# X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

**ANA PAULA BASSO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**SALVADOR MONTESINOS OLTRA**

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte desta publicação denominada "capítulo de livro" poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**
**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias**:
**Relações Institucionais**
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
**Relações Internacionais para o Continente Americano**
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
**Relações Internacionais para os demais Continentes**
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba
**Eventos:**
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch – UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Unifor – Ceará
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Fumec – Minas Gerais
**Comunicação:**
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D598
Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/2020
Coordenadores: Ana Paula Basso; Antônio Carlos Diniz Murta; Salvador Montesinos Oltra – Florianópolis: CONPEDI, 2020 / Valência: Tirant lo blanch, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-008-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Crise do Estado Social

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. X Encontro Internacional do CONPEDI Valência – Espanha (10:2019 :Valência, Espanha).

CDU: 34

---

CONPEDI Sociedade Científica do Direito
Vniversitat de València
Facultat de Dret
tirant lo blanch

# X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

## Apresentação

O encontro internacional do CONPEDI, na bela e histórica Valência, teve como mote a denominada crise do Estado Social. A rigor, quando pensamos em Estado social não poderíamos jamais descurar do objeto deste Grupo de Trabalho. É fundamental partirmos do pressuposto de que sem o tributo, como receita básica e indispensável para a manutenção do Estado enquanto estrutura administrativa e gestor de múltiplas atribuições voltadas para o bem estar social, não haveríamos nem de falar do Estado como estrutura aglutinadora social. Imaginar conhecida e renitente crise social cuja faceta se espraia não só no nosso país como também em quase todo mundo desenvolvido, cujas finanças em tese seriam mais resilientes às turbulências conjunturais, é saber que infelizmente esta fragilidade sócio-econômica veio para ficar. Não se vislumbra solução, mesmo que difícil e complexa, para solve-la ou arrefece-la. Aumentar carga tributária não poderá ser solução para tal mister. Por sua vez, reduzir despesas - previdenciárias ou coisa que o valha - parece num primeiro momento uma alternativa para buscar um horizonte de solução. Mas, ao revés, pode criar consequências só mensuráveis a médio ou longo prazo como, por exemplo, criarmos uma legião de idosos desamparados sem qualquer condição de sobrevivência digna. Neste sentido, este Grupo de Trabalho, perpassando as mais variadas matérias afetas ao direito tributário, com especial ênfase ao papel da extrafiscalidade como instrumento indutor ou redutor de comportamento com ênfase à intervenção no comportamento deletério ao meio ambiente, tentou fazer sua parte com responsabilidade e reflexão madura sobre os caminhos que arduamente toda a sociedade necessariamente terá que trilhar.

Profa. Dra. Ana Paula Basso - UFCG

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Salvador Montesinos Oltra - UV

# APONTAMENTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO CONTRIBUTO PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS VERDES NO BRASIL

# NOTES ON ENVIRONMENTAL TAXATION AS A CONTRIBUTION TO THE IMPLEMENTATION OF GREEN POLICIES IN BRAZIL

**Vivianne de Queiroz Leal** [1]
**Ana Paula Basso** [2]

**Resumo**

Em tempos de sociedade de consumo, a exploração dos recursos naturais para atender somente a perspectiva de crescimento econômico é motivo de preocupação, pois a qualidade de vida somente é garantida quando há convivência harmônica entre economia, justiça social e meio ambiente. Desse modo, através de pesquisa bibliográfica e em artigos de periódicos e por meio dos métodos dedutivo e monográfico, o artigo discorre sobre a participação do Estado com agentes privados na realização de políticas públicas verdes, analisando a implementação do caráter extrafiscal dos tributos como instrumento que pode contribuir para a concretização de um meio ambiente sustentável.

**Palavras-chave:** Caráter extrafiscal, Tributação ambiental, Política fiscal verde, Políticas públicas, Sustentabilidade

**Abstract/Resumen/Résumé**

In times of consumer society, the exploitation of natural resources to meet only the demands of economic growth is cause for concern, because the quality of life is only guaranteed when there is harmonious coexistence among economy, social justice and the environment. Thus, by means of bibliographic research and articles in journals and by using deductive and monographic methods, the article discusses the participation of the State with private agents in the implementation of green public policies, analyzing the implementation of the extra fiscal character of taxes as an instrument that can contribute to the achievement of a sustainable environment.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Extra fiscal character, Environmental taxation, Green fiscal policy, Public policy, Sustainability

---

[1] Mestre em Direito e Desenvolvimento. Bacharel em Direito. Tecnóloga em Telemática. Analista Ministerial com Especialidade em Análise e Desenvolvimento de Sistemas no Ministério Público da Paraíba

[2] Doutora em Direito Tributário. Professora na Universidade Federal de Campina Grande e no Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas na Universidade Federal da Paraíba

## Introdução

A sociedade contemporânea vem enfrentando graves problemas ambientais provocados pelo uso irresponsável dos recursos naturais. Se essa postura se mantiver por um pouco mais de tempo, não haverá como se pensar em uma existência condigna em um ambiente cinza, poluído ou desprovido de flora e fauna, degradado e oferecendo riscos à saúde.

É sabido que a lógica capitalista que prevalece ainda está pautada em ideais de crescimento econômico, acúmulo de renda, expansão dos mercados e aumento da quantidade de consumidores, atitudes estas que apenas desvalorizam a continuidade da vida. Em contrapartida, não se pode olvidar a existência de um imperativo constitucional de sustentabilidade que perpassa a ordem econômica e alcança os anseios de uma vida digna. Nesse caso, o direito ao meio ambiente equilibrado e sua defesa são formas de assegurar a dignidade da pessoa humana.

No cenário brasileiro, as políticas públicas, notadamente as políticas verdes, aparecem como importante ferramenta à disposição dos gestores com a finalidade de introduzir práticas sustentáveis e mudanças comportamentais, seja no que se refere ao consumo, seja no que tange os processos de fabricação, ou ainda no controle de emissões, o que gera avanços concretos em economia e desenvolvimento sustentável.

Assim, é um dever do Estado tutelar o direito ao meio ambiente equilibrado para as gerações atuais e futuras, com vistas a uma solidariedade intergeracional. A ordem econômica deve ser sustentável, assim como toda a estrutura do sistema tributário deve ser, sob pena de incongruência com o princípio da sustentabilidade ambiental que reverbera por todo o sistema jurídico.

A adequabilidade das políticas públicas de desenvolvimento às novas demandas ambientais em consonância com as garantias constitucionais do direito fundamental ao meio ambiente equilibrado é manifesta e apresentada por esse artigo através da aplicação da extrafiscalidade como forma de implantar medidas que aproximem o cidadão de condutas rumo a um meio ambiente saudável.

Nesse sentido, defende-se que o sistema tributário pode aumentar seu escopo com um incremento funcional direcionado à sustentabilidade e seus ganhos, através do qual seja

possível, por exemplo, inibir emissões tóxicas, modificar processos de trabalho, induzir condutas ambientalmente satisfatórias, dentre outros.

Acreditava-se outrora que o fundamento do direito tributário na soberania estatal revestia o tributo de caráter arbitrário, entretanto, a aproximação entre direito e ética dotou o tributo de novas finalidades, numa perspectiva de instrumento para o exercício de direitos fundamentais. Além de instrumento para a arrecadação de recursos para a manutenção da máquina estatal, a tributação passa a ser vista com o fim de induzir comportamentos para o alcance de outros fins constitucionais.

Vale a pena ressaltar que a tributação não é aqui entendida como instrumento indiferente em relação ao resultado pretendido ou exclusivamente arrecadatório. A justificativa dessa abordagem é justamente equilibrar a relação entre sustentabilidade e eficiência arrecadatória, ou seja, a obtenção de resultados socioambientalmente satisfatórios está relacionada à formulação e implementação de políticas tributárias.

É preciso que a política fiscal sustentável seja capaz de estimular novos setores, seja inclusiva, de efeitos universais e abrangente. Seus efeitos positivos (externalidades positivas) devem ser observados quanto às políticas e finanças públicas, na mesma medida em que o meio ambiente se mantém em equilíbrio e que restem reduzidos os custos sociais de reparação de danos ambientais e sociais.

Num viés eminentemente teórico, a metodologia empregada para a elaboração desse artigo parte de um levantamento bibliográfico e em artigos de periódicos. Utiliza-se o método de abordagem dedutivo e o método de procedimento monográfico para tecer a discussão sobre a problemática ambiental e a imprescindibilidade de realização prática do paradigma sustentável, enxergando a inserção da tributação ambiental como alternativa plausível para atingir esse fim.

A partir desse raciocínio, objetiva-se estimular a discussão sobre a temática, sem pretensões de exaurir o tema, tampouco fixar o caráter extrafiscal dos tributos como solução única para a problemática ambiental. Pretende-se, pois, despertar as atenções para uma mudança de paradigma que envolve estilo de vida sustentável, consciência ecológica e uma contraprestação estatal coerente com o compromisso de manutenção do meio ambiente equilibrado e qualidade de vida para as presentes e futuras gerações.

## 2 A proteção ao meio ambiente e os instrumentos para uma política verde: uma abordagem conceitual

O surgimento da modernidade e da globalização deu início a formação de uma nova racionalidade com a ocorrência de grandes transformações, sobretudo de cunho social. Diretamente ligada à sociedade de consumo, o que se constata é a transição para uma sociedade de consumidores desenfreados, em que se tem um aumento de produtos e serviços e, por consequência, cria-se a necessidade de estimular cada vez mais o consumo, para assim, absorver a demanda produzida (MALDANER, 2016, p. 198).

A insatisfação é um componente intrínseco do consumidor de hoje, considerando-se que o tempo de depreciação e insatisfação sobre um produto é cada vez mais curto. Tendo em vista que a sociedade de consumo se mantém através da produção e consumo ilimitado de bens e artigos supérfluos, cria-se um ciclo vicioso, onde o padrão mental e a decisão para o consumo não são pautados pela necessidade, mas pela moda e pelo gosto efêmero.

Nesse sentido, Oliveira (2017, p. 442) afirma que a cultura de consumo em que vivemos dificulta muito a conscientização da população quanto à preservação do meio ambiente em detrimento de confortos e valores capitalistas.

Em que pese o Brasil ser um país de modernidade tardia, defende, por um lado, uma economia de mercado e, em outro viés, intervém em questões sociais e as regulamenta. Assim sendo, a Constituição de 1988 não poderia deixar de se preocupar com as questões atinentes à justiça social e desenvolvimento sustentável, disciplinando, pois, a defesa do meio ambiente como princípio norteador da ordem econômica.

O capítulo que trata dos princípios gerais da atividade econômica impõe a obrigatoriedade de proteção ambiental, permitindo inclusive tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (BRASIL, 2016, p. 109).

No mesmo sentido dispõe Cabral e Leonetti (2016, p. 184) ao afirmar que o Brasil já possui autorização constitucional para a utilização de instrumentos fiscais com finalidade extrafiscal, não sendo possível contestar sua aplicação na economia com fins protetivos. O efeito extrafiscal tem a capacidade de direcionar o comportamento da sociedade para fins de preservação.

No que se refere ao direito ao meio ambiente equilibrado, a previsão constitucional do art. 225 estabelece como direito fundamental, 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 (BRASIL, 2016, p. 131).

Vale a pena ressaltar a Política Nacional do Meio Ambiente, instituída pela Lei nº 6.938/81, destacada por Machado (2018, p. 63) pelo seu caráter inovador como um passo à frente na questão ambiental nacional. O art. 2º da mencionada lei estabelece como objetivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental propícia à vida, visando assegurar, no País, condições ao desenvolvimento socioeconômico, aos interesses da segurança nacional e à proteção da dignidade da vida humana.

Assim sendo, a racionalização no uso dos recursos ambientais deu espaço para a efetiva institucionalização do desenvolvimento sustentável, e a existência de leis a exemplo da Lei nº 6.938/81, leis estaduais e leis orgânicas municipais podem colaborar para a implementação de políticas ambientais. De acordo com Machado (2018, p. 67), os instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente são mecanismos utilizados pela Administração Pública com o propósito de atender aos objetivos ambientais recomendados.

Oportuno ressaltar que a proteção ambiental é um direito fundamental de terceira dimensão, cujas normas são informadas por princípios de aplicabilidade imediata e eficácia plena, através da vinculação de seu conteúdo com o Poder Público e a coletividade.

Contudo, mais do que eficácia no plano das leis, faz-se necessário que Estado e coletividade, ambos, movam-se em prol de ações estruturais (Estado) e pontuais (Estado e coletividade) a fim de reverter a degradação em que se encontra o meio ambiente frente ao ímpeto desenvolvimentista (CABRAL; LEONETTI, 2016, p. 164).

Segundo Sartori (2018, p. 94), o Poder Público pode efetivar a proteção ambiental através de medidas tradicionais como é o caso da responsabilização jurídica por danos ambientais ou da promoção de uma educação ambiental. A elaboração de programas de educação ambiental pelo Poder Público pode ser uma alternativa, também na linha de raciocínio de Oliveira (2017, p. 452), para infiltrar na mente da população a importância de práticas de sustentabilidade e de diminuição de impactos no nosso ecossistema.

No que se refere às medidas interventivas para proteção do meio ambiente, o Estado pode fazer uso de dois tipos de medidas: as medidas diretas e as medidas indiretas. As

medidas diretas, conforme define Sartori (2018, p. 96), são aquelas fixadas pela Administração com base em uma regulamentação específica, através da qual todos os que realizarem atividades potencialmente poluidoras deverão observar, sob pena de sanção.

As medidas indiretas de intervenção são aquelas que tem fundamento na implementação de instrumentos de mercado para induzir condutas menos prejudiciais ao ambiente a um menor custo econômico. Desse modo, para alcançar a proteção ambiental, os instrumentos econômicos valem-se de um sistema de incentivos e desincentivos, econômicos ou fiscais como forma de estimular condutas de menor impacto ao ambiente.

É nesse ângulo que Cabral e Leonetti (2016, p. 176) afirmam que a concessão de incentivos fiscais por parte do Estado figura como dever fundamental e imprescindível para que se garanta o direito fundamental de um meio ambiente equilibrado para todo brasileiro

Nessa perspectiva, Oliveira (2017, p. 449) destaca que o tratamento diferenciado de acordo com o impacto ambiental, previsto no art. 170 da Constituição, pode ser entendido como uma tributação extrafiscal, diferenciada e moldada de acordo com os comportamentos econômicos voltados para a preservação ambiental.

Vincular o Sistema Tributário Nacional com a Política Nacional do Meio Ambiente parece uma solução que se compromete a cumprir o imperativo constitucional de preservação e tutela do ambiente natural, levando em consideração que cabe ao Estado Regulador intervir na economia através de medidas para mitigar a autonomia empresarial, bem como induzir comportamentos com o fito de evitar o descumprimento de interesses socioambientais definidos constitucionalmente.

De fato, uma política tributária, voltada à tutela do meio ambiente, desempenha importante papel na promoção da sustentabilidade. Nessa toada, Afonso (2017, p. 145) afirma que a necessidade de uma proteção ao meio ambiente pode ser fruto do direito tributário, desde que as suas normas sejam eficientes às demandas ambientais e que possibilitem um desenvolvimento sustentável.

Nasce assim a ideia de tributação ambiental, que na definição de Basso e Rodrigues (2011, p. 47) é a utilização do tributo com um intuito diferente da simples arrecadação financeira para os cofres públicos, sendo, portanto, revestido do caráter extrafiscal.

Para Caliendo (2016, p. 195), a questão da extrafiscalidade não representa um problema novo e nem passou despercebido pelos fundadores da teoria jurídico-tributária. O termo, no entanto, tornou-se um conceito ampliado que, na opinião do autor, trata-se de um conceito tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e socialmente benéfico.

Segundo Sartori (2018, p. 104), a extrafiscalidade como mecanismo de preservação ambiental consiste nos tributos com finalidade extrafiscal, o que representa a cobrança ou isenção de tributos com o objetivo de interferência e indução de condutas. É o que Basso e Rodrigues (2011, p. 49) classificam de caráter tributário apropriado para a implantação da tributação ambiental e julgam ser uma proposta que busca adequar e utilizar os tributos com a finalidade de preservar a natureza. Dessa forma pretende-se, além de garantir a preservação da natureza, permitir que o desenvolvimento de produtos seja o mais sustentável possível e com o mínimo de efeitos nocivos ao ambiente.

Salienta-se que a tributação como forma de coibir condutas não pode ser confundida com permissão para degradar o meio ambiente desde que se recompense monetariamente o Estado. Em vez disso é mais coerente focar em condutas preventivas, evitando desde logo o dano ambiental. Nos casos em que essa postura não é possível, a imposição de tributos sobre atividades poluentes também é indicada.

Cumpre evidenciar que um instrumento econômico com fins ambientais possui quatro características principais quais sejam: a intervenção estatal, a proteção ambiental, incentivo ou estímulo financeiro e possibilidade de reação dos agentes poluidores. Uma das funções desse sistema de incentivos econômicos ou fiscais é exatamente a internalização das externalidades, positivas e negativas.

Uma externalidade, de acordo com a definição simplificada de Sartori (2018, p. 98), consiste no impacto gerado por uma atividade e sofrido por terceiros, que não sofre precificação pelo mercado. Já Caliendo (2016, p. 196) refere-se às externalidades como os efeitos e consequências dos atos dos agentes econômicos, dentre os quais se inclui o governo.

Assim, as externalidades ambientais são efeitos positivos ou negativos ao meio ambiente, sendo esses últimos decorrentes da produção de um bem ou de sua utilização, ou ainda, através da poluição gerada no processo de fabricação. Nesse caso a empresa enriquece às custas deste efeito negativo, já que não incorpora ao custo da produção do seu produto (SARTORI, 2018, p. 99).

Para que essa internalização ocorra, o Estado possui os instrumentos econômicos a sua disposição, para encarecer o produto que gerou a externalidade negativa ou diminuir o custo para o gerador de externalidades positivas, o que interfere, sobretudo, no perfil do consumidor, que certamente levará tais custos em consideração na hora da compra.

Na lição de Caliendo (2016, p. 196), a externalidade é evento no mundo econômico que ingressa no Direito como proposição que irá compor determinado fato jurídico ou sentido de norma tributária. Por outro lado, uma vez que a extrafiscalidade remete às normas jurídicas de competência tributária, objetiva a ordem pública e a intervenção na economia com o propósito específico de garantir o cumprimento dos direitos fundamentais amparados pelo texto constitucional. Portanto, ao se propor a utilização de tributos ou benefícios fiscais com objetivo extrafiscal alguns enfrentamentos evidenciam-se.

Nessa acepção, a agenda dos governos deve contemplar a temática ambiental e estimular políticas internas no sentido de apontar a finitude dos recursos naturais em face dos modos hodiernos de produção e consumo. Assim, incumbe as políticas públicas a função de oferecer estratégias de eficiência ambiental, direcionar os rumos dos investimentos estatais e valorizar iniciativas que estimulem as boas práticas ecológicas.

Em suma, a reforma fiscal verde mostra sua importância no sentido de gerar efeitos favoráveis em setores atingidos pela crise, assim como pode ser perfeitamente empregada como estratégia de desenvolvimento econômico. Em tempos de crise, pode ser vista como oportunidade de justificar a carga tributária em alguns setores da economia ao reforçar a utilidade dos instrumentos fiscais em políticas de recuperação de danos ambientais, controle de emissões ou na modificação de condutas.

## 3 A finalidade ambiental do tributo no contexto das políticas verdes: considerações sobre aplicabilidade e implementação

Cabe um sinal de alerta quando a preservação do meio ambiente ocupa plano secundário nas políticas governamentais, considerando que não ter a devida preocupação e cautela do uso e degradação do entorno natural acaba por trazer, inevitavelmente, um prognóstico atemorizante à espécie humana. Quanto ao meio ambiente, cumpre à sociedade uma reflexão ética sobre o que se deseja no presente e o que se espera e se faz, enquanto preservação, para as gerações futuras.

Na visão capitalista, a preservação do meio ambiente não é a pauta principal, passando a gerar apreensão quando os recursos naturais não atenderem a demanda produtiva. No entanto, o meio ambiente tem que ser preservado a partir de uma perspectiva de direito fundamental, tanto pelo valor ambiental quanto também pelo fato de envolver outros direitos de tamanha relevância para a sociedade e para o indivíduo em particular, como os direitos à vida e à saúde.

Sem embargo, surge a concepção de que tutelar o meio ambiente é obstar o crescimento econômico afetando a competitividade dos agentes econômicos de determinado país que adota um sistema rígido de tutela ambiental. Neste contexto, é importante gerir instrumentos econômicos como regrador de conduta humana apontando as diretrizes que melhor atendam o interesse da humanidade, seja de aspecto econômico como de natureza ambiental.

Resta forçoso estimular o desenvolvimento condizente com os ditames constitucionais para o planejamento de políticas públicas. Além de implicações jurídicas, há uma responsabilização social de cunho ético impondo equidade ao usufruto dos recursos naturais entre as gerações presente e futuras. Para que se observe esta imposição em prol da qualidade de vida do homem, tem-se o princípio do desenvolvimento sustentável que traz o liame entre os aspectos econômicos e a preservação do meio ambiente. Imperioso conceber o direito ao meio ambiente equilibrado como elemento primordial para a própria sobrevivência humana.

A partir da ideia de desenvolvimento sustentável almeja-se que a atividade econômica seja compatível com a espoliação admissível dos recursos naturais, sem que prejudique a geração atual e as que venham a surgir.

Dentro dos instrumentos econômicos que podem ser implementados em defesa do meio ambiente, estão os tributos com finalidade extrafiscal. Referidos mecanismos estariam adequados à justiça tributária, atribuindo melhor equidade no que se refere à aplicação de tributos, assim como no atendimento do interesse social. Os tributos de caráter ambiental atenuariam os custos sociais e econômicos de uma atividade potencial ou poluidora. A natureza dos tributos ambientais é essencialmente finalística, pois se assim não for, trata-se de classificação diversa da mencionada, porquanto só se tratará de tributo ambiental se refletir diretamente no aspecto poluidor da atividade, de maneira a reduzir ou extinguir o fator poluente do entorno natural.

A externalidade ambiental é que justifica a atuação do Estado e dos agentes poluidores na implantação de mecanismos econômicos para buscar alternativas que alcancem o melhor para a coletividade, reduzindo as perdas sociais. As externalidades de uma atividade econômica se refletem positiva ou negativamente, através de custos ou benefícios para a coletividade, sem que sejam computados ao próprio processo produtivo que deu causa a estas vantagens ou malefícios. Os impactos ambientais costumam representar externalidades negativas, que ocasionam degradação ambiental, que podem comprometer a saúde dos indivíduos. (TUPIASSU, 2006, p. 67)

No tributo com finalidade de tutelar o entorno natural, a sua função é conduzir a atuação do contribuinte. É dizer, na tributação ambiental o fim arrecadatório abre espaço para uma qualificação da carga tributária como resultado de preservação ambiental, possibilitando melhorias para a humanidade na redução de custos ambientais e, também, a realocação das bases de tributação, recaindo maior tributação em bases que envolvem a poluição, pode proporcionar a desoneração de outras bases que poderiam promover mais empregos, por exemplo. Desta forma, minimizaria distorções e maximizaria a eficiência econômica em atendimento a outros pleitos governamentais. (DOMINGUES, 2007, p. 53)

A tributação exerce principal papel de arrecadação de recursos para os cofres públicos de forma a permitir a manutenção do Estado. No entanto, através dela também devem ser analisados outros índices para a resolução ou agravamento de outros fatores relevantes ao Estado diante da sociedade, como emprego, tecnologia, meio ambiente, entre outros. O direito tributário pode ser cogitado como instrumento de montagem política de regulação e incentivos de posturas/condições sociais e ambientalmente desejáveis. Acaba-se por ser uma forma de possibilitar a análise de diferentes problemas numa perspectiva constitucional e que possa trazer eficiência à atuação do Estado e à melhoria da qualidade de vida das pessoas.

A ciência econômica reputa o meio ambiente com justificativa econômica, isto é, o sistema econômico é limitado pelos recursos naturais, já que a produção e o consumo dependem destes, e valem-se da transformação das substâncias fornecidas na natureza. A necessidade do uso racional do meio ambiente tem atraído a discussão de inclusão de instrumentos econômicos para a sua defesa.

Uma das formas de tutelar o meio ambiente é a responsabilização do poluidor com a internalização dos custos sociais externos da produção industrial, que devem ser tomados em

conta pelos agentes econômicos enquanto sua despesa por ser o causador destes danos sociais. Esta responsabilização estaria na internalização de custos que integram os elementos que possam influenciar positivamente na decisão dos agentes que exercem atividades poluidoras.

É importante considerar o caráter econômico da degradação do meio ambiente. Num primeiro olhar, enquanto um mero dano ambiental, não se constata um elemento de indicação econômica. Todavia, se avaliar o prejuízo ao meio ambiente e comparar aos custos que não são assumidos pelo agente econômico por não adotar medidas menos gravosas ao meio ambiente, percebe-se, então, de forma mais clara, que o agente logra um benefício econômico diante dos demais agentes que são preocupados com a preservação ambiental. Ou seja, degradar e não assumir as externalidades negativas, é uma forma de ferir a equidade, considerando que o agente econômico se vale dos lucros da atividade sem assumir os prejuízos sociais que ocasiona a partir dela.

Não há que se esquecer que medidas de proteção ambiental aportam, em muitos casos, maior encargo ou reduz o potencial de produtividade da atividade, comprometendo a concorrência da respectiva atividade, por isto não se tornam atrativas. Por outro lado, o Estado não agindo sobre/com os entes privados, cabe ao primeiro tomar medidas de proteção ambiental e despoluidoras, sem atingir a causa e ainda tendo custos suportados com receita pública para fazer frente aos danos causados. Também, por outro lado, a escassez de determinado recurso natural pode gerar a elevação dos preços e restringir o seu uso/exploração, o que também poderá implicar em efeito negativo para o mercado.

Os instrumentos fiscais costumam ser repulsados pelos entes privados pelo fato de lhe atribuírem encargo que antes restava a cargo da sociedade. Uma preocupação que surge desta perspectiva é que os agentes econômicos se situem em outras nações em que inexista encargos fiscais de cunho ambiental. Cumpre esclarecer que a OCDE já se posicionou quanto aos aspectos concorrenciais desta conjectura, informando que estes efeitos não se diferem dos que são produzidos a partir de uma normativa regulatória. Não obstante, alvitrar um novo tributo no Brasil poderá acarretar um impacto econômico-fiscal relevante, ademais de que as despesas de fiscalização e arrecadação possam resultar inconvenientes por acarretarem elevados custos.

Outro ponto a observar é a possibilidade de inclusão da tributação ambiental provocar reações na economia com consequências excludentes dos indivíduos mais humildes. A inserção do critério ambiental no tributo pode incrementar o preço do produto ou serviço,

porquanto o encargo econômico tributário poder ser repassado ao consumidor e, neste caso, é imperioso, ter presente se ao consumidor serão dadas opções de escolha sobre o produto que poderá adquirir e que lhe seja oportunizado o acesso ao bem sobre o qual no seu processo econômico recaia a tributação ambiental. Ou seja, importa advertir que a tributação ambiental não pode ser causa, limitadora de aquisição de produtos e serviços para os consumidores finais, considerando o fato destes bens serem lícitos, estarem de acordo com o autorizado pelo ordenamento jurídico.

Neste sentido que há de se observar o princípio jurídico da proporcionalidade, de forma a avaliar no momento de se implantar um mecanismo econômico de tutela ambiental através da tributação. Importante que sejam verificados a adequação da medida com o fim de tutela ambiental. Neste sentido, interroga-se a possibilidade de prever os resultados da tributação ambiental enquanto tutela efetiva do entorno natural. Por esta razão, apoia-se na sugestão de Tupiassu (2006, p. 111), no sentido de que *quanto mais severas são as regras, mais elas são burladas; o que torna necessária a manutenção de um grande aparato de fiscalização e sanção.* Deve-se perquirir atender os interesses dos envolvidos (Estado, agentes econômicos e sociedade), de forma a ter um resultado eficiente para os entes privados e a sociedade. O fim primordial do tributo ambiental não é que seja pago, mas que seja capaz de induzir a adequação da atividade com a preservação ambiental.

Com o princípio da proporcionalidade se pode avaliar se as medidas tomadas estão sendo aproveitadas sem excessos e que se autorize que se obtenha maior efetividade possível de cada direito envolvido na medida estatal proposta. O princípio da proporcionalidade é dividido conforme as seguintes análises: a adequação do meio que foi utilizado ao fim almejado, a necessidade de se utilizar do meio escolhido e se é o meio menos gravoso entre as possibilidades existentes. O princípio permite uma estimativa da otimização das possibilidades que o ordenamento jurídico autoriza implementar. O princípio também tem o caráter limitador do poder estatal, como do domínio individual de liberdade, uma vez que permite a análise de quais interesses individuais podem ser circunscritos para que possam ser atendidos os interesses coletivos.

Há que se ter muito próxima esta análise da proporcionalidade para que seja confirmada a finalidade do tributo ambiental. Há que se evitar que se tenha incremento na tributação justificada pela extrafiscalidade da tutela ambiental sem efetiva consequência positiva para o meio ambiente, ou também, por outro lado, haja redução da carga tributária

numa falsa tutela do meio ambiente, situação esta que agravaria a situação, pois dobraria as perdas da sociedade, considerando que seguiria a degradação ambiental e haveria redução de arrecadação de receita para atender as despesas públicas. Para este último caso, que se refere a redução da carga tributária, sugere-se que seja exigido que resulte na exclusão de qualquer resultado poluente ao meio ambiente ou taxação específica que possa ser comprovada sem mera especulação das emissões poluentes da atividade.

A extrafiscalidade é direcionada a fins outros que não a arrecadação de receita, ela existe para influenciar na economia e nas relações sociais. Proporciona uma liberdade de escolha ao agente. A extrafiscalidade está embasada na teoria de sanção premial que é distinta do caráter punitivo em que se enseja obstar um ato proibido em lei.

Com o caráter extrafiscal do tributo não se pretende penalizar condutas ilícitas, tampouco lícitas. Trata-se, no caso da tributação ambiental, abranger atividades que proporcionam impacto ambiental dentro da zona de tolerância, sem que o empreendedor esteja cometendo qualquer ilicitude, mas que, no entanto, ainda poderia adotar medidas de melhorias ambientais, de forma a extinguir ou mitigar o dano ambiental tolerado, mas ainda prejudicial ao meio ambiente. (DOMINGUES, 2007, p. 49 a 51)

Para corrigir as falhas postas pelas externalidades negativas ao meio ambiente, é considerável uma intervenção do poder público nas atividades dos entes privados, para que haja uma integração e se planeje uma política pública inovadora, em que proporcione ao país uma cultura de industrialização, circulação e de consumo mais desenvolvidas e preservacionistas, com modernização das técnicas e condições sociais de melhoria na qualidade de vida.

O princípio da proporcionalidade, além de permitir um controle constitucional e finalístico da norma, propicia esta análise para o Estado ao implantar medidas tributárias ambientais, a partir da escolha sobre o meio que melhor atende o interesse da coletividade. A realidade jurídica deve pressupor o alinhamento dos problemas sociais aos textos normativos vinculando a um sentido teleológico formulado pelo legislador ao elaborar a norma.

A adoção de um sistema tributário ambiental é admissível e que requer uma adequada reforma fiscal que insira critérios impositivos que resguardem a tutela do meio ambiente. Plausível a intervenção dos poderes públicos para limitar a degradação do meio ambiente implantando uma política de otimização da função ambiental, *pela utilização de*

*modo mais racional e substancial, fundamentada nos princípios contidos na Constituição, dos próprios mecanismos disponíveis para a implementação de políticas públicas, dentre os quais se sobressaem a repartição de verbas orçamentárias e os tributos.* (TUPIASSU, 2006, p. 73)

É atribuir função social ao tributo no sentido de ser um mecanismo, de caráter indutivo, de realização de políticas públicas de desenvolvimento sustentável. O tributo ambiental deve existir com a finalidade de não incrementar a arrecadação, pois o que se pretende é que o agente modifique sua conduta de forma que o meio ambiente seja prioridade, mitigando ou eliminando a sua causa de degradação, quanto mais vinculada estiver ao fim (maior) de tutela ambiental, mais adequado e legítimo é o tributo caracterizado como ambiental.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do crescimento de produção industrial para atender a demanda crescente de consumidores e o agravamento do mercado capitalista, o meio ambiente, atualmente, perde espaço nas pautas de governo. No entanto, não é esta a postura mais adequada enquanto temos o entorno natural como elemento de sobrevivência e, também, como matéria prima para diversos processos produtivos.

No Brasil, tem-se recomendado um perfil de redução de inserção do Estado na iniciativa privada, partindo de uma desconfiguração de gestão direta dos processos econômicos e isto deve ser considerado quando se pensa em propor um instrumento econômico que possa intervir nas relações econômicas. Nesta perspectiva que se reforça o outro lado, da importância da vigilância do Estado na adoção de medidas que disciplinem e compatibilizem os interesses econômicos com os constitucionalmente atribuídos a favor da sociedade, de forma a fazer valer a Carta Magna do país que ainda se encontra vigente e que traz o meio ambiente como elemento de proteção da ordem econômica.

Desde sempre a humanidade buscou no meio ambiente recursos que compreende ser imprescindíveis para atender a sua subsistência e seus encantos consumistas, sem que se tenha em mente que estes recursos naturais podem se tornar escassos ou inutilizáveis por nem sempre terem característica renovável ou o seu dano ser reparável.

Nessa perspectiva, há de se ressaltar de que um lado estão os agentes econômicos realizando atividades que estão limitadas de impactar o meio ambiente, mas que geram

degradação, e de outro está a necessidade de se instituir mecanismos de políticas ambientais que não possam ser capazes de obstarem atividades lícitas, ainda que prejudiciais ao meio ambiente. Tanto uma como outra destas conjunturas não são absolutas, é importante, no entanto que se confinem reciprocamente, aportando alternativas de melhorias.

A iniciativa privada desempenha relevante papel na sociedade, entretanto, torna-se relevante que se alinhe aos fins econômicos e sociais que ela promove, que sejam equalizados a uma atitude eficiente e sustentável, contributiva para a preservação ambiental. Uma avaliação moderna de empresa é feita a partir dos benefícios que ela proporciona e da sua função social, seja na interação com mercado de forma global, consumidores, sociedade onde está inserida e também quanto aos impactos que provoca no meio ambiente.

No presente texto, analisou-se a conexão do o direito tributário com o direito ambiental, considerando que ambos demonstram intensa influência na atividade econômica. Importa trabalhar meios aptos a viabilizar de forma mais eficiente a articulação do sistema tributário com as políticas públicas de preservação ambiental. Na tributação ambiental o que se tem é a extrafiscalidade que afeta o elemento econômico da norma tributária que incentivará ou desestimulará comportamentos no intuito de induzir um comportamento ambientalmente desejado, que minimize os efeitos negativos para a saúde pública e para o meio ambiente equilibrado.

Corroborando com o desenvolvimento sustentável, a extrafiscalidade, que trabalha na oneração ou redução de carga tributária, será uma forma de tornar as técnicas renováveis competitivas, pois não se pode olvidar que elas são muitas vezes mais caras e menos eficientes que os meios de produção poluentes.

A extrafiscalidade permite a desburocratização do Estado, enquanto regulador de condutas, reduzindo mecanismos intervencionistas, restando aos próprios agentes, dentro da sua livre escolha, sem sofrer penalizações por realizar atividade lícita, optar pelas opções tributárias qual lhe será a mais oportuna e que gerará melhor efeito econômico. Com a tributação ambiental se pode planejar a inclusão de inovações tecnológicas, trazendo uma flexibilidade na atuação do agente privado para a busca de satisfação das exigências de desenvolvimento sustentável (no seu aspecto econômico e social).

Valer-se da tributação ambiental em que se trata da extrafiscalidade, para que a preservação ambiental seja ambicionada nas políticas públicas e seja o objetivo a ser

perquirido pelos agentes econômicos, é trazer um instrumento para incitar comportamentos de setores econômicos estratégicos com a finalidade de conseguir uma extração e consumo racionais dos recursos dispostos no meio ambiente. É promover um novo paradigma de produção, com perfil ecológico, a partir da adequação, pelo sujeito ativo, das opções econômicas e tributárias que lhe sejam apresentadas.

O destaque positivo da medida imposta pela tributação ambiental está no caráter modulador do esforço pretendido pelo agente econômico. O contexto constitucional de tutela ambiental não consiste apenas em ações restritas ao governo, competindo também à iniciativa privada contribuir com o desenvolvimento da sociedade, de forma a não comprometer a saúde pública e as oportunidades de gerações futuras, atuando em favor da sustentabilidade.

## REFERÊNCIAS


AFONSO, José Roberto R. Finanças públicas verde no Brasil: uma revisão bibliográfica. **Revista Direito e Desenvolvimento.** v. 8, n. 2, dez 2017, p. 143-159.

BASSO, Ana Paula. O sistema tributário como instrumento de proteção ambiental e desenvolvimento econômico. **Direito e Desenvolvimento**. João Pessoa, ano 1, n.1, 2010.

BASSO, Ana Paula; RODRIGUES, Jackson Duarte. Caráter extrafiscal da tributação na implementação do direito ao meio ambiente saudável. **Revista Direito e Desenvolvimento.** ano 2. n. 3, jan./jun. 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília: Senado Federal, 2016.

BRASIL. Lei 6.938 de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 set. 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938compilada.htm>. Acesso em: 29/05/2019.

CABRAL, Ana Rita Nascimento; LEONETTI, Carlos Araújo. Uma ordem econômica sustentável junto ao princípio constitucional da defesa do ambiente. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTI, Denise Lucena (Org). **Tributação ambiental e energias renováveis**. Porto Alegre: Editora Fi, 2016.

CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? **Revista Direitos Fundamentais e Democracia.** v. 20. n. 20. p. 193-234. jul/dez. 2016.

MACHADO, Juliana Grando. **Gestão Ambiental: o meio ambiente sob o prisma de uma visão holística intergeracional à luz de cases empresariais.** Porto Alegre: Editora Fi, 2018.

MALDANER, Claudia Nara. **O Estado como ator no controle do consumo verde no Brasil.** In: I Mostra Científica do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade de Caxias do Sul / org. Cleide Calgaro, Agostinho Oli Koppe Pereira, Patrícia Noll, 2016. Caxias do Sul: Novos direitos, socioambientalismo e desenvolvimento na sociedade moderna hiperconsumista: Anais da I Mostra Científica do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade de Caxias do Sul. Caxias do Sul, RS: Educs, 2016. p. 197-212.

MARTINS, Regina Célia Carvalho de; ROSSIGNOLI, Marisa. Desenvolvimento econômico sustentável e as externalidades ambientais. **Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 137-154, ago./dez. 2018.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário e meio ambiente.** Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

OLIVEIRA, Juliana Gonçalves. Apontamentos sobre a realização de um estado socioambiental de direito. In: RODRIGUES, Nina Tricia Disconzi; SPAREMBERGER, Raquel Fabiana Lopes; CALGARO, Cleide (Org). **Direito Constitucional Ecológico.** Porto Alegre: Editora Fi, 2017.

SARTORI, Paola Mondardo. **A extrafiscalidade aplicada às energias renováveis: uma análise sob a ótica da gestão e proteção ambiental.** Porto Alegre: Editora Fi, 2018.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.