visando a estimular a adoção de determinadas condutas.

Sintetizando a diferença entre incentivos e benefícios fiscais, consigna-se que os incentivos permitem ao ente federativo estimular os contribuintes a adotarem determinados comportamentos visando a obtenção de determinada finalidade a ser atingida. Por outro lado, os benefícios fiscais seriam justamente os favores fiscais sem uma contrapartida específica por parte do destinatário, motivo pelo qual necessitam estar atrelados aos princípios da igualdade, sob pena de se converterem em verdadeiros privilégios por parte de um grupo de contribuintes, em detrimento de outros.

Nesses termos, o Professor Roque Antônio Carrazza esclarece que "não devemos confundir os incentivos fiscais (também chamados benefícios fiscais e estímulos fiscais) com as isenções tributárias. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los"[3]. Além disso, os incentivos fiscais se diferenciam dos benefícios fiscais, na medida em que estes últimos "são concedidos 'de mão beijada', isto é, sem que o contribuinte tenha que fazer algo, em favor do Estado, para usufruí-los"[4].

Destaca-se, assim, que a renúncia de receita é um instrumento legal utilizado para induzir o comportamento dos contribuintes, seja para estimulá-los ou desestimulá-los a praticarem determinadas condutas. No entanto, o referido instrumento extrafiscal deve ser utilizado com planejamento, sob pena de comprometer o desequilíbrio fiscal dos entes federativos. Devem ser levados em consideração, assim, a transparência na concessão dos incentivos, a isonomia no aspecto concorrencial, bem como a efetividade da referida política pública[5].

---

3 CARRAZZA, Roque Antonio. ***ICMS***, 11ªed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 420.

4 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1035.

5 FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas; e FREITAS, Gabriel Buissa Ribeiro de. Neutralidade concorrencial e a indução econômica na tributação sobre o consumo. *In:* **Revista de Direito Constitucional & Econômico** – I(1), jan./jun. 2019, p. 112)

Em relação ao ICMS, em razão de sua característica de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, e o fato de encontrar-se inserido dentro da competência dos Estados e do Distrito Federal, as referidas observações requerem ainda mais cautela, de modo que não venha a afastar o objetivo da neutralidade.

Vale ressaltar que a neutralidade na tributação não implica na negação da interferência do tributo na economia, de modo que não há como afirmar, de forma ilusória, que exista tributo completamente neutro. O entendimento mais acertado, em consonância com a doutrina de Luís Eduardo Schoueri, é no sentido de que neutralidade é referente à livre concorrência para que se possa garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, "reflexo da neutralidade concorrencial do Estado"[6], isto é, a tributação pode servir de instrumento de incentivo no plano desenvolvimento implementado pelo Estado, sob a condição de que não promova desequilíbrios concorrenciais.

Eis que surge a necessidade do intérprete de buscar no texto constitucional as diferentes finalidades que possam servir de fundamento legítimo para a política de incentivos fiscais, levando em consideração até que ponto essa política fiscal venha a atingir a livre concorrência, contrariando a ordem econômica que se pretende tutelar.

Sendo expostos os elementos inerentes à extrafiscalidade e a neutralidade no âmbito de incidência do ICMS, serão analisadas a seletividade do ICMS e os diferentes critérios da essencialidade. É o que se passa a fazer.

1.1 A seletividade do ICMS e os critérios da essencialidade.

Partindo do pressuposto que o ICMS se trata de um imposto sobre o consumo, a sua respectiva incidência não grava apenas o produto, mas também a renda utilizada para a sua obtenção. Ou seja, quanto maior o consumo, maior será a renda disponível, de tal sorte que a capacidade de contribuir não é manifestada pelo agente econômico que vende o bem, mas sim pelo consumidor de bens e serviços.

No que tange ao ICMS, verifica-se a transferência do encargo econômico aos adquirentes de bens e serviços em razão do princípio constitucional da não-

6 SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007b, vol. 11, p. 254.

cumulatividade, de modo que se pode afirmar que a repercussão do imposto não é meramente econômica, mas, sobretudo, jurídica[7].

Nesses termos, em arrimo ao art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, destaca-se que o ICMS

> 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.

Verifica-se, assim, que o texto constitucional autoriza que o encargo econômico não seja suportado pelo agente econômico, mas sim pelos consumidores finais.

Conforme a orientação doutrinária do Professor Humberto Ávila, o ICMS e o IPI se tratam de tributos indiretos, reais e plurifásicos:

> indiretos, porque seu ônus econômico é destacado na nota e transferido ao consumidor final; reais, porque- e no sentido de que- incidem sobre bens corpóreos, isto é, sobre produtos industrializados e mercadorias vendidas; e plurifásicos, porque incidem sobre as várias fases do ciclo de venda da mercadoria do produtor ou industrial até o consumidor final[8].

A seletividade, por sua vez, consiste na determinação de que, quanto mais essencial for qualquer daqueles for, menor deve ser a alíquota e, consequentemente, o imposto. A seletividade se manifesta de forma semelhante em ambos os tributos, na medida em que o IPI é seletivo em função da essencialidade do produto (art.153,§3º, I), enquanto o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços (art. 155,§2º, III).

Isto é, nos termos do art. 153, §2º, III, da CF, é estabelecido que o ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços"[9]. A expressão "poderá", segundo Roque Carrazza, "equivale juridicamente a um peremptório 'deverá'". O referido autor considera que "não se está diante de uma faculdade do legislador, mas de norma cogente- de observância, pois, obrigatória"[10].

O princípio da seletividade em função da essencialidade indica que o

---

7 DERZI, Misabel. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 729.

8 ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuições e Imposto sobre a Renda. *In:* **A não cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional**, 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 76.

9 CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2020. p. 466.

10 *Id, ibid*.

encargo econômico do ICMS deve recair sobre aqueles que adquirem a mercadoria e serviços na condição de destinatários finais. O referido princípio se trata de um filtro através do qual devem ser testados os fins constitucionais que fundamentam as políticas de incentivo[11].

Nesse diapasão, destaca-se que a seletividade, em função da essencialidade, visa justamente alcançar os anseios da justiça fiscal, de modo a minorar os efeitos regressivos inerentes à imposição sobre o consumo. Assim, não havendo uma uniformidade de alíquotas, a Constituição Federal dispõe que o referido imposto poderá ser seletivo, de tal sorte que a sua incidência, *dentro do possível*, não atinja uma parcela da riqueza correspondente ao mínimo vital dos contribuintes[12].

Sobre o mínimo vital, Ricardo Lobo Torres assim dispõe:

> Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas. O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria. Deve-se procurá-lo na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão[13].

Nesse sentido, é imperioso destacar que a seletividade, em função da essencialidade, pressupõe a conexão entre a ideia de fiscalidade conforme a capacidade econômica dos contribuintes. Mas caso não seja possível graduar o imposto conforme a capacidade contributiva, pelo menos é possível conceber a ideia de capacidade contributiva enquanto limite à tributação, mediante a tutela do mínimo vital, permitindo-se identificá-la enquanto um instrumento de praticabilidade tributária[14].

Malgrado a sua finalidade eminentemente fiscal, consigna-se que a seletividade, em função da essencialidade, também pode servir enquanto instrumento de utilização do ICMS sob o viés da extrafiscalidade. Tal entendimento resta verificado, na medida em que a própria definição de mercadoria ou serviço

---

[11] SILVA, Lázaro Reis Pinheiro; BEVILACQUA, Lucas. Incentivos Fiscais de ICMS e Seletividade Ambiental. *In:* **Revista Direito Tributário Atual**, n.45. p. 252.
[12] TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *In:* **Revista de Direito Administrativo**, vol. 177. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1989.
[13] *Id. Ibid.*, p.29.
[14] COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 241-242.

essencial pode ser concebida sob diferentes perspectivas, quais sejam: tanto para garantir a justiça fiscal, como para garantir a materialização de outras finalidades constitucionais diretamente relacionadas à ordem econômica.

No entanto, o Professor Roque Antônio Carrazza concebe que a seletividade, em função da essencialidade, teria função eminentemente extrafiscal, de modo a estimular ou desestimular a produção de mercadorias e serviços conforme sua indispensabilidade ou superfluidade. Assim, segundo o referido autor, o ICMS

> pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômico, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional[15].

Por outro lado, o Professor Luís Eduardo Schoueri[16] destaca que a seletividade, em função da essencialidade, serve para minorar a incidência tributária sobre mercadorias indispensáveis ao consumo humano, evidenciando a perspectiva individual da essencialidade, cuja finalidade, inevitavelmente, volta-se à realização da justiça fiscal. No entanto, também é cabível conceber a essencialidade na sua perspectiva coletiva, exigindo uma convivência harmônica entre a justiça fiscal e os valores perseguidos por intermédio da indução econômica. Em consonância com os termos ora mencionados, Luís Eduardo Schoueri assevera o seguinte entendimento:

> Surge, entretanto, para a seletividade, questão semelhante à já proposta para a progressividade: poderá o legislador ordinário introduzir norma tributária indutora, adotando, então, alíquotas para o imposto que não se graduem segundo o parâmetro da necessidade? Caso se entenda inflexível o conceito de "essencialidade" proposto pela doutrina, então deve-se responder pela negativa, já que cuidou o próprio constituinte de apresentar as balizas pelas quais se guiará a seletividade [...]. Daí justificar-se, por conta das normas tributárias indutoras, que se reformule o conceito de 'essencialidade', que deve ter duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas. Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: o essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de 'erradicar a pobreza e a marginalização' (artigo 3º, III, da Constituição Federal), como aquele que corresponda aos

15 CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 538.
16 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300-301

> auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de 'garantir o desenvolvimento nacional' (artigo 3º, II)[17].

Diante da perspectiva coletiva, o processo produtivo de produtos menos poluentes também legitima, sobremaneira, a tributação mais branda, promovendo, assim, valores previamente concebidos na Constituição Federal, como a defesa do meio ambiente, nos termos do art. 170, inciso VI. Trata-se, nesse caso, daquilo que José Casalta Nabais[18] denomina de "ambientalização dos impostos", que consiste numa compatibilização possível da finalidade arrecadatória dos impostos com a diminuição dos impactos ambientais decorrentes das atividades econômicas, consoante os termos abaixo:

> Uma 'ambientalização' dos impostos clássicos que não põe em causa a sua natureza de impostos fiscais, convertendo-os, por essa via, em impostos de natureza extrafiscal ao serviço da protecção do meio ambiente. O que acontece é que, ao modelar tais impostos o legislador tem em conta os objectivos ambientais. No que, a seu modo, mais não faz do que harmonizar os objectivos da política fiscal, de obtenção de receitas, com os objectivos das outras políticas que ao Estado cabe prosseguir, entre as quais presentemente se conta pela sua importância e verdadeiro carácter estrutural a política de defesa do meio ambiente[19].

Em contrapartida, partindo da perspectiva da essencialidade coletiva, torna-se possível estabelecer uma tributação mais majorada aos alimentos manifestamente prejudiciais à saúde[20]. Desse modo, deve haver o atendimento das finalidades diretamente ligadas à ordem social, mais precisamente à saúde pública, nos termos art. 196 da Constituição Federal:

> A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Registra-se que o emprego da seletividade em função da essencialidade encontra limites na própria noção de neutralidade, inerente ao ICMS, o que de fato impõe ao intérprete um grande desafio, principalmente no tange ao atendimento do caráter seletivo, que pode se tornar um grande fator de desequilíbrios

---

[17] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 300-301.

[18] NABAIS, Casalta. **Tributos com fins ambientais**. Lisboa: ICJP, 2008, p. 22. Disponível em: https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/722-1115.pdf. Acesso em: 05 jul. 2022.

19 *Id. Ibid.*

20 Registra-se o PL n. 10.075/2018, em trâmite na Câmara dos Deputados, através do qual se pretende a elevação das alíquotas do IPI sobre bebidas não alcoólicas adoçadas com açúcar. Disponível em: www.camara.leg.br. Acesso em: 10 julho. 2022.

concorrenciais. Eis o seguinte dilema: ao se pretender utilizar o ICMS com finalidade extrafiscal, surge um conflito entre as finalidades constitucionais indutoras e as demais finalidades também prestigiadas pela Constituição Federal.

É justamente nesse contexto que surge o conflito entre os incentivos fiscais no mercado de defensivos agrícolas.

2 O CONVÊNIO ICMS N. 100/1997 E O POSTULADO DA PROPORCIONALIDADE

Antes de adentrar o mérito da ADI 5553/DF, verifica-se, no caso concreto, um manifesto conflito entre as finalidades subjacentes à norma indutora e os demais valores constitucionais. Nesse sentido, o Convênio ICMS n.100/1997 prevê expressamente a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com diversos insumos agrícolas, a saber:

> Cláusula primeira. Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos: I – inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematicidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;
> Cláusula terceira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder às operações internas com os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício

Nota-se claramente que o convênio tem como finalidade o fomento da atividade agropecuária, mostrando-se plenamente compatível com os princípios de ordem econômica. No entanto, ao conceder incentivos fiscais às operações de defensivos agrícolas, tais como inseticidas, formicidas e fungicidas, surge a problemática no sentido de saber se os referidos incentivos efetivamente são compatíveis com as outras finalidades constitucionais, mais precisamente a de defesa do meio ambiente (arts. 170, VI e 225, da CF) e de tutela da saúde pública (art. 194 da CF).

Justamente por tal problemática que o convênio teve sua constitucionalidade questionada por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5553/DF. Nos autos

da referida ação, o partido político (PSOL) sustentou que o Convênio ICMS n.100/1997 e o Decreto n.7660/2011, que também concede isenção do IPI a diversos defensivos agrícolas, violam o art. 225 da Constituição Federal.

Se faz oportuno salientar que a ADI n.5553/DF é repleta de aspectos técnicos que são discutidos nos autos. No entanto, ressalta-se que apenas os aspectos jurídicos serão debatidos no presente artigo. O que se busca é a análise do exame da seletividade em função da essencialidade em face dos valores constitucionais em conflito, de modo a analisar, sob o viés da proporcionalidade, se o referido dispositivo é constitucional.

Consigna-se, também, que a solução da controvérsia não se limita à discussão da essencialidade dos insumos agropecuários, mas se volta, também, aos instrumentos de controle das normas tributárias indutoras em geral, ou seja, resta necessário analisar a compatibilização da indução econômica com os valores de ordem constitucional[21].

Diante de uma análise apressada dos termos constitucionais, poder-se-ia dizer que o legislador possui uma liberdade irrestrita para fins de conformação da política fiscal, algo que inviabilizaria o controle jurisdicional por meio da ação declaratória de inconstitucionalidade. No entanto, no presente artigo, defende-se que não se trata de uma liberdade ilimitada, pois, mesmo que inicialmente se possa parecer enquanto uma medida legítima, a norma tributária extrafiscal não passa ao largo do teste de proporcionalidade, que torna possível a análise da conformação dos incentivos fiscais frente aos valores constitucionais eventualmente conflitantes.

Pode-se dizer que a proporcionalidade se trata de uma importante ferramenta de controle do excesso de poder legislativo. Trata-se, assim, de um postulado normativo que propicia a aplicação e a estruturação de outras normas, consoante o magistério do Professor Humberto Ávila:

> O dever de proporcionalidade não é um princípio ou norma-princípio. Senão vejamos: sua descrição abstrata não permite uma concretização gradual, pois a sua estrutura trifásica consiste numa única possibilidade de sua aplicação; a aplicação dessa estrutura independe das possibilidades fáticas e normativas, já que o seu conteúdo normativo é neutro relativamente ao contexto fático; sua abstrata explicação exclui, em princípio, a sua aptidão e necessidade

21 BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 329.

> de ponderação, pois o seu conteúdo não irá ser modificado no entrechoque com outros princípios. Não bastasse, a proporcionalidade não determina razões às quais a sua aplicação atribuirá um peso, mas apenas uma estrutura formal de aplicação de outros princípios[22].

Ante o exposto, consigna-se que o postulado da proporcionalidade se divide numa estrutura triádica, que perpassa em três requisitos referentes à (i) adequação; (ii) à necessidade (ou exigibilidade) e (iii) à proporcionalidade em sentido estrito[23].

Para que uma medida seja *adequada* é preciso que ela seja igualmente apta à consecução dos fins que lhe são subjacentes. São *necessárias*, quando não se encontre alternativas menos restritivas aos direitos envolvidos. Por fim, a proporcionalidade no sentido estrito se verifica quando as vantagens oriundas do ato, com vistas à realização de uma determinada finalidade, são capazes de justificar a restrição dos direitos fundamentais em debate[24].

Diante desse contexto, é inegável que a possibilidade de redução dos custos dos insumos atende aos anseios contemplados pela ordem econômica. No entanto, é justamente no aspecto da necessidade que se verifica algumas dúvidas concernentes à compatibilidade entre o incentivo fiscal autorizado pelo Convênio ICMS n. 100/1997, relativamente aos defensivos agrícolas, e os direitos fundamentais à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Isto é, surge a dúvida no sentido de saber se o incentivo fiscal, que confere tratamento diferenciado aos defensivos agrícolas, seria efetivamente necessário para o fomento do setor agropecuário.

Resta saber, assim, dentro da perspectiva da necessidade, se o fomento à atividade agropecuária pode ser alcançado por meio de incentivos fiscais direcionados a outros insumos constantes do Convênio ICMS n.100/1997, não sendo indispensável contemplar os defensivos agrícolas. Além disso, questiona-se: a redução dos preços dos alimentos se mostra proporcional às desvantagens ambientais decorrentes da utilização demasiadamente excessiva dos defensivos agrícolas? É o que se passa a responder a seguir.

---

22 ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *In:* **Revista de Direito Administrativo**, vol. 215. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 169.
23 CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 457.
24 ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 218.

Nesse contexto, consigna-se o voto da lavra do Ministro Luiz Edson Fachin:

> Ante o exposto, conheço da presente ação direta de inconstitucionalidade, a qual se julga integralmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, inciso I e II, e terceira, em relação a estes incisos referidos, do Convênio nº100/1997, com efeitos ex nunc, e de fixação de alíquota zero aos agrotóxicos indicados na Tabela do IPI, anexa ao Decreto 8.950, de 29 de dezembro de 2016.

Ressalta-se que o objeto da referida ação declaratória de inconstitucionalidade não diz respeito à apreciação de constitucionalidade da utilização dos agrotóxicos, mas tão somente aos incentivos fiscais no mercado de defensivos agrícolas.

A Constituição Federal, especificamente no art. 187, refere-se que, dentre os instrumentos de política agrícola, encontram-se os incentivos fiscais. Além disso, a lei de política agrícola (Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991) dispõe expressamente que, entre o campo de atuação do Estado, verifica-se a concessão de isenções fiscais sobre certos insumos e produtos.

Em razão da função socioambiental, é prescrito que as atividades agrícolas sejam desempenhadas a partir de atos privados e governamentais que, além de serem economicamente viáveis, devem ser ambientalmente corretos. É o que se depreende, inclusive, da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[25].

Assim, tem-se que a seletividade tributária está diretamente vinculada aos valores constitucionais de proteção ao meio-ambiente e saúde, sendo ambas inerentes aos termos da tributação ambiental, de modo a ser utilizada como efetivo instrumento de política pública. Em consonância com o referido entendimento, a Professora Regina Helena Costa, analisando a tributação ambiental no Brasil, destaca que o tanto o IPI (art. 153, IV, §3º, I), como o ICMS (art. 155, II, §2º, III) devem atender ao critério de essencialidade[26].

Relativamente à questão da necessidade, destaca-se que, segundo o Luís Eduardo Schoueri, a redução dos custos de produção dos alimentos (propiciando um aumento na produção agrícola e a oferta de alimentos a menor preço) é questionável, na medida em que as demandas por mercadorias podem ser elásticas

25 **ADI 3540** MC. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO. Julgado em 01/09/2005, publicado no Diário da Justiça em 03 fev. 2006 PP-00014 EMENT VOL- 02219-03 PP-00528.
26 COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 326.

ou não. Quando são, a variação no preço das mercadorias pode promover um recuo dos consumidores. Por outro lado, quando a demanda é inelástica, a mesma quantidade de produto será adquirida pelos consumidores finais, independentemente da variação do preço, tal como acontece no consumo do sal[27].

Nesse sentido, defende-se o entendimento no sentido de que o agrotóxico segue a segunda lógica, na medida em que a mesma quantidade deve ser adquirida independentemente da redução da base de cálculo do imposto (ICMS), em razão de serem aplicados em quantidade tecnicamente recomendada pelo receituário agronômico.

Além disso, o consumo do agrotóxico é concentrado em quatro *commodities* (soja, cana, milho e algodão), cujo preço é determinado pelo mercado mundial. Assim, não resta possível dizer que a redução da base de cálculo do ICMS e do IPI necessariamente implica na redução do preço dos produtos ao consumidor final, até porque a precificação também depende de vários fatores internacionais que determinam a sua cotação. Logo, levando em consideração a inelasticidade da demanda, aliada ao fato de o preço dos alimentos observar lógica diversa nas *commodities*, não se pode estabelecer uma conclusão no sentido de que a desoneração tributária sempre implica na redução dos preços dos alimentos.

Por tais razões, o incentivo fiscal no mercado de defensivos agrícolas não se mostra *necessária*, pois não necessariamente implica na redução dos preços dos alimentos ao destinatário final e, por outro lado, prejudica a preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Consigna-se que os próprios ditames da ordem econômica visam a promover a defesa do meio ambiente, mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, nos termos do art. 170, VI, da Constituição Federal. No mesmo sentido, insere-se o art. 225 do texto constitucional, que assegura a todos o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, o que impõe ao poder público e a toda a coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para a população e gerações futuras.

Desse modo, o fomento à atividade agropecuária se trata de um fim

27 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, pp. 54 e 55.

constitucionalmente legítimo, em razão da manutenção da ordem econômica, mas não impede que os agrotóxicos, em consonância com os ditames da extrafiscalidade, sejam considerados como produtos gravosos ao meio ambiente. Assim, o estímulo ao uso de defensivos agrícolas (e o consequente desestímulo a outras alternativas mais sustentáveis), por intermédio dos incentivos fiscais, fere diretamente o direito constitucional ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Tais apontamentos implicam na seguinte lógica: a desoneração tributária haverá de ser promovida quanto menos nociva for determinada mercadoria ao meio ambiente[28].

No mesmo sentido, destaca-se que as normas indutoras não devem ignorar as externalidades positivas ou negativas geradas por determinada atividade econômica[29]. Assim, quanto uma atividade implicar em externalidades negativas, os custos deverão ser considerados, dentro do contexto da essencialidade.

Nos termos do art. 225 da Constituição Federal, o princípio da proteção ao meio ambiente requer medidas tributárias diretamente relacionadas ao desenvolvimento sustentável. Assim, no caso em apreço, a redução de 60% da base de cálculo do ICMS no mercado de defensivos agrícolas efetivamente se distancia do princípio constitucional do poluidor-pagador, na medida em que, ao invés de internalizar, acabam por promover a externalização dos danos ecológicos.

O efeito da tributação deve ser o oposto ao estabelecido pelo Convênio n. 100/1997, pois, em arrimo ao magistério da Professora Regina Helena Costa, a tributação ambiental impõe a observância das normas indutoras aos direitos igualmente fundamentais, tais como o direito à saúde[30] e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Também é oportuno destacar que, consoante o art. 196 da Constituição Federal, a saúde

> é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e

28 RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. A Extrafiscalidade como Instrumento da Responsabilidade Ambiental: os Tributos Ambientais. *In:* **Revista de direito internacional econômico e tributário**, v. 12, 2017, p. 362.
29 SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.236.
30 COSTA, Regina Helena. Apontamentos de tributação ambiental no Brasil. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p.320.

serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Assim, resta claro que o texto constitucional garante à população o direito à alimentação adequada, de tal sorte que é dever do Estado desenvolver políticas públicas direcionadas a esse fim.

O incentivo fiscal em análise promove o contrário, poisa presença dessas substâncias químicas causa males ao meio ambiente, indo de encontro ao direito à alimentação saudável, tratando-se, assim, de um problema de saúde pública[31].

Nesse caso também deve ser levado em consideração o princípio da precaução, pois, o Supremo Tribunal Federal, na oportunidade do julgamento da ADI 3.937/SP, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, ao apreciar a questão do amianto, declarou a inconstitucionalidade da Lei Federal nº 9.055/1995, em razão da ofensa ao direito à saúde, bem como ao dever do Estado no que tange à atenuação dos riscos inerentes ao trabalho por meio de normas de saúde, higiene e segurança (art. 7º, inciso XXII, da CF), e à proteção do meio ambiente[32].

O princípio da precaução também foi observado no âmbito da ADI n. 5.592, relativo à constitucionalidade da dispersão de substâncias químicas por aeronaves para conter doenças oriundas do mosquito Aedes *aegypt*, de modo que demonstrar que o referido princípio exige do Poder Público uma atuação no sentido de diminuir os riscos ambientais[33].

Ante exposto, destaca-se que o incentivo fiscal no mercado de defensivos agrícolas, especificamente no âmbito do ICMS, além de não necessariamente reduzir os custos de produção, não se mostra *proporcional (em sentido estrito)* às desvantagens do incremento dos agrotóxicos, frente ao direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e à saúde.

Em suma, a implementação de incentivos fiscais no mercado de defensivos agrícolas, em arrimo ao postulado da proporcionalidade, não é a medida a*dequada*, por ferir diretamente o direito constitucional ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Não se trata, também, de uma medida necessária, pois já foi demonstrado que os incentivos fiscais no mercado de defensivos agrícolas não

31 RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. A Releitura do Princípio da Capacidade Econômica nos Tributos Ambientais e o Novo Princípio da Capacidade Poluidora. **Revista de direito econômico e socioambiental**, v. 8, p. 210-229, 2017.
32 STF- ADI 3.937/SP, Redator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 31 jan. 2019.
33 STF - ADI: 5592 DF, Relator: CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 11/09/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 10/03/2020

necessariamente implicam na redução do preço dos alimentos. E, por fim, o referido incentivo não se mostra *proporcional* (em sentido estrito), em razão dos efeitos deletérios decorrentes de sua implementação. Isto é, o fomento à atividade econômica (agropecuária) não prevalece em relação aos demais direitos igualmente protegidos pela Constituição Federal (direito à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado), de tal sorte que deve haver a declaração de inconstitucionalidade dos incentivos fiscais no mercado de defensivos agrícolas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, chega-se à conclusão sobre a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, inciso I e II, e terceira, em relação a estes incisos referidos, do Convênio nº 100/1997, pois, ao estabelecer incentivo fiscal à utilização de agrotóxicos, ofendem os direitos fundamentais ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e à saúde.

Além disso, utilizando-se o postulado da proporcionalidade, concebida enquanto critério de aferição de excessos legislativos, resta possível dizer que o referido incentivo fiscal não é necessário e nem obedece a proporcionalidade no seu sentido estrito. Não é necessária, pois o fomento da atividade agropecuária pode ser alcançado por meio de incentivos fiscais direcionados a outros insumos constantes do Convênio ICMS n.100/1997, não sendo indispensável contemplar os defensivos agrícolas.

Conforme o entendimento, também é possível dizer que o incentivo fiscal no mercado de defensivos agrícolas não é *necessário*, pois, além de ser dispensável ao fomento da atividade agrícola, também não necessariamente implica na redução dos preços dos alimentos ao destinatário final. O estímulo aos agrotóxicos é, todavia, um grave instrumento de destruição ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e à saúde.

Por fim, destaca-se que o incentivo fiscal relativo aos defensivos agrícolas também não se mostra *proporcional* (no seu sentido estrito), na medida em que estabelece um desequilíbrio entre direitos igualmente protegidos pela Constituição

Federal. Isto é, o fato de se tratar de um interesse economicamente importante (fomento ao agronegócio), não legitima a poluição do meio ambiente e o agravamento da saúde alimentar dos cidadãos, de tal sorte que, diante da materialidade do presente caso, estes direitos (direito à saúde e ao meio ambiente) deverão prevalecer.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e direito tributário.** São Paulo: Revista dos tribunais, 1969.

ATALIBA, Geraldo. *Regime jurídico da extrafiscalidade*. São Paulo: Justitia, 1966.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuições e imposto sobre a renda*. In:* **A não cumulatividade das contribuições sobre a receita e o conceito de insumo sob a perspectiva constitucional*.*** São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de direito administrativo**, v. 215. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional**. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2013.

BONFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

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*:*** constituição e código tributário nacional. 11ª ed. São Paulo: Saraiva.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel. Notas de atualização. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas; FREITAS, Gabriel Buissa Ribeiro de. Neutralidade concorrencial e a indução econômica na tributação sobre o consumo**. Revista de direito constitucional & econômico**, n. I, v. 1, jan./jun., 2019.

MARTINS, Guilherme Waldermar D'Oliveira. **A despesa fiscal e o orçamento do estado no ordenamento jurídico português**. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, Casalta. **Tributos com fins ambientais**. Lisboa: ICJP, 2008, p. 22. Disponível em: https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/722-1115.pdf. Acesso em: 05 jul. 2022**.**

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

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

PAIVA, Leila. **Disciplina Jurídica da Extrafiscalidade** (Dissertação de Mestrado). São Paulo, USP, Faculdade de Direito.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito tributário versus mercado**: o liberalismo na reforma do Estado brasileiro nos anos 90. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PIRES, Manuel. **Extrafiscalidade.** Lisboa: Universidade Lusíada, 2011.

QUIROGA, Roberto. Tributação e política fiscal. *In*: **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005.

RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. A extrafiscalidade como instrumento da responsabilidade ambiental: os tributos ambientais. **Revista de direito internacional econômico e tributário**, v. 12, 2017.

RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. A releitura do princípio da capacidade econômica nos tributos ambientais e o novo princípio da capacidade poluidora. **Revista de direito econômico e socioambiental**, v. 8, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro, a contribuição ao programa universidade-empresa. *In*: GRECO, Marco Aurélio (org.). **Contribuição de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva. 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**, vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras em matéria ambiental. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues;

TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário**: Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres, v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro; BEVILACQUA, Lucas. Incentivos Fiscais de ICMS e Seletividade Ambiental. *In:* **Revista direito tributário atual**, n.45.

TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o "crédito-prêmio de IPI". *In:* **Revista fórum de direito tributário**, V. 3, n. 14. Belo Horizonte: ed. Fórum, mar./abr. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *In:* **Revista de direito administrativo**, vol. 177. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1989**.**