

VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: João Marcelo de Lima Assafim; Liane Francisca Hüning Pazinato; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-164-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

APRESENTAÇÃO

Com alegria que chegamos ao VIII Encontro Virtual do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito com o tema Direito, Governança e Políticas de Inclusão reunindo os trabalhos científicos desenvolvidas por docentes e discentes e egressos da pós-graduação brasileira, inclusive, na intersecção necessária com os jovens pesquisadores graduação.

No grupo de trabalho “Direito Tributário e Financeiro I ” as pesquisas se situam nas fronteiras do Sistema Tributário Nacional e a Reforma Tributaria e divididas em grupos que debatem Teorias, Tributos em espécie, Litígios Tributários.

Os autores Erick Marques Vieira e Fabiano Ferreira Lopes, no trabalho “Do arado ao Fisco: os efeitos da Reforma Tributária sobre o produtor rural brasileiro”, apontam os desafios que os produtores rurais encontrarão para sua adaptação com as novas exigências instituídas pela reforma tributária.

No texto “o Impacto da Tributação da economia digital no Brasil e no Federalismo Fiscal: Do ICMS/ISS ao IBS/CBS, os autores - Alberto Mário de Souza Carvalho e Raymundo Juliano Feitosa e João Hélio de Farias Moraes Coutinho discutem como a revolução tecnológica e a internet impulsionaram a mudança do modelo de negócios, centrado não mais na exteriorização de riqueza através da aquisição de bens físicos, mas, por meio de bens virtuais ou da fruição de uma utilidade ou na experiência decorrente desse novo bem.

regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, como resposta à regressividade do sistema tributário brasileiro.

Na pesquisa sobre a Cobrança do ITR sobre imóveis localizados em áreas urbanas, seu caráter extrafiscal e seus efeitos financeiros nos municípios e nos contribuintes, os autores Liane Francisca Hüning Pazinato e Vinicius Ruas Duarte buscam analisar os fundamentos jurídicos e as implicações práticas da cobrança do ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) nas áreas urbanas, tradicionalmente sujeitas ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), bem como as questões de competência tributária demonstrando o seu caráter extrafiscal ambiental e os efeitos financeiros nos Municípios e contribuintes.

Os autores Guilherme Zocollaro Nogueira, Rubens Alexandre Elias Calixto e Andre Luis De Andrade Melo, no texto “Entre o princípio da capacidade contributiva e a realidade da regressividade: inclusão social pela reforma tributária?” buscam discutir os impactos da reforma em relação ante à regressividade.

Na pesquisa “A (necessária) correspondência entre hipótese de incidência e base de cálculo das taxas: análise da repartição da receita arrecadada pelo Detran/PR”, o autor José Raul Cubas Júnior demonstrar a necessária correspondência entre a materialidade da hipótese de incidência tributária das taxas e as suas respectivas bases de cálculo.

Os autores Marina Furlan e Diógenes Vicente Hassan Ribeiro na pesquisa “Da comunicação ecológica e a extrafiscalidade tributária: análise da regulamentação da reforma tributária, a partir da lei complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025”, buscam analisar como a comunicação pode ser utilizada como uma forma de interação entre os sistemas da Economia e do Direito, na visão de Niklas Luhmann, visando a proteção do meio ambiente.

O texto “Ensaio sobre a constitucionalidade da arbitragem tributária no Brasil” dos autores

jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para fins de incidência do IBS e CBS.

O trabalho a “Inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA): políticas fiscais e de atendimento no Estado do Pará”, dos autores Hamanda de Nazaré Freitas Matos, Eliana Maria De Souza Franco Teixeira e Rosiane De Cássia Risuenho Silva Lima, visa analisar os desafios e avanços na inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA), com ênfase na Política Estadual de Proteção dos Direitos da Pessoa com Transtorno do Espectro Autista (PEPTEA), instituída no Estado do Pará pela Lei nº 9.061/2020.

Os autores Silvio Hiroshi Nakao, Vinicius de Paula Pimenta Salgado e Pedro Pilotto Arrais apresentam texto “A interface entre o direito e a contabilidade: a tributação incidente sobre a transferência de ativos em holding familiar” que analisa a controvérsia acerca da tributação incidente sobre a transferência de ativos no âmbito das holdings familiares, notadamente a questão da distinção entre avaliação a valor justo e a custo das cotas sociais para fins de mensuração da base de cálculo do imposto de renda (IR) e do imposto sobre doações e heranças (ITCMD) no momento da respectiva transferência.

A pesquisa “Justiça tributária no Brasil: reflexões a partir da teoria de John Rawls” de Patricia de Lima Villadouro, Aline Ouriques Freire Fernandes e Renato Zanolla Montefusco analisa a aplicabilidade da Teoria da Justiça de John Rawls ao Sistema Tributário Brasileiro, buscando promover uma reflexão crítica sobre a justiça social no campo fiscal.

O autor Renê Weiber Dos Santos investiga, no artigo intitulado “Tributação na era digital: blockchain como caminho para um sistema fiscal moderno”, o uso da tecnologia blockchain como ferramenta inovadora na arrecadação de tributos, propondo-a como solução para desafios estruturais do sistema tributário tradicional, como a evasão fiscal, a burocracia e a falta de transparência.

Os autores Silas Marcos de Santana Lopes e Paulo Roberto Lyrio Pimenta, no artigo “A base de cálculo do ICMS no fornecimento de alimentos intermediado por plataformas digitais e o art. 274 da LC 214/2025”, buscam demonstrar que a evolução das dinâmicas econômicas e tecnológicas tem tensionado a estrutura conceitual do Direito Tributário Brasileiro, especialmente no que se refere à delimitação da base de cálculo do ICMS em operações mediadas por plataformas digitais.

O texto “Regra-matriz de Incidência Tributária - ITCMD: considerações sobre a lei paulista n.º 10.705/2000”, dos autores Solange Teresinha Carvalho Pissolato, Rogerio Mollica e Patrícia Lichs Cunha Silva de Almeida, apresenta breves considerações sobre o ITCMD, a regra-matriz de incidência tributária, sua relevância em decorrência das alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e a imposição da progressividade de alíquotas.

Nos brindam os autores com novas fronteiras de pesquisas em Direito Tributário e Financeiro, que coadunam com a dinâmica que a disciplina demanda para atender as transformações do mundo contemporâneo, as relações entre o Estado e a sociedade, bem como, as reformas legislativas e mutações do Direito.

Inverno de 2025.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICAP)

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato (FURG)

Prof Dr. João Marcelo de Lima Assafim (UFRJ)

**DA COMUNICAÇÃO ECOLÓGICA E A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA:
ANÁLISE DA REGULAMENTAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA, A PARTIR DA
LEI COMPLEMENTAR Nº 214, DE 16 DE JANEIRO DE 2025**

**ECOLOGICAL COMMUNICATION AND EXTRA-FISCALITY OF TAXATION:
ANALYSIS OF THE REGULATION OF TAX REFORM, BASED ON
COMPLEMENTARY LAW Nº 214, OF JANUARY 16, 2025**

Marina Furlan ¹
Diógenes Vicente Hassan Ribeiro

Resumo

O presente artigo pretende analisar como a comunicação pode ser utilizada como uma forma de interação entre os sistemas da Economia e do Direito, na visão de Niklas Luhmann, visando a proteção do meio ambiente. No caso do Brasil, temos que compatibilizar as previsões de proteção à ordem econômica, prevista no art. 170 da Constituição Federal, com o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, previsto no art. 225 do mesmo diploma legal. Dessa forma, pretende-se analisar a aplicação da Extrafiscalidade Tributária, especialmente com a regulamentação do texto constitucional da Emenda Constitucional nº 132/2023, a partir da Lei Complementar nº 214/2025, para verificar se efetivamente ocorreu uma comunicação entre o sistema legislativo e o sistema ambiental, considerando a diretriz constitucional de aplicação de tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (art. 170, inciso VI), além de verificar se ao instituir o chamado Imposto Seletivo, previsto no art. 153, inciso VIII da CF /88, o legislador levou em consideração os impactos ambientais de determinados produtos.

Palavras-chave: Sistemas sociais, Economia, Direito, Comunicação ecológica, Extrafiscalidade tributária

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to analyze how communication can be used as a form of interaction between the Economic and Legal systems, in Niklas Luhmann's view, aiming at

products and services and their processes of elaboration and provision (art. 170, item VI), in addition to verifying whether by establishing the so-called Selective Tax, provided for in art. 153, section VIII of the CF/88, the legislator took into account the environmental impacts of certain products.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Social systems, Economy, Law, Ecological communication, Tax extra-fiscality

1 Introdução

A Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann, define que os mesmos são independentes entre si, ou melhor dizendo, são estruturas “funcionalmente diferenciadas”. Contudo, isso não afasta a possibilidade de que cada sistema observe, descreva ou busque a comunicação com outro sistema. A comunicação é a única forma de prover o chamado “acomplamento estrutural entre os sistemas”.

Dessa forma, ao lançar seu livro “Comunicação Ecológica”, Niklas Luhmann define que a comunicação é o elemento diferenciador da humanidade, como forma de solucionar a complexidade do meio ambiente.

Considerando isso, e tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 já traz no seu texto a proteção à ordem econômica, no seu art. 170, bem como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, no seu art. 225, surge a necessidade de os sistemas sociais implementarem a comunicação entre eles, especialmente a partir da Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Assim, surge a questão de como a Comunicação Ecológica poderá compatibilizar o sistema econômico e o sistema do direito, para implementar a proteção ambiental, especialmente a partir da regulamentação do texto da Emenda Constitucional nº 132/2023 pela Lei Complementar nº 214/2025?

Para tanto, será necessário, inicialmente falar sobre a Teoria dos Sistemas, e posteriormente da Comunicação Ecológica, para depois buscar uma forma de comunicação entre a Economia e o Direito. Por fim, será necessário analisar se a Extrafiscalidade Tributária é apta a gerar uma comunicação entre os sistemas, como forma de proteção ao meio ambiente, especialmente a partir da edição da Lei Complementar nº 214/2025.

O método utilizado será o dedutivo, com a utilização da legislação e doutrina específica sobre o tema, e aplicando uma visão empírica sobre o fenômeno da extrafiscalidade tributária, aplicado ao fenômeno da comunicação ecológica, a partir da regulamentação da Reforma Tributária, o que ocorreu agora em janeiro de 2025.

2 Teoria dos Sistemas Autopoiéticos e a Improbabilidade da Comunicação Sistêmica

Niklas Luhmann ao tratar sobre os sistemas sociais, entende que os mesmos são independentes entre si, funcionando em condições de fechamento operativo. sendo que apesar

de ser improvável a comunicação entre os sistemas sociais, há essa possibilidade de interação, especialmente quando determinados mecanismos adaptativos são inseridos nesses contextos:

“[...] a teoria dos sistemas autopoieticos exige que se indique exatamente a operação realizada pela *autopoiesis* dos sistemas, delimitando, assim, o sistema em relação ao restante. No caso dos sistemas sociais, isso acontece pela comunicação. Exclui-se, com isso, toda determinação psicológica da unidade dos elementos dos sistemas sociais. Tais sistemas não constam de sistema psíquicos e, muito menos, de seres humanos de carne e osso” (Rocha, Weyermuller, 2014):

Dessa forma, internamente, os sistemas são autopoieticos, mas dependem da existência dos demais, sendo necessário que haja uma forma de superar essa “improbabilidade da comunicação intersistêmica”. Conforme Arnaud, “a realidade como se conhece certamente não existiria se não tivesse desenvolvido mecanismos tão sofisticados de comunicação e interação, que hoje são reforçados pela realidade globalizada [...]” (1999, p. 11-12).

No caso da questão ambiental, tem-se dois sistemas a analisar. O Direito, que atua conforme o código direito/não direito e o da Economia, que se fundamenta no código lucro/não lucro. Nesse caso, é necessário criar uma interação entre os dois sistemas, para colocar em prática a proteção ambiental, sendo que cada um deles precisa compatibilizar sua autopoiese interna, para superar essas dificuldades:

A função do Direito, então, passa a ser de estabilizar contrafactivamente as expectativas normativas. Ainda, a diferenciação do sistema econômico ocorre na tentativa de solucionar o problema da distribuição em condições de escassez de bens/serviços e de dinheiro. Para tanto, desenvolve a função social de vincular uma provisão futura estável com a distribuição atual (Nunes, 2024).

Assim, Luhmann defende que o problema de compatibilizar os sistemas, para proteção do meio ambiente, necessita de uma comunicação específica, qual seja, a utilização dos meios de comunicação simbolicamente generalizados, como forma de superar as dificuldades cada vez maiores frente às expectativas da sociedade.

Para analisar de que forma é possível realizar essa comunicação, especialmente no caso da Constituição Federal de 1988 que inseriu em suas disposições a proteção à ordem econômica, bem como o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, busca-se um mecanismo que possa realizar essa intermediação. No presente caso, irá se analisar se a Extrafiscalidade Tributária pode ser um mecanismo útil nesse processo, a partir da Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua regulamentação através da Lei Complementar nº 214/2025.

3 Comunicação Ecológica por Niklas Luhmann

O livro “Comunicação Ecológica. A sociedade moderna pode se adaptar a riscos ambientais?” foi um dos assuntos desenvolvidos por Luhmann na fase final de seus escritos. Ele defende que a comunicação ecológica surge para superar as dificuldades ou improbabilidades na comunicação entre os sistemas sociais o que inclusive fica demonstrado na pergunta que faz parte do título¹.

Na comunicação ecológica, Luhmann se atém em como a sociedade se torna mais consciente sobre os problemas ambientais que a afetam e, assim, determinam uma necessária postura de reconhecimento dos riscos, os quais existem como tais quando ocorre uma comunicação sobre os problemas.

Luhmann reconhece a mudança na sociedade contemporânea, destacando o consumo de recursos escassos, redução das espécies biológicas, poluição de uma forma geral e desenvolvimento de vírus sem controle, sendo a comunicação elemento diferenciador da humanidade, assim como essencial para a existência da sociedade.

A complexidade trata-se de um tema recorrente na obra de Luhmann, que pode ser relacionada com a evolução. Basicamente, a complexidade de um sistema é sempre menor que a complexidade do meio ambiente. A teoria da evolução, por não explicar de uma forma completa a questão, conclui que "o sistema não é forçado a se adaptar ao meio ambiente, nem forçado a reproduzir-se por meio da melhor adaptação". Outra realidade destacada por Luhmann é a da indeterminação dos riscos ecológicos.

Portanto, a comunicação ecológica baseia-se em uma "seleção de critérios capazes de comunicar sobre a exposição a esses riscos ecológicos indeterminados", assim como na aplicação da ecologia às relações humanas, onde são necessários também, elementos econômicos que respeitem o ambiente.

Assim, para a evolução da sociedade, a comunicação possui grande importância. Por exemplo, "a diferenciação da espécie humana das demais espécies se deu em virtude da sua capacidade de criar formas de superar as dificuldades adaptativas e de estabelecer relações por meio da comunicação".

Sobre a ecologia, Luhmann ressalta que, *"atualmente não se compreende mais sob ecologia o significado literal da palavra"*, o que faz todo o sentido. Dessa forma, também é válido ressaltar que em sua obra, não busca uma solução para os problemas ambientais, mas

¹ As referências que serão usadas nessa parte do artigo foram embasadas no artigo dos autores Rocha e Weyermuller, 2014.

sim, propõe uma observação da realidade de forma mais adequada, mesmo que os riscos futuros não poderão ser completamente superados.

A noção de ressonância é fundamental para a Teoria dos Sistemas, e para a observação dos problemas ecológicos produzidos pela sociedade. Assim, é possível formular a questão das bases ecológicas e dos riscos por meio da observação das condições nas quais as mudanças no meio ambiente social encontram a devida ressonância na sociedade.

É preciso avançar na comunicação ecológica para compreender a realidade e induzir um processo autopoietico cujos elementos econômicos possam operar de forma a proteger os recursos que, por sua vez, retroalimentam os próprios elementos econômicos.

Em sendo a operação da Economia condicionada, ou melhor, determinada por sua capacidade de realizar pagamentos, pelo lucro, tem-se que a única forma viável de construir soluções ambientalmente relevantes, é privilegiando mecanismos que se utilizem tanto da racionalidade do Direito quanto da racionalidade da Economia.

4 Da proteção à Ordem Econômica e o Direito ao Meio Ambiente ecologicamente equilibrado, na Constituição Federal de 1988

Um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é o de *garantir o desenvolvimento nacional* (art. 3º, II). O Ministro Eros Roberto Grau, ao comentar referido dispositivo, manifestou-se como segue:

A ideia de desenvolvimento supõe dinâmicas mutações e importa em que se esteja a realizar, na sociedade por ela abrangida, um processo de mobilidade social contínuo e intermitente. O processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual comunitário (Grau, 2005, p. 216).

Além da definição supra, cabe aqui colacionar as palavras de Fábio Konder Comparato, sobre como os países subdesenvolvidos (e aqui inclui-se o Brasil) devem agir para superar suas dificuldades:

Nessas condições, é óbvio que a exigência preliminar de superação dos problemas políticos passa pelo estabelecimento de um processo de desenvolvimento que implica a conjugação do crescimento econômico auto-sustentado com a progressiva eliminação das desigualdades sociais. Um processo dessa natureza não é natural, mas voluntário e programado. Ele somente se desencadeia com a instauração de uma política nacional a longo prazo, abrangendo todos os setores da vida social (Comparato *apud* Grau, 2005, p. 217).

Nas linhas de Amartya Sen, existem duas atitudes a serem levadas em consideração a respeito do processo de desenvolvimento: a) a primeira, considera o desenvolvimento um processo “feroz”; e b) uma perspectiva alternativa, que vê o desenvolvimento como um processo amigável. E para colocar em prática o desenvolvimento “amigável”, o autor defende que isso irá se concretizar através da ideia de liberdade (2000, p. 51), por duas razões:

- 1) A ‘razão avaliatória’: a avaliação do progresso tem de ser feita verificando-se primordialmente se houve aumento das liberdades das pessoas;
- 2) A ‘razão da eficácia’: a realização do desenvolvimento depende inteiramente da livre condição de agente das pessoas.

Dentre as liberdades citadas, a que interessa discutir no presente trabalho são as chamadas “liberdades de facilidades econômicas”, que podem ser definidas como “as oportunidades que os indivíduos têm para utilizar recursos econômicos com propósitos de consumo, produção ou troca”. Assim, “à medida que o processo de desenvolvimento econômico aumenta a renda e a riqueza de um país, estas se refletem no correspondente aumento de intitamentos econômicos da população” (Sen, 2000, p. 55).

Nessa linha, a interligação das liberdades de facilidades econômicas com as demais liberdades citadas, e vice-versa, possibilita efeitos muito maiores do que os esperados:

O crescimento econômico pode ajudar não só elevando rendas privadas, mas também possibilitando ao Estado financiar a seguridade social e a intervenção governamental ativa. Portanto, a contribuição do crescimento econômico tem de ser julgada não apenas pelo aumento de rendas privadas, mas também pela expansão de serviços sociais (...) que o crescimento econômico pode possibilitar (Sen, 2000, p. 57).

Assim, ao analisar o princípio da liberdade econômica, no texto Constitucional, art. 170, esse define que ela será fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, assegurando a todos uma existência digna, observado o princípio da “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;”.

A própria Constituição Federal pretende que haja compatibilização entre a liberdade econômica e a defesa do meio-ambiente, o que foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003:

Nada mais coerente do que esta modificação impressa pela Emenda Constitucional referida, em face da prioridade que a ordem econômica dá ao asseguramento a todos de existência digna, o que não existe sem um meio ambiente ecologicamente equilibrado, possibilitando a saia qualidade de vida de todos (Leal, 2014).

Tanto que a Constituição Federal, em seu art. 255, *caput*, declarou que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. Decorre daí a tese de que a política ambiental não prescinde apenas da atuação do ente público, mas de ações solidariamente responsáveis que envolvam tanto o Estado quanto à coletividade.

O bem ambiental, em resumo, por estar estruturado na vida em todas as suas formas, não guarda no âmbito constitucional qualquer compatibilidade com institutos outros que não estejam adstritos ao direito de usar aludido bem. Nas palavras de Andreas Krell:

Os direitos fundamentais sociais não são direitos contra o Estado, mas através do Estado, exigindo do Poder Público certas prestações materiais. O Estado, através de leis, atos administrativos e da criação real de instalações de serviços públicos, deve definir, executar e implementar, conforme as circunstâncias, as chamadas políticas sociais (de educação, saúde, assistência, previdência, trabalho, habitação) que facultem o gozo efetivo dos direitos constitucionalmente protegidos (2000, p. 27).

Na lição de Robert Alexy o meio ambiente é um direito fundamental como um todo, ao passo que representa um leque paradigmático das situações suscetíveis de normatização que tutelam direitos fundamentais. Por conseguinte, o direito ao meio ambiente pode referir-se ao direito do Estado: (a) de se omitir de intervir no meio ambiente (direito de defesa); (b) de proteger o cidadão contra terceiros que causem danos ao meio ambiente (direito de proteção); (c) de permitir a participação dos cidadãos nos processos relativos à tomada de decisões que envolvam o meio ambiente (direito ao procedimento); e, por fim, (d) de realizar medidas fáticas que visem a melhorar as condições ecológicas (direito de prestações de fato) (Alexy, 2009, p. 429).

Da concepção de Jorge dos Reis, a Constituição de 1988 se torna “esverdeada” ao adotar uma concepção holística e autônoma do meio ambiente, distanciando-se totalmente dos modelos anteriores. Quando o art. 225 propõe que o meio ambiente ecologicamente equilibrado não é apenas um bem, mas também um valor essencial à qualidade de vida, propõe, na verdade, que essa proteção subjetiva não pode ser atingida se, primeiro, não forem proporcionadas as condições materiais, fáticas e normativas indispensáveis para o acesso a esses níveis adequados e suficientes de vida, o que compreende a exigência de prestações públicas ou infraestruturas, fáticas ou normativas, reunidas analiticamente em torno de atuações normativas, organizações infra estruturais, estruturação de procedimentos e do desenvolvimento de pressupostos econômicos e sociais que se encontram reunidos em torno das duas funções dos direitos

fundamentais, defensiva e prestacional, e também em sua forma objetiva de proteção, definida através de deveres (Novais, 2003, p. 89).

Pode se interpretar, dessa forma, que a ideia fundamental deste princípio é o reconhecimento da necessidade de implementação de ferramentas que visem a menor degradação possível do ecossistema, desde que não tragam prejuízo ao desenvolvimento econômico. Para tanto, é necessário buscar mecanismos que implementem essa proteção ambiental, motivo pelo qual será analisado se isso será possível através da Extrafiscalidade Tributária, como forma de “comunicação ecológica” entre os sistemas.

5 Extrafiscalidade Tributária

Os arts. 145 a 162 da Constituição Federal, que definem o Sistema Tributário Nacional, não deixam dúvidas que a República Federativa do Brasil é um “Estado Tributário”. “Nisso reside a finalidade de todo tributo: obtenção de receitas para cobrir as despesas gerais do Estado” (Tipke, Yamashita, 2002, p. 61).

Em meados do século XVIII, com a intensificação e o aprofundamento do estudo dos fenômenos econômicos e financeiros, vão se abrindo novos horizontes e funções para os tributos. É assim que Antônio Roberto Sampaio Dória explica que:

o Estado arrecada tributos não apenas para obter receitas (finalidade fiscal), mas também para perseguir objetivos outros (finalidades extrafiscais) como a repressão à poluição, o equilíbrio da balança comercial, a redistribuição de renda, a diminuição de desigualdades regionais, entre outros (*apud* Tipke, Yamashita, 2002, p. 62).

Várias teorias tentaram definir a distinção entre tributo fiscal e extrafiscal, como a “teoria da exceção à regra” ou a “teoria do imposto ideal”. Contudo, somente em 1977, Klaus Vogel dá início a esse desafio, trabalho que foi comentado por Klaus Tipke:

O mérito de Vogel neste tema foi reconhecer que a distinção entre normas de finalidade fiscal e normas de finalidade extrafiscal é um ‘processo hermenêutico teleológico’, baseado no qual ele desenvolveu sua ‘estratificação objetiva segundo a função.’

(...)

Vogel percebeu que, além dessa função arrecadatória, as normas tributárias teriam também (1) a função de repartição da necessidade financeira segundo critérios de justiça distributiva (função distributiva) ou (2) a função de perseguir determinadas finalidades político-econômicas (função dirigista) (*apud* Yamashita, 2002, p. 63).

Dessa forma, na visão de Vogel, pode-se concluir que ao contrário das normas de finalidade fiscal, que pretendem colocar em prática o conceito de justiça distributiva

(Aristóteles), as normas de finalidade extrafiscal seriam aquelas que utilizam outros critérios para a sua conformação, que não sejam os da finalidade fiscal.

Já o doutrinador português José Casalta Nabais, define a extrafiscalidade da seguinte forma:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas (2004, p. 629).

No seu estudo sobre o assunto, faz a seguinte distinção entre as formas que a extrafiscalidade pode assumir, cada uma delas traduzindo uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal: a) a dos impostos extrafiscais orientados para a dissuasão de determinados comportamentos; b) a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos (Nabais, 2004, p. 630).

Convergindo a Teoria dos Sistemas com a Comunicação Ecológica, já estudadas no presente artigo, entende-se que a forma de comunicação entre o Direito e a Economia, para fins de proteção ao meio ambiente, poderia ser concretizada através da chamada Extrafiscalidade Tributária, como será abaixo analisado.

A Constituição Federal, em seu art. 170, concede proteção à ordem econômica. Já a Carta Magna, no art. 255, declarou que “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

Assim, a tributação pode ser utilizada como forma de comunicação entre a Economia e o Direito, para estimular a preservação e tutela do meio ambiente, ou também para dissuadir sua deterioração, sendo uma das opções para a consecução de finalidades sociais pelo legislador, perfeitamente justificadas no contexto social imperante na atualidade.

Segundo Paulo Bonavides, o direito fundamental ao meio ambiente, direito difuso, de terceira geração, não se destina especificamente à proteção dos interesses de um indivíduo, de um grupo, ou de um determinado Estado. “Têm por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação, como valor supremo em termos de existencialidade concreta.” (1993, p. 481).

Assim, além de sua função primária de financiar as atividades estatais por meio da arrecadação, os tributos passam a exercer uma segunda função, não apenas fiscal, mas também regulatória. Esta função envolve direcionar a atividade econômica, influenciando as ações dos

agentes privados através de incentivos ou desincentivos, e condicionando seu comportamento de acordo com os interesses sociais.

O mecanismo da extrafiscalidade tributária aplicado para proteger o meio ambiente põe em prática o princípio contido no artigo 170, inciso VI da Constituição Federal, o chamado princípio da defesa do meio ambiente conforme a ordem econômica.

Este princípio estabelece que a ordem econômica deve ser utilizada para defender o meio ambiente, podendo, para tanto, definir tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental de produtos e serviços que se relacionam diretamente com o meio ambiente.

Antes da Reforma Tributária, a Constituição Federal de 1988 utilizava, essencialmente, do princípio da seletividade, para definir uma tributação com características extrafiscais. Este princípio está expressamente previsto nos artigos 153, §3º, inciso I, 155, §2º, inciso III e 155, §6º, inciso II da Constituição Federal, permitindo que as alíquotas aplicadas a determinadas atividades ou produtos sejam diferenciadas com base em sua essencialidade.

Devido à sua função extrafiscal, a seletividade tributária, ao estabelecer uma tributação que considera a qualidade e a essencialidade do produto, também se torna um instrumento que pode tanto incentivar quanto desencorajar certos comportamentos. Nesse sentido, atua como uma verdadeira norma orientadora de condutas ao estabelecer critérios diferenciados na tributação de produtos. Assim, a seletividade não se limita a ser apenas um meio de aumentar a carga tributária sobre produtos considerados supérfluos, mas também é um mecanismo que influencia os comportamentos dos agentes econômicos (Costa, 2019, p. 102).

A Reforma Tributária era exigida há anos pela sociedade, justamente no tocante aos tributos sobre o consumo. A partir da Emenda Constitucional nº 132/2023, pretendeu-se simplificar a tributação, especialmente com a redução dos atuais Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição para o PIS e a COFINS, todos de competência federal, que serão unificados na chamada “Contribuição sobre Bens e Serviços”, e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (tributo estadual) e o Imposto sobre Serviços (tributo municipal), que serão unificados no “Imposto sobre Bens e Serviços”.

Pelo texto da Emenda Constitucional nº 132/2023, a defesa do meio ambiente passa também a ser definida como um dos cinco princípios do Sistema Tributário Nacional, ao lado da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação (art. 145, §3º).

Além disso, o art. 170, inciso VI, teve sua redação alterada, para incluir que a ordem econômica deverá promover a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento

diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;”.

O Imposto Seletivo inserido no artigo 153, inciso VIII, da Constituição, foi instituído, no âmbito da legislação infraconstitucional, pela Lei Complementar nº 214, de 2025, que, em seu artigo 409, dispôs que a sua incidência se dará sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (Mello, Buffon, 2025).

O §1º do artigo 409 da LC nº 214/2025, considera prejudiciais ao meio ambiente os bens e serviços listados no Anexo XVII², incluídos aí os seguintes produtos: veículos, embarcações e aeronaves e bens minerais. Na tabela estão descritas todas as nomenclaturas comuns do Mercosul que estão sujeitas à tributação pelo Imposto Seletivo.

Apesar da EC 132/2023, trazer no seu texto a preocupação com as mudanças climáticas, a legislação infraconstitucional ao trazer uma série de produtos prejudiciais ao meio-ambiente como excluídos da lista daqueles sujeitos ao tributo seletivo, acabou não atingindo a finalidade da extrafiscalidade ambiental, qual seja, a redução de condutas prejudiciais ao meio-ambiente.

Tanto isso procede que da relação de produtos sujeitos ao Imposto Seletivo acima citado, foram excluídos os caminhões (que na sua maioria utilizam combustíveis fósseis), e por outro lado, os veículos elétricos foram incluídos na incidência do referido tributo, demonstrando que o interesse econômico acabou se sobrepujando à própria previsão de proteção ambiental.

Chama a atenção, também, a ausência de previsão dos agrotóxicos na listagem do Anexo XVII da Lei Complementar nº 214/2025. Inclusive, além de deixar de incluir eles na relação dos produtos nocivos ao meio ambiente, houve a inclusão deles na relação de produtos sujeitos à redução em 60% das alíquotas do IBS e CBS incidentes sobre insumos agropecuários e aquícolas, prevista no Anexo IX da referida lei. Entre eles, pode-se destacar inseticidas, fungicidas, herbicidas, parasiticidas, raticidas, dentre outros, demonstrando que a existência de uma seletividade “às avessas”, de forma contrária ao preceituado pela Constituição Federal³.

Outra inovação foi a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem alíquotas diferenciadas para o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores em função do impacto ambiental de cada modelo ou do tipo de combustível utilizado (art. 155,

² Referida tabela será inserida ao final do artigo, em forma de Anexo, como forma de demonstrar quais produtos foram definidos dentro daqueles considerados não essenciais.

³ Também o referido Anexo IX será inserido ao final do artigo, de forma parcial, tendo em vista a extensão de produtos citados.

§6º, II, CF/88). Contudo, também aqui há críticas a partir da regulamentação da Reforma Tributária, na medida que os carros elétricos permaneceram na incidência do Imposto Seletivo, o que contraria o art. 145, § 3º da CF/88, de maneira contrária ao que já está previsto em alguns Estados, tais como o Rio Grande do Sul, que isenta tais veículos do IPVA.

No caso, entende-se que a Extrafiscalidade Tributária seria uma forma de propiciar a comunicação entre a Economia e o Direito, especialmente em face das disposições prevista na Emenda Constitucional nº 132/2023, que aprovou a Reforma Tributária. Contudo, a partir da regulamentação, o que ocorreu através da Lei Complementar nº 214/2025, constata-se que ainda “há ruídos nessa comunicação”, ao se constatar que o legislador complementar, ao definir as hipóteses de aplicação do chamado Imposto Seletivo (previsto no art. 153, inciso VIII) traz previsões que ao contrário de criar uma tributação que proteja o meio ambiente, acaba gerando a aplicação de benefícios a produtos que são justamente causadores dos prejuízos ao meio ambiente, o que se constata da análise do Anexo XVII.

Também outro problema que se apresenta é a inclusão dos agrotóxicos na listagem do Anexo IX da Lei Complementar nº 214/2025, como se fosse produtos essenciais, com redução em até 60% das alíquotas do IBS e da CBS. Referida previsão demonstra que o poder econômico do setor agrícola conseguiu alterar o sentido de proteção ao meio ambiente previsto na Reforma Tributária.

Niklas Luhmann define que “a comunicação ecológica precisa ser compreendida para fundamentar o desenvolvimento de mecanismos que atuem justamente nessa improbabilidade ou dificuldade” (Rocha, Weyermuller, 2014). No presente caso, verifica-se que a opção do legislador foi no sentido de propiciar um maior desenvolvimento econômico ao país, sem levar em consideração os impactos que isso pode trazer ao meio-ambiente, tornando inúteis as previsões da Constituição Federal, na busca do equilíbrio entre a Economia e o Direito.

6 Conclusão

A coisificação do meio ambiente como objeto a serviço da atividade econômica instaurou uma verdadeira crise ambiental, calcada na sua degradação, fruto de uma produção e de um consumo exacerbados, que não consideram a vulnerabilidade e a capacidade da natureza, o que inclusive foi observado por Luhmann.

Essa situação atentatória contra a natureza e a qualidade de vida dos seres humanos, a “questão ambiental”, passou a ser alvo de grande preocupação da humanidade, levantando

questionamentos sobre os comportamentos adotados pela sociedade e pelo Estado em sua relação com o meio ambiente.

Por isso, a busca pelo meio ambiente ecologicamente equilibrado, alçado a direito fundamental, e o desenvolvimento sustentável dependem da integração de todo o sistema jurídico, mediante a incorporação dos valores ambientais que permitam reeducar e transformar a sociedade, visando à sustentabilidade, imprescindível à garantia da sadia qualidade de vida e da dignidade da pessoa humana.

Considerando a estreita relação entre o meio ambiente e a atividade econômica, no segundo momento, verifica-se o papel do Estado como regulador atuante na ordem econômica, com vistas a cumprir seu dever constitucional de proteger o meio ambiente e promover desenvolvimento sustentável, por via de políticas públicas intervencionistas.

Dessa forma, a Emenda Constitucional nº 132/2023, posta-se como importante mecanismo de indução dos comportamentos desejáveis e adequados ao meio ambiente, exsurgindo, então, o seu caráter extrafiscal.

Com a edição da Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, constata-se que várias das previsões da Reforma Tributária foram legisladas de forma diversa à previsão constitucional, com relação à proteção do meio-ambiente. Isso demonstra que a comunicação entre os sistemas realizada através da legislação complementar, não conseguiu harmonizar os anseios da Economia e do Direito.

Especialmente na questão ambiental, algumas previsões constantes da LC Nº 214/2025 mostram a força de setores econômicos na definição da tributação sobre o consumo de produtos, especialmente aqueles prejudiciais ao meio-ambiente. Inclusive, na própria escolha daqueles sujeitos ao Imposto Seletivo, se constata que não foram incluídos vários defensivos agrícolas, e por outro lado, os mesmos constam dentre aquelas mercadorias que terão redução de 60% da alíquota do IBS e da CBS.

Enquanto as normas constitucionais forem apenas normas didáticas, sem a efetiva implementação pela legislação complementar, entende-se que a improbabilidade da comunicação entre os sistemas, como definido por Luhmann, não será superada.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

ARNAUD, André Jean. **O direito entre a modernidade e globalização: lições de filosofia do direito e do Estado**. Tradução: Patrice Charles Wuillaume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**. 21 de dezembro de 2023. Disponível: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. **Diário Oficial da União**. 23 de janeiro de 2025. Disponível: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 5. ed. Rio Janeiro: Forense, 1968.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

COSTA, Thiago Batista da. O critério da seletividade no IPI e no ICMS: adequação e necessidade no sistema tributário atual. **Res Severa Verum Gaudium**, Porto Alegre, v. 4, n. 2, p. 85-103, dez. 2019, p. 102. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/96572>. Acesso em: 30 abr. 2024.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e crítica)**. 10ª ed. Malheiros: São Paulo. 2005.

KRELL, Andreas Joachim. Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **A Constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

LEAL, Rogério Gesta. Ordem Econômica e Meio Ambiente no Brasil: Elementos teóricos e fundamentais à solução de casos judiciais concretos. In: BRAVO, Alvaro Sanchez (editor). **Justicia y Medio Ambiente**. 2014. Punto Rojo: Espana.

LUHMANN, Niklas. **Introdução à teoria dos sistemas: aulas publicadas por Javier Torres Nafarrate**. Petrópolis: Vozes, 2010.

MELLO, Letícia. BUFFON, Marciano. **Reforma Tributária e lei complementar: da (des)conformidade com o texto constitucional**. <https://www.conjur.com.br/2025-jan-28/reforma-tributaria-e-lei-complementar-critica-a-partir-da-desconformidade-com-o-texto-constitucional/> Acesso em 29 de janeiro de 2025.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Almedina: Coimbra. 2004.

NOVAIS, Jorge dos Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra, 2003.

ROCHA, L. S.; WEYERMÜLLER, A. R. COMUNICAÇÃO ECOLÓGICA POR NIKLAS LUHMANN. **Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí (SC), v. 19, n. 1, p. 232–262, 2014. DOI: 10.14210/nej.v19n1.p. 232-262. Disponível em: <https://arquivo.periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/5549>. Acesso em: 9 abr. 2025.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. 3ª reimpressão. Companhia das Letras: São Paulo. 2000.

SOUZA, Matheus F. Nunes. **Observando ecologicamente a sociedade moderna: Por uma descrição sistêmica do que é sustentabilidade**. Revista Brasileira de Sociologia do Direito. <https://doi.org/10.21910/rbsd.v11i1.705>

ANEXOS

LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025

ANEXO XVII

BENS E SERVIÇOS SUJEITOS AO IMPOSTO SELETIVO

Veículos

87.03; 8704.21 (exceto os caminhões); 8704.31 (exceto os caminhões); 8704.41.00 (exceto os caminhões); 8704.51.00 (exceto os caminhões); 8704.60.00 (exceto os caminhões); 8704.90.00 (exceto os caminhões); ressalvados os veículos com características técnicas específicas para uso operacional das Forças Armadas ou dos órgãos de Segurança Pública

Aeronaves e Embarcações

8802, exceto o código 8802.60.00; e embarcações com motor classificadas na posição 8903; ressalvadas as aeronaves e embarcações com características técnicas específicas para uso operacional das Forças Armadas ou dos órgãos de Segurança Pública

Produtos fumígenos

2401; 2402; 2403; 2404

Bebidas alcoólicas

2203; 2204; 2205; 2206; 2208

Bebidas açucaradas

2202.10.00

Bens minerais

2601; 2709.00.10; 2711.11.00; 2711.21.00

Concursos de prognósticos e *Fantasy sport*

LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025

ANEXO IX

INSUMOS AGROPECUÁRIOS E AQUÍCOLAS SUBMETIDOS À REDUÇÃO DE 60% (SESSENTA POR CENTO) DAS ALÍQUOTAS DO IBS E DACBSITEM

DESCRIÇÃO

NBS / NCM/SH

6	Inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores); todos destinados diretamente ao uso agropecuário ou destinados diretamente à fabricação de defensivo agropecuário; em conformidade com as definições e demais requisitos da legislação específica	38.08 3824.99.89
---	---	---------------------