

## INTRODUÇÃO

O Direito Tributário, dentro de uma perspectiva filosófica e empírica, possui a função social de promover o bem-estar por meio da arrecadação tributária. O bem-estar social se efetiva na medida em que há o cumprimento dos escopos determinados na Constituição da República, entre eles, a concretização do desenvolvimento econômico, a justiça e a mitigação da desigualdade social. Um dos escopos essenciais também determinados na Constituição é a proteção ambiental na ordem econômica (Brasil, 1988).

Em outras palavras, a constituição prevê que toda ação econômica, determinada pelo Estado, deve ser regida pela promoção da sustentabilidade e respeito ao meio ambiente. O crescimento econômico impacta significativamente o meio ambiente, afinal, a terra e seus recursos são finitos. O formato de estruturação da economia e as expectativas de consumo das pessoas tornam necessário o processo de consciência ambiental, buscando a sustentabilidade.

O crescimento desenfreado econômico, fruto de uma ideia capitalista e eterno consumo, de “mais é sempre melhor”, impacta diretamente a conservação dos ambientes naturais. Por isso, é essencial desenvolver uma consciência ambiental, regida de princípios constitucionais que direcionem o avanço econômico em busca de um equilíbrio ambiental (Ribeiro, 2017). Nesta perspectiva, a ferramenta do Direito Tributário é utilizada como meio de proteção dos espaços naturais que possuem recursos finitos.

Conforme Ribeiro (2005), o efeito extrafiscal da tributação consiste, em suma, em um instrumento que o Estado possui para disciplinar o comportamento dos contribuintes, através de concessão de benefícios ou incentivos fiscais, ou através da majoração de tributos, ou até de técnicas de tributação proibitiva.

O conceito de tributação ambiental, também denominada por alguns pesquisadores como tributação verde (Torres, 2005), não se refere à criação de novos fatos geradores, novos tributos ou invenção de uma nova forma de tributar, e sim, em uma reorientação econômica de tributos já instituídos, com o intuito de direcionar determinados contribuintes, como indústrias, por exemplo, a adotarem práticas mais sustentáveis ecologicamente.

A partir desta pesquisa, demonstra-se que o Direito Ambiental possui um laço estreito com o Direito Tributário, uma vez que a prática ambiental influencia de forma direta na política fiscal, e, vice-versa. Em outras palavras, o Direito Tributário pode, e deve, ser uma efetiva ferramenta de estímulos de práticas ecologicamente sustentáveis e desestímulos à práticas degradáveis.

Por sua vez, o Direito Ambiental deve ser foco de políticas fiscais e orçamentárias destinadas à conservação dos finitos recursos que o meio ambiente dispõe. Este papel deve ser uma premissa inegociável dos governos e instituições, afinal, as práticas ambientais vão determinar, em mais ou menos tempo, o futuro do país e influenciar diretamente no comportamento dos agentes econômicos da nação.

## **A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO**

Para compreender de forma analítica a função extrafiscal dentro do sistema tributário brasileiro, é importante entender, primeiramente, que o tributo possui uma importante função social dentro da sociedade. Mais do que uma questão eminentemente técnica, o tributo constata-se como um instrumento de efetivação de justiça no âmbito fiscal (Piketty, 2018).

Em matéria econômica, a fim de garantir o bem-estar da sociedade, o Estado intervém na economia de maneira direta e indireta. Enquanto na intervenção direta o Estado atua sobre a política de gastos e investimentos, na intervenção indireta, atua-se na alteração de preços relativos (Santos, 2022).

Sob tais parâmetros, o manejo do sistema tributário em suas diversas funções, se apresenta como um desses instrumentos próprios para a realização das políticas públicas adotadas. A tributação é uma atividade estatal com forte incidência na sociedade, vez que afeta essencialmente a dinâmica desta em seu patrimônio e em suas atividades econômicas, financeiras e materiais (Piketty, 2018).

A cobrança de tributos, que integra a política macroeconômica, é intrínseca à intervenção indireta. Assim como os juros, os impostos são uma variável presente na formação de todo e qualquer cálculo econômico (Martins, 2019).

Em outras palavras, os tributos possuem influência direta em uma análise macroeconômica, pois, à medida que aumentam, elevam-se os preços de bens consumíveis. Por isso, uma análise macroeconômica é definida como a análise conjunta de políticas monetária, cambial e fiscal.

Segundo Piketty (2018, p. 56), a tributação é “uma forma positiva ou negativa de indução da realidade de uma nação, podendo ser moldada pelos entes estatais indicando ou estabelecendo comportamentos e reações visando ao atendimento das políticas públicas constitucionalmente estabelecidas”. Esse reflexo social pode ser alcançado por diversas formas e é através da análise da estrutura e do conteúdo do meio escolhido, para alcançar o resultado social, que se delimitará o modo como se dará essa atividade, isto é, através de sua matriz fiscal.

Neste aspecto, a tributação possui um papel proeminente em busca desses objetivos constitucionais, pois, é através dela que há possibilidade de financiamento de gastos públicos e de redistribuição de riquezas (Piketty, 2018). Aqui destaca-se, então, o escopo do Direito Tributário, responsável por determinar as bases de incidência, alíquotas, dos tributos dispostos na Constituição, e destaca-se, também, o Direito Financeiro, responsável por determinar a aplicação dos recursos alocados, por meio da Lei Orçamentária Brasileira.

Em suma, a tributação é essencial para efetivação do bem comum, dos objetivos constitucionais pré-estabelecidos. Os tributos elencados na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 são, em sua maioria, meios para obtenção de receita por parte dos entes estatais (Reis, 2014). O artigo 3º do Código Tributário Nacional define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966b).

Embora a tributação seja concentrada principalmente com enfoque em um caráter arrecadatório, o artigo terceiro não elenca esta função como única. Tal função arrecadatória é denominada por Sabbag (2018) como função fiscal. Há também uma importante função regulatória, denominada pelo autor como extrafiscal. Nas palavras de Amaro (2018, p. 87):

Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja prover de recursos à entidade arrecadadora ou induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória, ou fiscal, ou finalidade regulatória, ou extrafiscal. Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos, ou seja, a finalidade da lei é arrecadar, ela se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas ou regulatórias.

Portanto, na medida em que a política fiscal cumpre a função extrafiscal de regulação da economia, promove-se a função redistributiva do Estado, e, em consequência, cumpre-se os objetivos constitucionais dispostos na Carta Magna no que tange à promoção de justiça e mitigação das desigualdades sociais. Da mesma forma, a função extrafiscal pode, e deve, cumprir o objetivo constitucional de proteção ambiental.

A concretização da fiscalidade dos tributos constitui a técnica de transferência de renda do contribuinte para o Estado, enquanto a extrafiscalidade, ou a função distributiva é, conforme Sabbag (2018), um mecanismo para corrigir distorções ocasionadas pelo próprio mercado. Ainda, a extrafiscalidade se relaciona diretamente com o Direito Econômico, uma vez que as políticas tributárias compõem, também, a economia.

Em suma, a tributação em sua função extrafiscal passa a ser um mecanismo para dirigir o meio social ou econômico (Sabbag, 2018). Nas palavras de Reali (2006, p. 43):

Em termos gerais, pode-se concluir que a indução positiva verifica-se quando a extrafiscalidade instrui a desoneração de tributos, por meio de redução de alíquotas, de diminuição da base de cálculo de incidência ou de isenções tributárias. A indução negativa, por sua vez, ocorre no sentido inverso: a extrafiscalidade instrui a incidência de novas hipóteses tributárias (reconhece novos fatos imponíveis), ou onera as hipóteses existentes, com o aumento das alíquotas tributárias, dependendo dos casos, pela graduação ou progressividade das alíquotas.

Diante do exposto, demonstrando a importância da função extrafiscal dentro da tributação, conciliada com a materialização dos objetivos constitucionais, citamos o objetivo constitucional de preservação da natureza. O meio ambiente e sua preservação é considerado um direito difuso pertencente à categoria de direitos fundamentais (Alfaia, 2020).

Na Constituição brasileira, o *caput* do artigo 225 impõe a conclusão de que o direito ao meio ambiente é um dos direitos humanos fundamentais. É justamente por ser um bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida que o meio ambiente é uma figura tão representativa no ordenamento jurídico brasileiro (Brasil, 1988).

Neste sentido, por ser o Direito Tributário uma importante ferramenta para efetivação de bens comuns, e o Direito Ambiental uma essencial ferramenta para uma vida sadia e com qualidade, tendo seus recursos finitos e acabáveis, é que se une estas duas matérias em busca de uma proteção legislativa. Nessa perspectiva, o direito tributário pode, e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular as nocivas ao bem comum.

## **TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL: A EXTRAFISCALIDADE E O CENÁRIO BRASILEIRO**

As mudanças ocorridas no meio ambiente acontecem devido ao uso de novos meios tecnológicos, novas técnicas de produção econômica e acompanham a evolução do ser humano. Assim como o ser humano construiu diversas possibilidades tecnológicas, infinitas formas de maximizar o lucro e aumentar o consumo, na mesma linha, também iniciou um processo célere de degradação ambiental.

O crescimento populacional desenfreado, a intervenção humana em todo processo natural, o uso do solo e o excessivo consumo de carne, a utilização excessiva de fertilizantes, o

uso irracional da água e do solo, entre tantos outros pontos, podem ser apontados como responsáveis pelo processo de degradação que atinge diversas partes do mundo, inclusive o Brasil (Bendlin; Garcia, 2011).

Essas mudanças não geram impacto só ambiental, mas também impactos socioeconômicos, isto é, impactos que, em mais ou menos tempo, afetarão a economia e a qualidade de vida populacional. Conforme demonstra-se no Quadro 1, a etapa que enxergamos como sendo degradação do meio ambiente, posto como “degradação de solo”, é o início de uma piora das condições de vida de toda população.

**Quadro 1:** Consequências do processo de degradação por etapas

Etapa 1	Etapa 2	Etapa 3	Etapa 4	Etapa 5
Degradação do Solo	Menos terras produtivas  Menor produtividade  Maior custo de produção	Diminuição das áreas agrícolas  Diminuição dos rebanhos  Perda de competitividade  Redução da atividade agropecuária	Diminuição da renda    Diminuição do emprego	Piora das condições de vida

Fonte: Sampaio, Araújo e Sampaio (2005)

Ora, é claro que a piora na qualidade dos solos, de produção natural, a degradação contínua do meio ambiente, afetará diretamente a qualidade de vida enquanto população. Afetar a cada etapa de crescimento da humanidade, pela ingestão de uma água que não é mais pura, ou pela falta dela, pela ingestão de alimentos que não são mais naturais, e sim colocados cada vez mais à venda com maior número de fertilizantes, com um ar poluído, entre tantos outros pontos que negligenciam a saúde humana.

Por outro lado, a análise feita no Quadro 1, nos leva a compreender que a relação entre Direito Ambiental e Política Econômica é estreita, uma vez que, sem os recursos naturais para produzirmos, não há processo produtivo. Em outras palavras, dependemos desta terra, deste solo, para produzir e seguir a lógica capitalista que nos foi imposta e, sem ambientes naturais, não há processo produtivo, não há giro econômico.

A ramificação do direito tributário ambiental se ocupa do estudo intrínseco das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o “exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia, promoção ou preservação de bens ambientais” (Torres, 2005, p. 101).

Para melhor compreender os tributos ambientais, objeto de estudo principal do Direito Tributário Ambiental, Nabais (2011, p. 47) determina:

É certo que os tributos ambientais, são, em geral, definidos pelas seguintes características ou notas típicas: 1) têm função extrafiscal; 2) tributam atividade mais poluente, atendendo ao princípio do poluidor-pagador; 3) presumem a existência de produto alternativo para o qual possa ser dirigida a procura antes orientada para o produto tributado; 4) as receitas encontram-se, por via de regra, consignadas à realidade da função ambiental; 5) devem ser estabelecidas no início da cadeia produtiva (upstream). Mas em rigor, são as três primeiras notas que, efetivamente caracterizam os verdadeiros tributos ambientais enquanto tributos de natureza extrafiscal.

Este importante ramo do ordenamento jurídico brasileiro traz uma premissa essencial para a humanidade: o direito que todos têm de coexistir em um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Por isso, ao longo dos anos e do avanço de estudos e pesquisas de sustentabilidade, avançou-se também em normativas e ideias que unam as duas matérias, a fim estimular ou desestimular determinados comportamentos.

No que é complementado sobre o conceito de extrafiscalidade, aplicando-se ao Direito Ambiental, cita o autor José Marcos Domingues de Oliveira (*apud* Fonte, 2015, p. 156-157):

A extrafiscalidade se apresenta como instrumento normativo consistente em estímulos fiscais relativos a desonerações tributárias (isenção, redução da base de cálculo, crédito presumido etc.), concernentes à realização de investimentos em setores produtivos, exportações de produtos, filantropia; ou elevação de carga tributária (majoração de alíquotas para cigarros a fim de evitar seu consumo). Orienta-se para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como redistribuição da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos para serviços produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.

Ainda, como bem explanou Alfaia (2020, p. 20), a atividade estatal deve agir em duas frentes: de inibição à degradação do meio ambiente natural, e de estímulo à adoção de atividades econômico-sociais ambientalmente corretas, permitindo-se a internalização dos custos inicialmente mais gravosos na adoção dessas práticas, de modo que sejam replicadas ao conjunto da sociedade.

Ainda, no que é complementado por Fernando Magalhães Modé (2013, p. 97):

A tributação ambiental, enquanto instrumento de indução de comportamentos, propugna a aplicação do princípio primordial de proteção do meio ambiente, o princípio da prevenção. A tributação ambiental, atuando na indução das

ações dos diversos agentes econômicos, poluidores em potencial, objetiva que tais agentes econômicos alterem seu comportamento para um modo mais desejável à manutenção do equilíbrio ambiental, agindo assim, antes da ocorrência do ato danoso, afastando sua ocorrência ou minimizando seus efeitos.

Por fim, entende-se que a função extrafiscal em matéria ambiental é essencial para estimular comportamentos de agentes que atuam em correspondência à sustentabilidade ambiental, e desestimular comportamentos de agentes poluidores, seja através de aumento de alíquotas para o desestímulo, ou concessão de benefícios para o estímulo, tal como veremos no desenvolvimento deste artigo.

É neste sentido que o Brasil tende a adequar sua legislação tributária de forma a fazer cumprir este preceito constitucional, se utilizando, inclusive, da ferramenta já aqui exposta de função extrafiscal da tributação, em razão de seu poder indutor de comportamentos. Também conhecida como “tributação ambiental” ou “tributação verde”, essa função extrafiscal não consiste na criação de novos tributos, senão na orientação dos já instituídos, de forma a estimular os contribuintes a adotarem práticas sustentáveis.

Na prática, em se tratando de Imposto de Renda (IR), a Lei nº 5.106/66 estabeleceu a possibilidade de abatimento ou desconto, nas declarações de pessoa física ou jurídica de Imposto de Renda, dos recursos empregados em florestamento ou reflorestamento,

in verbis: Lei 5.106/66, Art 1º: As importâncias empregadas em florestamento e reflorestamento poderão ser abatidas ou descontadas nas declarações de rendimento das pessoas físicas e jurídicas, residentes ou domiciliados no Brasil, atendidas as condições estabelecidas na presente lei (Brasil, 1966a).

O IR foi o primeiro tributo brasileiro a ser aplicado com função ambiental. Nessa linha, as isenções, deduções e descontos que estão contempladas na legislação do imposto de renda podem funcionar como indutor de comportamentos sustentáveis, demonstrando o caráter extrafiscal deste imposto. Conforme Farias (2017), tributos indiretos como ICMS, de competência estadual, e o IPI, de competência federal, também poderão obter a função extrafiscal exposta neste artigo.

No caso de tributos indiretos, segue-se o princípio da seletividade, isto é, quanto mais essencial for o bem, menor sua alíquota, e quanto menos essencial for o bem, maior a sua alíquota. Em se tratando de assunto ambiental, processos produtivos que interfiram pouco no meio ambiente e no ecossistema poderão obter uma redução de alíquotas, enquanto processos

mais nocivos ao meio ambiente, podem ter um aumento de alíquota, com o objetivo de desestímulo da prática (Farias, 2017).

O ICMS também possui papel de destaque na proteção ambiental, principalmente quando citamos o ICMS Ecológico, ou ICMS-E, que surgiu no Estado do Paraná, desenvolvido para atender a Lei Complementar número 177/2022, como forma de recompensar os municípios que continham áreas de proteção ambiental, unidades de conservação ou mananciais de abastecimento de água, em seu território, cujas restrições ao uso do solo tornaram-se empecilhos ao desenvolvimento de atividades econômicas tradicionais (De Negri, 2022).

Em outras palavras, o ICMS-E visa efetuar repasse de ICMS para municípios que possuem em seus territórios Unidades de Conservação que sejam devidamente cadastradas e passem por análises de questionários disponíveis. O Estado de Minas Gerais, ao instituir o seu ICMS-E, desenvolveu-o de forma a utilizar com vistas à realização de políticas públicas na área de saneamento ambiental, tais como: criação de sistemas de tratamento de lixo, esgotamento sanitário e seu tratamento, controle das queimadas, uso e manejo do solo, educação ambiental e o implemento de outras políticas municipais (Farias, 2017). Atualmente, outros quatorze Estados da Federação utilizam-se de critérios ambientais para o repasse de ICMS aos municípios.

Ainda em se tratando ao ICMS-E, ou ICMS Verde, o recebimento dos recursos varia, por município, de acordo com a redução ocorrida no desmatamento e porcentagem de área ocupada por unidades de conservação, terras indígenas e terras quilombolas — entre outros critérios, como explanado anteriormente. Dessa forma, o ICMS Verde reduz os ganhos econômicos do desmatamento, incentivando a preservação ambiental (Agência Senado, 2022).

Ainda, em nível municipal, em 2010, a cidade de Guarulhos criou o IPTU-Verde, concedendo descontos no Imposto sobre Propriedade Predial Territorial Urbana (IPTU) para condomínios que, entre outras práticas, participem da coleta seletiva de lixo, tenham materiais sustentáveis em sua construção ou reusem água da chuva, a fim de incentivar a sustentabilidade ambiental. Em se tratando de taxa, outra espécie tributária, a taxa ambiental se baseia no princípio ambiental do poluidor-pagador. O objetivo da função extrafiscal desta taxa é justamente incentivar o poluidor a buscar alternativas menos poluentes, a fim de diminuir o valor final da taxa que deverá ser paga (De Negri, 2022).

Alguns estados, como Bahia, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Minas Gerais, Santa Catarina e Pernambuco, instituíram taxas de fiscalização ambiental por meio de leis estaduais. Continua sendo a mesma taxa cobrada pelo IBAMA, não sendo uma instituição nova, apenas houve uma reforma no procedimento de exigência da mesma, agora, com foco no

controle de empresas poluentes. Ademais, o Brasil possui um avançado sistema legislativo no que tange à proteção ambiental, e, neste momento de acirrado debate sobre a Reforma Tributária, é necessário rever a tributação extrafiscal, a chamada “tributação verde”, a fim de compreender onde estão os principais danos poluentes, e quais são as soluções mais eficazes para tornar o ambiente mais ecologicamente sustentável (De Negri, 2022).

## **SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO**

Em um Estado Democrático e Social de Direito, deve haver uma relação de cooperação entre Estado e contribuinte. Enquanto este garante àquele a contribuição para o pleno desenvolvimento das atividades estatais, aquele garante a este os serviços e uma vida com dignidade, sobretudo com a adoção de políticas públicas financiadas pelos tributos.

A análise da função social do tributo tem como ponto de partida a matriz fiscal. Segundo Gassen, D’Araújo e Paulino (2013), a matriz tributária é, em determinado momento histórico, o resultado de escolhas no campo da ação social, e no que tange ao fenômeno da tributação, envolvendo quando, a quem e de que forma se dará a tributação.

Isso também envolve o Direito Ambiental, na medida em que o cenário ambiental de diversos países passou por muitas mudanças significativas com o avanço da tecnologia, aumento do consumo e demanda, conseqüente crescimento de fábricas e desenvolvimento da área mercantil.

Os tributos possuem influência direta em uma análise macroeconômica, a qual conjuga políticas monetária, cambial e fiscal. Ora, se um Estado, tal qual é o brasileiro, possui o escopo de intervir na ordem econômica e social, a fim de garantir o equilíbrio e a igualdade, também deve ter meios para financiar suas políticas públicas, promovidas com o fim de alcançar o bem-estar da população.

Nesta perspectiva, o Direito Tributário também possui a função social de colaborar com o meio ambiente, tendo em vista que a política extrafiscal, isto é, de regulação econômica, tem a capacidade de incentivar ou desincentivar determinados agentes macroeconômicos. Na perspectiva ambiental, por exemplo, aumentar a alíquota de tributação de itens poluentes, desestimula a venda destes itens, de forma macroeconômica. Brevemente, torna-se importante ressaltar que a tributação e a sua capacidade extrafiscal são agentes macroeconômicos de regulação fiscal.

Um exemplo clássico citado na literatura brasileira é de indústrias de agronegócio, muito populares no país, que não conseguem mais atuar com efetividade por degradação do

meio ambiente. Essa redução de faturamento em razão de degradação ambiental influencia completamente na economia do país, que, por sua vez, em um cenário macroeconômico, compõe a Política Fiscal.

A Política Fiscal deve ser entendida como “qualquer outra espécie de política econômica, consiste na aplicação deliberada de certas medidas com o intuito de influenciar o curso dos acontecimentos econômicos, e fazê-los tomar orientação diferente daquela que, de outra forma, eles tomariam” (Iversen, 1962 *apud* Lobo, 2003, p. 2).

Em outras palavras, a política fiscal de um país é parte da economia, mais especificamente, da macroeconomia, que se destina a analisar fenômenos que interfiram na economia de uma nação. Entre estes fenômenos, citamos a política fiscal, parte imprescindível do desenvolvimento de quaisquer países.

A Política Fiscal influencia diretamente em matéria ambiental, uma vez que todos os recursos arrecadados serão alocados para destinações definidas por cada governante. Neste aspecto, encaixa-se a política ambiental do país. As escolhas que serão direcionadas ao investimento em sustentabilidade, ecologia, programas de educação ambiental, entre outros.

Como explanado no desenvolvimento deste estudo, os tributos que são instituídos com maior carga, maior alíquota, isto é, percentual de cobrança, vão desestimular alguns comportamentos macroeconômicos, como no caso de empresas extremamente poluentes que são submetidas a uma carga tributária alta, as mesmas se obrigam a reorganizar suas atividades, a fim de se tornarem mais sustentáveis e reduzirem a carga tributária, para que a operação se torne viável.

É neste aspecto que ponderamos a relevância do Direito Ambiental Tributário para o desenvolvimento econômico do país. Mais do que indicadores que demonstrem o quanto cada nação deve se desenvolver, torna-se necessário compreender de que forma pretendem se desenvolver. Em que formato, em busca da sustentabilidade, que se busca este desenvolvimento. Muitos dos casos de créditos, isenções tributárias ou de tributação adicional para produtos específicos estão relacionados a questões ambientais, em busca de uma sociedade que se desenvolva economicamente em prol da sustentabilidade ambiental.

Segundo os relatórios mais recentes da OCDE, tributos ambientais compreendem uma ampla gama de tributos, os que recaem sobre combustíveis fósseis, motores, taxas de registro de veículos, taxas sobre poluição da água e sobre resíduos sólidos, entre outros. As receitas governamentais derivadas desses impostos são relativamente pequenas, perto de 2% do PIB, em média. Veículos movidos a combustíveis fósseis são o segundo tipo de produtos mais

tributados – em geral, de acordo com o tamanho dos veículos e seus níveis de emissões (OCDE, 2015).

Diversos países desenvolvidos que possuem uma agenda fortificada de compromisso com a sustentabilidade ambiental, por exemplo, tributam as emissões de óxidos de nitrogênio, subprodutos da queima de combustíveis fósseis. Quase 30 países da OCDE adotam tributos específicos sobre resíduos sólidos, enquanto outros 15 tributam as baterias. Os compostos orgânicos voláteis (VOC) – solventes que evaporam rapidamente, muito utilizados em indústrias como as de tinta, metalurgia e automotiva – são fortemente tributados em mais de uma dezena de países do grupo. Pesticidas e fertilizantes são também objeto de tributação especial por razões ambientais em diversos países (De Negri, 2022).

No Brasil, com a primeira etapa da reforma tributária aprovada, discute-se muito a “tributação verde”, que leve em conta as externalidades de produtos danosos ao meio ambiente e que elimine qualquer tipo de subsídio tributário para combustíveis fósseis. Os tributos ambientais ainda são pouco utilizados no país, sendo que alguns produtos com elevado impacto ambiental, tais como fertilizantes e pesticidas, ainda contam com incentivos fiscais (De Negri, 2022).

Conforme De Negri (2022), o tributo vigente no Brasil que se aproxima essencialmente da concepção de tributação ambiental é a CIDE-combustível, o que nos leva a concluir que o Brasil necessita, de forma urgente, de uma agenda de políticas fiscais e orçamentárias destinada à sustentabilidade ambiental e ao combate à degradação do meio ambiente. Teoria econômica e evidências empíricas deveriam ser consideradas em qualquer proposta de reforma tributária e mesmo em mudanças tributárias circunstanciais ou temporárias.

Nos últimos anos, por um cenário econômico fragilizado, o Brasil, com o objetivo de aquecer a economia e conter a inflação, reduziu as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para automóveis e zerou as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide-Combustíveis) incidente sobre as operações realizadas com combustíveis (Agência Senado, 2020).

O resultado disso foi que houve um aumento no consumo de combustíveis fósseis, prejudicando a qualidade do ar e a mobilidade urbana nas cidades brasileiras. Também prejudicou um setor importante para a economia verde, o do etanol, que passou a ter custo pouco competitivo para o consumidor final, comparado à gasolina.

A reforma tributária brasileira, que está sendo debatida, pautada principalmente na simplificação, deve observar e seguir os objetivos constitucionais, sendo estes o estímulo de

comportamentos sustentáveis, e a redução da desigualdade social. Em outras palavras, espera-se que o sistema tributário brasileiro incorpore de forma definitiva a tributação verde, já efetivada em outras nações, principalmente no continente europeu.

Por fim, o cenário brasileiro, embora tenha uma base constitucional e principiológica forte e determinante, é precário em leis que incentivem o estímulo sustentável da economia, tanto na perspectiva tributária, quanto financeira, isto é, na alocação dos recursos arrecadados para efetivação de políticas públicas ambientais. Por outro lado, o Brasil possui um grande escopo de trabalho e possibilidade, os quais uma vez efetivados tornarão o país mais sustentável e menos desigual.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Conforme exposto no desenvolvimento deste estudo, o Brasil é tido, para muitos pesquisadores do tema, como um país que possui uma avançada legislação de proteção ao meio ambiente, em relação a outros países também em desenvolvimento. No entanto, na contramão de uma construção de um futuro sustentável, o Brasil não possui um desenvolvimento contínuo do Direito Tributário Ambiental.

Para que a sustentabilidade ambiental seja um pilar fortalecido dentro da sociedade brasileira, é necessário criar uma consciência ecológica nas pessoas, historicamente habituadas a adotar comportamentos nocivos ao meio ambiente, na busca incessante pelo conforto e bem estar, físico e financeiro. Nesse sentido, ainda, é necessário criar uma consciência ecológica inclusive em Políticas Públicas.

Em outras palavras, pretende-se alcançar maior sustentabilidade ambiental por meio da conscientização e da educação ambiental, e também de políticas econômicas que estimulem boas práticas. Dentre essas políticas, citamos a Política Fiscal: tributação e aplicação dos recursos arrecadados em políticas públicas voltadas à promoção da sustentabilidade ambiental.

Neste sentido, o presente trabalho procurou demonstrar que a tributação pode funcionar como um instrumento essencial na alavancagem do processo de proteção e recuperação ambiental, através do seu aspecto extrafiscal, que se revela um excelente mecanismo de transformação social.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. Senado Federal. **Reforma tributária deve ser ampla, justa e progressiva, avaliam debatedores.** 29 set. 2020. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/09/24/reforma-tributaria-deve-ser-ampla-justa-e-progressiva-avaliam-debatedores>. Acesso em: 01 jun. 2024.

AGÊNCIA SENADO. Senado Federal. **Senado autoriza redução no IPTU como incentivo à preservação ambiental.** 13 dez. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/12/13/senado-aprova-pec-do-iptu-verde-em-votacao-unanime>. Acesso em: 01 jun. 2024.

ALFAIA, Fábio Lopes. A extrafiscalidade como instrumento de proteção ao meio ambiente. **Revista de Estudos Jurídicos do Superior Tribunal de Justiça**, v. , n. 1, p. 183-209, 2020. Disponível em: <https://rejuri.stj.jus.br/index.php/revistacientifica/article/view/31>. Acesso em: 10 jun. 2024.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BENDLIN, Samara Loss; GARCIA, Denise Schmitt Siqueira. Dimensão social do princípio da sustentabilidade frente ao artigo 6º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Revista Eletrônica Direito e Política**, v. 6, n. 2, p. 419–441, 2011. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/rdp/article/view/6059>. Acesso em: 24 abr. 2024.

BRASIL. Casa Civil. **Lei nº 5.106, de 2 de setembro de 1966.** Dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais. 1966a. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/CCiVil\\_03/LEIS/1950-1969/L5106.htm](https://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/LEIS/1950-1969/L5106.htm). Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. Casa Civil. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966b. Disponível em: [https://planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 01 jun. 2024.

BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)&gt;&gt;. Acesso em: 15 maio 2024.

DE NEGRI, Fernanda. **Política tributária e incentivo a tecnologias sustentáveis: o Brasil na contramão?** 05 abr. 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cts/en/topics/309-politica-tributaria-e-incentivo-a-tecnologias-sustentaveis-o-brasil-na-contramao>. Acesso em: 15 maio 2024.

FARIAS, Luiz Roberto Barros. **A tributação seletiva no IPI e no ICMS: indeterminação e controle do conceito de essencialidade.** Orientador: Manoel Cavalcante. 2017. 183 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito de Alagoas, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2017. Disponível em: <https://www.repositorio.ufal.br/bitstream/riufal/1967/1/A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20seletiva%20no%20IPI%20e%20no%20ICMS%20->

[%20indetermina%C3%A7%C3%A3o%20e%20controle%20do%20conceito%20de%20essencialidade.pdf](#). Acesso em: 15 maio 2024.

FONTE, Felipe de Melo. **Políticas Públicas e Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, v. 34, n. 66, p. 213–234, 2013. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v34n66p213>. Acesso em: 1 jun. 2024.

LOBO, Rogério Leite. Os atos de tributação interventivos no domínio econômico: proposta de classificação e considerações sobre o seu regime jurídico. **Revista de Direito Administrativo**, n. 232, p. 29-52, abr./jun. 2003. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/45683/45069>. Acesso em: 29 set. 2023.

MARTINS, Bruce Bastos. **Sistema Tributário Brasileiro**: mecanismo perfeito para gerar desigualdade social. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sistema-tributario-brasileiro-mecanismo-perfeito-para-gerar-desigualdade-social-12082019>. Acesso em: 15 ago. 2023.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: A função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2013.

NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado fiscal. *In*: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (coords.). **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011.

OCDE - ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Desigualdade e pobreza**. Brazil Policy Brief, nov. 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/policy-briefs/brasil-melhorando-as-politicas-parareduzir-a-desigualdade-e-pobreza.pdf>. Acesso em: 10 maio 2024.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2018.

REALI, Darcí. **Os municípios e a tributação ambiental**. Caxias do Sul: EducS, 2006.

REIS, Thaís Barreto. **Extrafiscalidade**: Os tributos extrafiscais como mecanismo de intervenção na economia. Orientadores: Neli Fetzner, Nelson Tavares e Rafael Iório. 2014. 15 f. TCC (Pós-Graduação em Direito Tributário), Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1\\_2014/pdf/ThaisBarretoReis.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistas/curso-de-especializacao-em-direito-tributario/edicoes/1_2014/pdf/ThaisBarretoReis.pdf). Acesso em: 15 abr. 2024.

RIBEIRO, Maria de Fátima. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. *In*: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

RIBEIRO, Maria de Fatima. Tributação ambiental no desenvolvimento econômico: Considerações sobre a função social do tributo. **Âmbito Jurídico**, v. XII, n. 69, out. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SAMPAIO, E. V. de S. B.; ARAÚJO, M. S. B.; SAMPAIO, Y. S. B. Impactos ambientais da agricultura no processo de desertificação no Nordeste do Brasil. **Revista de Geografia**, v. 22, n. 1, p. 93-113, 2005.

SANTOS, Rafael Padilha A. A evolução do estado liberal ao estado neoliberal, globalização e a necessidade de alcance do desenvolvimento humano. **Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da Unipar**, v. 1, p. 82-103, 2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.