

# **IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

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 II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: José Roberto Anselmo; Liane Francisca Hüning Pazinato; Luciane Aparecida Filipini Stobe – Florianópolis: CONPEDI, 2026.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-595-8

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Constituição, Processo e Justiça Social: o papel da jurisdição constitucional na efetivação de direitos

2. Direito tributário. 3. Financeiro. IX Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2026: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa  
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis  
Santa Catarina – Brasil  
[www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br)

## **IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

### **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

#### **Apresentação**

O Grupo de DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO II teve seus trabalhos apresentados à distância, de forma síncrona, por meio da plataforma virtual específica do CONPEDI, que reuniu, ao vivo, seus integrantes, sob a coordenação dos abaixo signatários, na tarde do dia 24 de junho de 2026, entre as 14:00 h e 18:00 h, durante o IX ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI, realizado entre os dias 22 e 26 de junho de 2026.

As apresentações foram divididas em três blocos de exposições, sendo que, em cada um dos mesmos, houve, pelos autores presentes, a exposição dos respectivos artigos aprovados e expostos, abaixo detalhados, em sequência, sendo, ao final de cada bloco, aberto espaço para o respectivo debate:

O artigo REFORMA TRIBUTÁRIA E PROIBIÇÃO DO RETROCESSO SOCIAL: A PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS FUNDAMENTAIS COMO LIMITE CONSTITUCIONAL À DISCRICIONARIEDADE DO LEGISLADOR TRIBUTÁRIO, de autoria de Lisbino Geraldo Miranda do Carmo, Oneide Cristina Souza Lucatti e Flavia Isadora Ribeiro Gomes, examina os efeitos da Emenda Constitucional nº 132/2023 sobre a proteção dos direitos sociais fundamentais. Partindo da constatação de que o sistema tributário brasileiro historicamente privilegia a tributação indireta sobre o consumo, onerando mais severamente os contribuintes de menor renda, o estudo investiga se a manutenção dessa lógica, sem mecanismos compensatórios adequados, viola o princípio da proibição do retrocesso social. Com abordagem qualitativa, fundamentada na lógica hipotético-dedutiva e em pesquisa bibliográfica e documental, analisa os limites constitucionais impostos ao legislador tributário, especialmente em relação aos direitos à saúde, à alimentação e à

Zona Franca de Manaus. O estudo analisa o regime constitucional diferenciado conferido aos incentivos fiscais regionais, especialmente à luz do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como a evolução da jurisprudência do STF acerca do creditamento do imposto em operações com insumos desonerados, isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Sustenta que, embora a Corte tenha afastado, em regra, o direito ao crédito presumido nessas hipóteses, reconheceu a excepcionalidade do modelo jurídico-constitucional da Zona Franca de Manaus. Conclui que não há incompatibilidade entre a Súmula Vinculante nº 58 e o Tema 322, mas distinção entre hipóteses jurídicas diversas, sendo inadequada a aplicação automática do entendimento sumulado às operações submetidas ao regime constitucional especial da Zona Franca de Manaus.

O artigo AVALIAÇÃO DA DEFICIÊNCIA PARA REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) E DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS): A INCONSTITUCIONALIDADE DO CRITÉRIO BIOMÉDICO, de autoria de Edson Pires Junior e Maria De Fatima Ribeiro, analisa a constitucionalidade dos critérios adotados pela Lei Complementar nº 214/2025 para concessão do benefício fiscal de redução a zero das alíquotas do IBS e da CBS na aquisição de automóveis por pessoas com deficiência. O estudo observa que a legislação recente afasta-se do modelo biopsicossocial consagrado pela Lei Brasileira de Inclusão e pela Convenção sobre os Direitos da Pessoa com Deficiência, adotando critério centrado predominantemente em aspectos biomédicos. Por meio do método dedutivo e de abordagem qualitativa e interdisciplinar, examina os fundamentos constitucionais do conceito jurídico de deficiência e sua aplicação no novo regime tributário. Conclui que a equiparação entre impedimento físico e deficiência viola o paradigma biopsicossocial consagrado no ordenamento jurídico brasileiro, comprometendo a constitucionalidade do benefício fiscal tal como regulamentado.

O artigo GOVERNAMENTALIDADE FISCOAMBIENTAL A PARTIR DO PENSAMENTO DE FOUCAULT: UMA REFLEXÃO QUANTO À TRIBUTAÇÃO VERDE NO BRASIL, de autoria de Monalisa Rocha Alencar, investiga como o conceito

também propõe a criação de um tributo ambiental incidente sobre condutas potencialmente poluidoras e a inclusão da tributação ambiental entre as exceções ao princípio constitucional da não vinculação das receitas de impostos, visando fortalecer políticas públicas de proteção ambiental.

O artigo **TRIBUTAÇÃO, HIPERNOMIA E METAMORFOSE: O MEDO QUE A REFORMA NÃO ELIMINOU**, de autoria de Artur Guedes da Fonseca Mello, examina se a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentada pela Lei Complementar nº 214/2025 efetivamente elimina a hipernomia tributária, entendida como a proliferação excessiva de normas que produz insegurança jurídica e eleva os custos de conformidade dos contribuintes. Com base em pesquisa bibliográfica e documental, o estudo sustenta que a hipernomia opera como forma indireta de tributação, gerando efeitos que estimulam o inadimplemento, a litigiosidade e a instabilidade normativa. A análise demonstra que, embora a reforma prometa simplificação e neutralidade, a estrutura normativa criada mantém diversos regimes especiais, prevê longo período de transição e depende de ampla regulamentação infralegal, fatores que tendem a perpetuar novas formas de complexidade normativa. Conclui que a reforma promove uma metamorfose da hipernomia, reduzindo algumas de suas manifestações tradicionais, mas inaugurando outras, o que exige acompanhamento crítico permanente por parte da doutrina e das instituições.

O artigo **A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS POLÍTICAS DE DESONERAÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DA ALÍQUOTA ZERO DA CESTA BÁSICA NACIONAL COMO INSTRUMENTO BASILAR DE PROTEÇÃO ÀS CAMADAS VULNERÁVEIS**, de autoria de Cecília Moraes de Almeida Lôbo e Erica Divina Oliveira de Almeida, analisa a regressividade do sistema tributário nacional, caracterizado pela imposição de maior carga tributária aos contribuintes com menor capacidade contributiva. Nesse contexto, examina as políticas de desoneração fiscal, especialmente a adoção da alíquota zero para os produtos integrantes da cesta básica nacional, como mecanismo destinado à mitigação dos efeitos da tributação regressiva. Por meio dos métodos empírico e dedutivo, com abordagem qualitativa

instrumento de planejamento tributário e os seus impactos sobre a justiça fiscal no contexto brasileiro. Embora tais estruturas sejam juridicamente admitidas e amplamente utilizadas para organização patrimonial, o estudo demonstra que sua adoção produz relevantes efeitos fiscais, especialmente em relação ao ITCMD, ao Imposto de Renda e ao ITBI. A pesquisa evidencia que a dissociação entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica do patrimônio pode gerar assimetrias tributárias que comprometem a correspondência entre capacidade econômica e carga tributária efetiva. Mediante metodologia qualitativa, baseada em pesquisa bibliográfica, normativa e em estudo de caso simulado, demonstra-se como diferentes formas jurídicas para titularidade de um mesmo patrimônio podem resultar em tratamentos tributários distintos. Conclui-se que, embora formalmente lícito, esse tipo de planejamento pode gerar distorções no sistema tributário, tornando necessária a criação de mecanismos normativos capazes de alinhar a tributação à efetiva realidade econômica do patrimônio.

O artigo O PRINCÍPIO DA SIMPLICIDADE E O DIREITO DIGITAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: CONTRIBUIÇÕES DA ERA DIGITAL PARA A CONCRETIZAÇÃO DO ART. 145, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, de autoria de Ricardo Hiroshi Botelho Yoshino e Célia de Oliveira de Santana, examina a relação entre o princípio da simplicidade, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, e o conjunto normativo relacionado ao direito digital, buscando demonstrar como este pode contribuir para a concretização daquele no Sistema Tributário Nacional. Partindo da compreensão dos princípios constitucionais como mandamentos de otimização dotados de força normativa, o estudo identifica cinco eixos de incidência do princípio da simplicidade: atos normativos, regimes jurídicos, mecanismos de cumprimento da obrigação tributária principal, obrigações acessórias e contencioso tributário. Por meio de pesquisa dogmática e bibliográfica, analisa as potencialidades e limitações do direito digital em cada um desses campos. Conclui que a infraestrutura jurídico-técnica proporcionada pela Lei Geral de Proteção de Dados, pela Lei do Governo Digital e pela regulamentação dos sistemas de pagamento constitui condição indispensável para a implementação de mecanismos voltados à simplificação tributária,

artigos, capítulos de livros, dissertações e teses disponíveis em repositórios acadêmicos e periódicos especializados, o autor realiza exame crítico de vinte e oito trabalhos com base na metodologia de análise de conteúdo. Os resultados indicam que a produção científica concentra-se predominantemente na discussão acerca da constitucionalidade formal e material da exação, revelando, por outro lado, assimetrias regionais e escassez de pesquisas empíricas voltadas aos impactos concretos da arrecadação. Conclui-se que, embora exista um campo consolidado de discussão jurídico-normativa, persistem importantes lacunas relacionadas à avaliação dos efeitos da arrecadação sobre as finanças públicas e sobre o financiamento da atividade fiscalizatória minerária.

O artigo A TAXA COMO INSTRUMENTO JURÍDICO DE CUSTEIO DO SERVIÇO DE MANEJO DE RESÍDUOS SÓLIDOS URBANOS (SMRSU) PARA O MUNICÍPIO DE FORTALEZA-CEARÁ, de autoria de Clayton Semir Lima Bustamante, Lucas Antunes Santos e Carlos Cesar Sousa Cintra, analisa a taxa como mecanismo jurídico adequado para o financiamento do Serviço de Manejo de Resíduos Sólidos Urbanos no Município de Fortaleza. O estudo examina os fundamentos constitucionais, financeiros e ambientais desse instrumento, destacando sua compatibilidade com os princípios da referibilidade e da equivalência entre a atuação estatal e o sujeito passivo. A pesquisa investiga os limites de modelos baseados exclusivamente em receitas orçamentárias gerais, evidenciando problemas relacionados à instabilidade fiscal, à competição por recursos públicos e à ausência de previsibilidade financeira. Também analisa as receitas acessórias provenientes da valorização econômica dos resíduos, demonstrando sua insuficiência para garantir a sustentabilidade do serviço. Com abordagem jurídico-dogmática e interdisciplinar, o artigo conclui pela necessidade de reestruturação da taxa como instrumento voltado à sustentabilidade econômico-financeira, à justiça distributiva e à internalização dos custos ambientais.

O artigo A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E SUA UTILIZAÇÃO COMO FERRAMENTA DE CONTROLE NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE SOBRE A PERSPECTIVA DA TEORIA DOS SISTEMAS DE NIKLAS LUHMANN, de autoria de

inteligência artificial exige limites jurídicos claros, especialmente em razão do princípio da legalidade estrita que rege o Direito Tributário.

O artigo EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E JUDICIALIZAÇÃO DA EDUCAÇÃO INFANTIL: EVIDÊNCIAS DO PROGRAMA AUXÍLIO CRECHE NO DISTRITO FEDERAL, de autoria de Mateus Rodarte de Carvalho e Leandro Velloso e Silva, analisa a execução orçamentária do Programa Auxílio Creche como estratégia de prevenção à judicialização das políticas públicas de educação infantil. A partir de revisão bibliográfica, análise normativa e exame de dados oficiais relativos à despesa pública, o estudo investiga como a alocação planejada de recursos pode contribuir para reduzir demandas judiciais por vagas em creches e promover maior equidade social. O trabalho demonstra que o programa, ao oferecer suporte financeiro às famílias de baixa renda, constitui importante instrumento de inclusão social e de atendimento às demandas educacionais contemporâneas. Conclui que a eficiência da execução orçamentária representa elemento essencial para o fortalecimento da governança pública, para a sustentabilidade fiscal e para a efetivação do direito fundamental à educação.

Após aproximadamente 03 horas de apresentações e debates profícuos, foram encerrados os trabalhos do grupo, com congratulações recíprocas.

Prof. Dr. José Roberto Anselmo – CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BAURU – INSTITUIÇÃO TOLEDO

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato - UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE (FURG)

Prof. Dra. Luciane Aparecida Filipini Stobe- UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA REGIONAL DE CHAPECÓ



# **GOVERNAMENTALIDADE FISCOAMBIENTAL A PARTIR DO PENSAMENTO DE FOUCAULT: UMA REFLEXÃO QUANTO À TRIBUTAÇÃO VERDE NO BRASIL**

## **FISCAL-ENVIRONMENTAL GOVERNMENTALITY BASED ON FOUCAULT'S THOUGHT: A REFLECTION ON GREEN TAXATION IN BRAZIL**

**Monalisa Rocha Alencar <sup>1</sup>**

### **Resumo**

Examina-se o pensamento de Foucault sobre governamentalidade, realizando-se uma extensão para o âmbito fiscoambiental, em uma perspectiva de sustentabilidade ecológica. Busca-se responder a seguinte indagação: como a governamentalidade fiscoambiental, a partir do pensamento de Foucault, pode impulsionar a tributação verde no Brasil? Utiliza-se o método científico hipotético-dedutivo, com análise qualitativa a partir de fontes doutrinárias de pesquisa, inclusive internacionais. Desenvolve-se o raciocínio por meio da compreensão das relações de poder no meio social, no qual o Estado se destaca, mas não isoladamente, haja vista a necessidade de engajamento dos contribuintes para o êxito de uma política extrafiscal ecológica. Percebe-se que a autogestão do contribuinte consiste em estratégia de governamentalidade a ser impulsionada pela extrafiscalidade, em uma perspectiva de estímulo a condutas ecologicamente orientadas. Como alternativas de governamentalidade fiscoambiental, destacam-se tanto a educação fiscal ecológica quanto o aperfeiçoamento dos canais institucionais de comunicação. Ambas são medidas estratégicas de conscientização e aproximação da relação entre fisco e contribuinte, buscando-se uma ruptura com a antiga ideia de antagonismo e rivalidade. Em uma abordagem crítica e propositiva, reflete-se sobre a tributação verde no Brasil, propondo-se a criação de tributo ambiental, cuja hipótese de incidência seja a realização de condutas potencialmente poluidoras. Também é proposta a inclusão da tributação ambiental no rol de exceções do princípio constitucional da não-vinculação da receita de impostos. Ambas as estratégias dialogam e seguem as orientações da governamentalidade fiscoambiental, a partir da concepção de Foucault, com aplicação ao estímulo de condutas ecologicamente sustentáveis no Brasil.

employed, utilizing qualitative analysis based on doctrinal research sources, including international ones. The reasoning is developed through an understanding of power relations in the social sphere, in which the State plays a prominent role, though not in an isolated manner, considering the need for participation by taxpayers for the success of an extra-fiscal ecological policy. The self-management of taxpayers is seen as a strategy of governmentality driven by extra-fiscal measures, with the purpose of encouraging environmentally conscious behavior. Alternatives to fiscal-environmental governmentality include both ecological tax education and the improvement of institutional communication channels. These are strategic measures to raise awareness and foster closer ties between the tax authority and taxpayers, seeking to break with the old notion of antagonism and rivalry. Through a critical and proactive approach, this paper examines green taxation in Brazil, proposing the creation of an environmental tax levied on potentially polluting activities. It is also proposed that environmental taxation be included in the list of exceptions to the constitutional principle of the non-binding nature of tax revenue. The two strategies dialogue and follow the guidelines of fiscal-environmental governmentality, based on Foucault's conception, applied to the promotion of ecologically sustainable behaviors in Brazil.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Fiscal-environmental governmentality, Foucault, Green taxation, Extrafiscality, Environmental sustainability

## 1. Introdução

A formação das diretrizes governamentais indubitavelmente decorre da dinâmica das relações de poder, cuja articulação pode envidar esforços direcionados tanto à repressão quanto à promoção de condutas no meio social.

Nessa perspectiva, examina-se a governamentalidade, concepção desenvolvida por Michel Foucault durante o curso intitulado “Segurança, Território, População” por ele ministrado no Collège de France (1977-1978). A compreensão e a aplicação da governamentalidade perpassam por um caminho interessante de amadurecimento político, econômico e social de um povo.

Logo, perscrutar as balizas de seu conceito não implica simplesmente em mera discussão cerebrina ou infértil. Ao revés, proporciona a possibilidade de extensão prática para várias áreas do conhecimento, como a interseção entre os âmbitos tributário e ambiental, tão cogente na contemporaneidade, em que a situação de emergência climática global se faz imperiosa.

Sabe-se que a tributação, para além de seu vetusto compromisso arrecadatório, pode ocupar um importante espaço extrafiscal, por exemplo no que se refere ao estímulo a condutas ecologicamente sustentáveis. Nesse raciocínio, o presente trabalho se compromete ao estudo da governamentalidade sob a ótica fiscoambiental, partindo-se de uma extensão do pensamento foucaultiano, cuja investigação também se faz premente.

A partir dessa base teórica, com abordagem qualitativa e utilização do método científico hipotético-dedutivo, apresenta-se uma vertente prática, com ênfase na ordem jurídica brasileira vigente. Propõem-se alternativas para que a governamentalidade fiscoambiental seja expressão de um cotidiano caracterizado pela autogestão dos contribuintes no que concerne à adoção de condutas tributárias ambientalmente responsáveis, com escopo de sustentabilidade e equilíbrio dos ecossistemas.

Diante do exposto, anuncia-se uma abordagem crítica e propositiva referente à tributação verde no Brasil, assim compreendida a tributação ecologicamente orientada. Essa perspectiva norteia-se por estratégias de governamentalidade fiscoambiental, cujo cerne envolve o engajamento dos contribuintes em favor da sustentabilidade ecológica.

## 2. Governamentalidade fiscal: uma extensão do pensamento de Foucault

O legado de Foucault é bastante expressivo quanto à análise do poder no meio social, seu exercício e sua influência quanto à própria formação do indivíduo, na medida em que molda estruturas, afeta as relações interpessoais e, assim, gera a própria realidade. Nesse sentido, o autor (Foucault, 1987, *ebook*) preleciona:

O indivíduo é sem dúvida o átomo fictício de uma representação “ideológica” da sociedade; mas é também uma realidade fabricada por essa tecnologia específica de poder que se chama a “disciplina”. Temos que deixar de descrever sempre os efeitos de poder em termos negativos: ele “exclui”, “reprime”, “recalca”, “censura”, “abstrai”, “mascara”, “esconde”. Na verdade o poder produz; ele produz realidade; produz campos de objetos e rituais da verdade.

Esse caráter do poder, enquanto formador das instituições e lapidador do sujeito no meio social, está intrinsecamente associado à forma como os governos promovem suas gestões, estratégias e ações, culminando na famigerada governamentalidade. Trata-se de um conceito desenvolvido por Foucault (2008a, p. 143), que assim aduz:

Por esta palavra, "governamentalidade", entendo o conjunto constituído pelas instituições, os procedimentos, análises e reflexões, os cálculos e as táticas que permitem exercer essa forma bem específica, embora muito complexa, de poder que tem por alvo principal a população, por principal forma de saber a economia política e por instrumento técnico essencial os dispositivos de segurança. Em segundo lugar, por "governamentalidade" entendo a tendência, a linha de força que, em todo o Ocidente, não parou de conduzir, e desde há muito, para a preeminência desse tipo de poder que podemos chamar de "governo" sobre todos os outros - soberania, disciplina - e que trouxe, por um lado, o desenvolvimento de toda uma série de aparelhos específicos de governo [e, por outro lado], o desenvolvimento de toda uma série de saberes. Enfim, por "governamentalidade", creio que se deveria entender o processo, ou antes, o resultado do processo pelo qual o Estado de justiça da Idade Média, que nos séculos XV e XVI se tornou o Estado administrativo, viu-se pouco a pouco "governamentalizado".

Nesse sentido, percebe-se que a governamentalidade ganhou primazia sobre formas anteriores de gestão do poder, como as supramencionadas: soberania e disciplina, as quais passaram a ser insuficientes a gerir a população, de tal modo que “essa governamentalização do Estado foi, apesar de tudo, o fenômeno que permitiu ao Estado sobreviver.” (Foucault, 2008a, p. 145).

Comentando sobre governamentalidade, Olena Fimyar (2009, p. 38, destaque da autora) esclarece:

Ao fundir o governar (*gouverner*) e a mentalidade (*mentalité*) no neologismo *governamentalidade*, Foucault enfatiza a interdependência entre o exercício do governo (práticas) e as mentalidades que sustentam tais práticas. Em outras palavras, a governamentalidade pode ser descrita como o esforço de criar sujeitos governáveis através de várias técnicas desenvolvidas de *controle*, *normalização* e *moldagem* das condutas das pessoas. Portanto, a

governamentalidade como conceito identifica a relação entre o governo do Estado (política) e o governo do eu (moralidade), a construção do sujeito (genealogia do sujeito) com a formação do Estado (genealogia do Estado).

Nessa senda, faz-se essencial compreender em que efetivamente consiste o governo, que, apesar das múltiplas acepções, pode ser entendido na perspectiva foucaultiana muito mais como uma atividade do que como instituição, conforme as palavras do autor (Foucault, 2008b, p. 432): “trata-se, é claro, não da instituição ‘governo’, mas da atividade que consiste em reger a conduta dos homens num quadro e com instrumentos estatais”.

Esse direcionamento humano mediante o uso das instituições de poder corresponde ao cerne do governo, cujo aspecto nuclear corresponde ao apoio, à gestão, ao desenvolvimento e ao encorajamento de condutas dos indivíduos nos mais diversos âmbitos. Trata-se, então, de diretrizes institucionais orientadas à condução do comportamento dos indivíduos, mediante, por exemplo, balizas normatizadas que concedem controle ao governo. Sobre o exposto, transcreve-se o pensamento de Foucault (2008a, p. 164):

[...] nunca se governa um Estado, nunca se governa um território, nunca se governa uma estrutura política. Quem é governado são sempre pessoas, são homens, são indivíduos ou coletividades. Quando se fala da cidade que se governa, que se governa com base nos tecidos, quer dizer que as pessoas tiram sua subsistência, seu alimento, seus recursos, sua riqueza, dos tecidos. Não é portanto a cidade como estrutura política, mas as pessoas, indivíduos ou coletividade. Os homens é que são governados.

Essa racionalidade compõe a “forma clássica da governamentalidade analisada por Foucault, aquela de uma condução indireta dos indivíduos feita de incitações e estímulos”. (Dardot et al., 2021, *ebook*). Concede-se, então, espaço político para o encorajamento de condutas na sociedade, à medida que a concepção exclusivamente repressiva esmaece. Contudo, é válido ressaltar que “a governamentalidade não se limita a incitar, solicitar e favorecer, mas ela proíbe, normatiza, dirige, comanda, normaliza e ordena” (Lazzarato, 2014, p. 157).

Quanto à feição de estímulo de condutas proporcionada pela governamentalidade, ressalta-se que esta assume também a perspectiva de autogerenciamento do indivíduo, sobre o que Foucault (2017, p. 266) amplia o pensamento: “Eu chamo ‘governamentalidade’ o encontro entre as técnicas de dominação exercidas sobre os outros e as técnicas de si.” Comentando o referido trecho, Pierre Dardot e Christian Laval (2016, *ebook*) elucidam:

Assim, governar é conduzir a conduta dos homens, desde que se especifique que essa conduta é tanto aquela que se tem para consigo mesmo quanto aquela que se tem para com os outros. É nisso que o governo requer liberdade como condição de possibilidade: governar não é governar contra a liberdade ou a despeito da liberdade, mas governar pela liberdade, isto é, agir ativamente no espaço de liberdade dado aos indivíduos para que estes venham a conformar-se por si mesmos a certas normas.

Essa perspectiva de liberdade na condução dos indivíduos, de modo que a observância das normas seja mais uma iniciativa própria do que resulte de exigências ou encargos, também pode ser vislumbrada no âmbito tributário, demonstrando-se a função promocional que o Direito assume na contemporaneidade, conforme ensina Norberto Bobbio (2007, *ebook*):

Entendo por "função promocional" a ação que o direito desenvolve pelo instrumento das "sanções positivas", isto é, por mecanismos genericamente compreendidos pelo nome de "incentivos", os quais visam não a impedir atos socialmente indesejáveis, fim precípua das penas, multas, indenizações, reparações, restituições, ressarcimentos, etc., mas, sim, a "promover" a realização de atos socialmente desejáveis. Essa função não é nova. Mas é nova a extensão que ela teve e continua a ter no Estado contemporâneo: uma extensão em contínua ampliação, a ponto de fazer parecer completamente inadequada, e, de qualquer modo, lacunosa, uma teoria do direito que continue a considerar o ordenamento jurídico do ponto de vista da sua função tradicional puramente protetora (dos interesses considerados essenciais por aqueles que fazem as leis) e repressiva (das ações que a eles se opõem).

Realmente, a função tradicional do Direito, enquanto prática apenas protetora e repressiva, não se coaduna mais com a dinâmica social contemporânea, a qual demanda fomento, inovação e criatividade em um cenário cada vez mais tecnológico, instantâneo e mutável.

Esses léxicos referentes a fomento, inovação e criatividade compõem a tônica atual em que se insere a governamentalidade fiscal, a qual pode ser compreendida como uma extensão da governamentalidade desenvolvida por Foucault, que, embora não tenha pesquisado especificamente a área tributária, trouxe as premissas básicas estruturantes para uma reflexão sobre a condução tributária dos indivíduos a uma sociedade mais harmônica, equilibrada e sustentável.

Assim, a governamentalidade fiscal aqui defendida ultrapassa os óbices de uma tributação meramente arrecadatória, destituída de conexão com os demais aspectos que permeiam a sociedade, por exemplo: o meio ambiente ecologicamente equilibrado, sem o qual a própria vida seria inviabilizada.

Nessa ordem de ideias, a governamentalidade fiscal corresponde à aplicação de estratégias e métodos institucionais para a gestão tributária direcionada ao estímulo de

condutas socialmente desejáveis, incluindo ativamente o contribuinte, de modo que o seu engajamento seja parte essencial para o êxito da política tributária planejada.

Com efeito, a função promocional do direito tributário assume relevo na governamentalidade fiscal, apresentando uma mudança de paradigmas quanto à relação entre fisco e contribuinte, na medida em que o ambiente mais propício ao diálogo e ao fomento a ganhos mútuos os aproxima, transformando em parceria o que antes era antagonismo, baseado em opressão e autoritarismo.

Nesse sentido, por meio da governamentalidade fiscal direcionada à cooperação, modifica-se, paulatinamente, o antigo vínculo caracterizado por desconfiança, tensão e hostilidade, trazendo à relação entre fisco e contribuinte um liame coerente e mutuamente organizado, cuja prosperidade depende da articulação dos meios de poder, cuja própria manutenção pressupõe a tributação, haja vista que “o Estado Democrático de Direito é essencialmente um Estado de Impostos” (Torres, 2007, p. 36). Sobre essa temática, James Marins (2009, p. 21) aduz:

Considerando-se então que a tributação é fenômeno político e socioeconômico anterior à consagração de ideários republicanos é possível afirmar que o Direito Tributário não nasce do poder nem tampouco para o poder, mas sim em face do poder, constituindo-se intolerável inversão de paradigma a manipulação do Direito Tributário - e do procedimento e do processo que lhe servem - para que opere tão-somente como arsenal de força exatória, como irrefreável *longa manus* do poder estatal.

Percebe-se, assim, quão reducionista seria limitar a tributação tão somente à arrecadação, diante de um significativo potencial transformador da realidade por meio da extrafiscalidade, cuja função promocional exsurge como aspecto nuclear da governamentalidade fiscal.

Conquanto o novo paradigma fiscal tenha viabilizado uma maior proximidade entre fisco e contribuinte, ainda persiste a feição antipática inerente ao ato de pagar tributos, dado o ônus financeiro que representa, razão pela qual se considera que “o tributo ainda é uma norma de rejeição social” (Martins, 2007, p. 6).

Contudo, esse resquício de insatisfação perante o ato de adimplemento tributário pode ser ressignificado se a prática revelar a verdadeira correspondência entre a tributação extrafiscal e a concretização da política pública correspondente, o que demanda uma efetiva governança pública, com ênfase em pilares essenciais à governamentalidade fiscal, como: transparência, integridade, publicidade, prestação de contas, responsabilidade fiscal e programação orçamentária.

Portanto, a importância da governamentalidade fiscal é notória para que haja coerência, proporcionalidade e coesão entre as demandas sociais, o planejamento orçamentário e a execução das políticas públicas extrafiscais, por exemplo no que concerne à sustentabilidade ecológica, cuja premente necessidade de atenção e cuidados não tolera mais descasos, atrasos ou proteção insuficiente, os quais têm gerado riscos iminentes de severo e irreversível colapso ambiental e climático.

### **3. Governamentalidade fiscoambiental: uma orientação de sustentabilidade ecológica**

A compreensão da governamentalidade fiscal enquanto uma racionalidade institucional tributária direcionada ao encorajamento de condutas almejadas em sociedade torna a sua abrangência um plexo de possibilidades nos mais diversos âmbitos, a depender da estruturação das relações de poder vigentes, uma vez que estas moldam as preferências, prioridades e, até mesmo, necessidades no meio social.

Nessa tônica, a governamentalidade fiscal pode ser um amparo hábil à efetivação da sustentabilidade ambiental, uma vez que essa orientação ecológica consiste em aspecto de indubitável premência na contemporaneidade, restando necessária a articulação dos integrantes do poder em prol dessa pauta, cuja relevância é irrefutável.

Essa perspectiva permite delinear o termo governamentalidade fiscoambiental, cuja compreensão perpassa pelo entendimento da governamentalidade fiscal em uma ótica direcionada ao estímulo à sustentabilidade ecológica.

Muitas são as acepções possíveis para sustentabilidade, cuja repercussão nos mais diversos âmbitos (por exemplo: política, economia e finanças) não permite que haja um conceito unívoco. Diante disso, consiste em medida de prudência e zelo esclarecer que sempre que esse vocábulo for empregado no presente trabalho, estar-se-á referindo à concepção ecológica, que pode ser compreendida conforme preleciona Leonardo Boff (2012, p. 31):

Neste sentido ‘sustentabilidade’ é, em termos ecológicos, tudo o que a Terra faz para que um ecossistema não decaia e se arruíne. Esta diligência implica que a Terra e os biomas tenham condições não apenas para conservar-se assim como são, mas também que possam prosperar, fortalecer-se e coevoluir.

Também é importante considerar que “entende-se a sustentabilidade como a idéia motriz do desenvolvimento sustentável [...] A sustentabilidade compõe,



assim, ações objetivas que propiciam o alcance de um desenvolvimento sustentável” (Cirino, 2014, p. 95).

Logo, não há que se falar em desenvolvimento sustentável sem que a sustentabilidade ambiental seja alcançada, uma vez que esta é essencial para a própria sobrevivência humana, em uma perspectiva de cuidado não somente com o presente das atuais gerações, mas também com o futuro das gerações seguintes, que está submetido a severos riscos de perecimento diante de tanta incerteza e insegurança decorrentes do atual contexto de emergência climática global. A vulnerabilidade é tamanha que se estima “mais de 40% da população mundial é ‘altamente vulnerável’ ao estado do clima” (Mcgrath, 2022, *online*).

Esse olhar tanto para o presente quanto para o futuro está contido na própria definição de desenvolvimento sustentável, conceito desenvolvido em 1991 pela Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (1991, p. 46), nos seguintes termos: “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades”.

Sobre essa matéria, Bosselmann (2015, p. 130) ensina: “o desenvolvimento sustentável é percebido como um ato de equilíbrio entre os objetivos econômicos, sociais e ambientais com as escolhas sendo um resultado necessário”.

Esse equilíbrio por meio de escolhas governamentais de condutas extrafiscais a serem impulsionadas no meio social, em parceria com o âmbito privado, consiste no cerne da governamentalidade, cujo recorte da presente pesquisa apresenta ênfase na interseção entre tributação e meio ambiente ecologicamente equilibrado, de modo que aquela seja um instrumento viável para facilitar o alcance e a manutenção deste.

O estímulo a um comportamento tributário em consonância com os objetivos de sustentabilidade perpassa, notoriamente, pela compreensão da composição do poder, cujo condão de interferir nas condutas individuais pressupõe coesão e harmonia em sua articulação, sob pena de gerar exíguos influxos nos padrões insustentáveis de vilipêndio ambiental.

Nesse âmbito, importa considerar o pensamento de Foucault (2001, p. 122, tradução livre) quanto à composição do poder, no sentido de que este não se restringe ao Estado:

Colocar o problema em termos de Estado significa continuar a colocá-lo em termos de soberano e de soberania, ou seja, em termos de direito. Se descrevermos todos estes fenômenos de poder como dependentes do aparelho de Estado, isso significa apreendê-los como essencialmente repressivos: o exército como poder de morte, a polícia e a justiça como instâncias punitivas,

e assim por diante. Não quero dizer que o Estado não seja importante; o que quero dizer é que as relações de poder, e, portanto, a análise que delas deve ser feita, ultrapassam necessariamente os limites do Estado em dois sentidos. Em primeiro lugar, porque o Estado, apesar de toda a onipotência dos seus aparelhos, está longe de ocupar todo o campo das relações reais de poder; e, além disso, porque o Estado só pode atuar com base noutras relações de poder já existentes.

Comentando o trecho de Foucault supratranscrito, Nickolas John James (2018, p. 40) aduz: “esta é uma visão de relevância direta para os juristas: ao analisar o impacto da lei nos comportamentos humanos, não se pode ignorar as muitas outras estratégias de poder em jogo e que formam o contexto do direito”.

São exatamente essas outras estratégias de poder que devem ser enfatizadas, de modo que as iniciativas institucionais não se limitem ao âmbito jurídico, pois, embora, para o panorama do Direito, o supedâneo legal seja essencial; se isolado, pode não ser suficiente para cumprir os desideratos a que se propõe. Logo, o importante é que os diplomas normativos sejam harmônicos no que pertine aos demais instrumentos de governamentalidade desenvolvidos pelos fatores de poder predominantes na ordem social.

Acerca dessa posição não exclusiva ocupada pelo Direito enquanto instrumento de poder, Foucault (1980, p. 141) manifesta-se:

O direito não é nem a verdade do poder nem o seu álbi. É um instrumento de poder ao mesmo tempo complexo e parcial. A forma da lei, com os seus efeitos de proibição, precisa ser ressituada entre uma série de outros mecanismos não-jurídicos.

Assim, é fundamental que as técnicas de governamentalidade fiscoambiental possam reverberar para os demais segmentos em sociedade, como a educação, a qual consiste em elemento basilar para que os indivíduos exerçam uma gestão de si direcionada à sustentabilidade ambiental, tornando-se conscientes do potencial da tributação nessa empreitada. No âmbito pedagógico, a inclusão de educação fiscal e seus possíveis influxos ambientais, no currículo escolar básico, seria medida interessante a uma educação conscientizadora, responsável e politizada.

Ao lado da educação formal, a conscientização perpassa também pelo aperfeiçoamento dos canais de comunicação institucional. Essa pode ser uma estratégia bastante relevante de transparência quanto à gestão dos valores arrecadados, utilizando-se de linguagem simples e demais ferramentas facilitadoras da compreensão do cidadão leigo, que, por vezes, vê-se desorientado diante de termos técnicos tão ininteligíveis quanto carentes de real significado.

A simplificação, não apenas na transmissão de informações, mas também na operacionalização dos sistemas tributários pode trazer ganhos significativos quanto à adesão dos contribuintes ao cumprimento das normas tributárias, facilitando-lhes a prática tributária no cotidiano, por exemplo quanto à confecção de declarações, à emissão de boletos, ao saneamento de dúvidas quanto à interpretação da legislação aplicada ao caso concreto, dentre outras situações em que a dinâmica de mercado se insere e necessita de atendimento fácil, ágil e eficaz.

Essas são propostas estratégicas e enaltecidas da premissa basilar referente à posição primordial dos contribuintes enquanto componente significativo dos fatores de poder aptos à efetivação da governamentalidade fiscoambiental, cujo amparo legal, por si só, restaria insuficiente à sua consolidação na prática, caso os contribuintes não estivessem engajados nesse propósito extrafiscal.

O engajamento deriva, exatamente, do compromisso assumido pelos contribuintes quanto ao adimplemento de tributos verdes, aqui compreendidos como sinônimos de tributos ambientalmente orientados que assim são considerados “aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada” (Ferraz, 2003, p. 96). Essa perspectiva tributária deixa evidente o autogerenciamento do indivíduo, cuja escolha pode ser norteadada pela governamentalidade, em um contexto em que o compartilhamento dessa racionalidade passa a ser-lhe intrínseco.

Entender de modo diverso seria o mesmo que considerar o Estado como o único detentor do poder, olvidando a influência de todos os seus demais componentes em sociedade.

Embora seja uma verdade incontestável que “o Estado fiscal é o *único credor nos quadrantes do Direito* que é simultaneamente, *per se*, criador, executor e julgador da relação obrigacional” (Marins, 2009, p. 24, destaque do autor), tal posição não o coloca em posição absoluta de poder, dado que esse resquício de poder soberano não é suficiente para que se garanta o sucesso da tributação, tampouco a possibilidade extrafiscal de seu caráter verde.

Ambos dependem do engajamento, do convencimento e do compromisso do contribuinte, de modo que o diálogo social se faz indispensável. Ao revés, condutas motivadas por resistência, aversão e antagonismo apenas geram desgastes e desvios da prossecução da tutela do bem mais importante: o meio ambiente ecologicamente equilibrado.

#### **4. Governamentalidade fiscoambiental como propulsora da tributação verde no Brasil**

O ordenamento jurídico brasileiro possui previsões expressas que concedem legitimidade constitucional e legal à tributação verde. Depreende-se a partir do artigo 170, VI da Constituição Federal, a defesa do meio ambiente como um dos princípios da atividade econômica, podendo ser operacionalizada “inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

De modo semelhante, a Lei 12.187/2009, a qual institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima – PNMC, em seu artigo 5º, VII, prevê como uma das diretrizes da PNMC “a utilização de instrumentos financeiros e econômicos para promover ações de mitigação e adaptação à mudança do clima”.

No entanto, observa-se que a ordem jurídica pátria necessita de reflexões e ajustes para que a tributação efetivamente seja instrumento de uma governamentalidade fiscoambiental sólida, coesa e efetiva. De enceto, deve-se considerar que “o critério ambiental tem que ser urgentemente incluído no âmbito do Sistema Tributário Nacional” (Lucena, 2023, p. 46) para que a conduta poluidora gere repercussão tributária, de modo a ser desencorajada no meio social.

Diante desse desiderato extrafiscal, é indispensável destacar que a efetivação de uma tributação verde perpassa, inicialmente, pela definição da conduta que gerará a incidência tributária ambiental, de modo a interferir no comportamento do contribuinte, incentivando-o a realizar escolhas mais sustentáveis.

Em seguida, é necessário que se pondere sobre a instituição de um tributo ambiental progressivo, cuja parâmetro seja o nível de poluição gerado pelo contribuinte, a fim de que a tributação ecológica não assuma contornos simbólicos e passe a ser simplesmente objeto de planejamento de custos a serem suportados. De modo semelhante, a progressividade também seria responsável pela redução da carga tributária incidente sobre a poluição, à medida que esta fosse reduzida.

Percebe-se, assim, que é o próprio comportamento do contribuinte o aspecto nuclear a direcionar a intensidade financeira da tributação ambiental, cujo escopo ideal é ser transitória e, até mesmo, tender à inexistência, dado que isso significaria que não haveria poluição a ser tributada.

Nesse contexto, também é importante ser inviabilizada a concessão de isenções, uma vez que pouco eficaz seria uma política tributária ambiental em que determinados contribuintes fossem desonerados da tributação da poluição gerada, o que traria até mesmo o efeito inverso, ou seja: estímulo à manutenção de condutas nocivas ao meio ambiente.

Nesse linear, urge ressaltar que a tributação ambiental não apresenta caráter sancionatório, uma vez que “o tributo ambientalmente orientado insere-se no campo do lícito, como parte de políticas de governo que concretiza dever constitucional de preservar o meio ambiente” (Ferraz; Hack, 2007, p. 223). Inclusive, conforme indica o artigo 3º do Código Tributário Nacional, o tributo não decorre de ato ilícito; ao revés, advém da ocorrência de situações lícitas previamente elencadas pela legislação como suficientes a desencadear a sua incidência.

Logo, a natureza extrafiscal pode ser uma estratégia governamental escolhida para o alcance da sustentabilidade ecológica, compondo um conjunto de iniciativas integrantes de uma governamentalidade fiscoambiental direcionada à promoção do autogerenciamento de indivíduos ambientalmente responsáveis, influenciando na formação de suas crenças e, por consectário, na consolidação de sua visão de mundo. Nesse raciocínio, destaca-se o pensamento de Olena Fimyar (2009, p. 41):

Governamos a nós mesmos e aos outros exercendo nosso pensamento sobre “o que consideramos verdadeiro”. Noutras palavras, governamos de acordo com o que consideramos ser as verdades sobre nossa existência. Consequentemente, as formas como governamos dão origem à produção da verdade sobre a sociedade, a educação, o emprego, a inflação, os impostos, os negócios, etc.

Nesse sentido, produzir verdades tributárias em uma vertente ecológica consiste no aspecto nuclear da atividade de governar mediante práticas pedagógicas, estímulos e reforços positivos de condutas sustentáveis em vez do uso de punições, temores ou represálias. Essa concepção corresponde exatamente ao pensamento de Foucault (2008b, p. 258) acerca da governamentalidade, conforme transcrito a seguir:

O que propus chamar de governamentalidade, isto é, a maneira como se conduz a conduta dos homens, não é mais que uma proposta de grade de análise para essas relações de poder. Tratava-se portanto de testar essa noção de governamentalidade e tratava-se, em segundo lugar, de ver como essa grade da governamentalidade - podemos supor que ela é válida quando se trata de analisar a maneira como se conduz a conduta dos loucos, dos doentes, dos delinquentes, das crianças -, como essa grade da governamentalidade também pode valer quando se trata de abordar fenômenos de outra escala, como por exemplo uma política econômica, como a gestão de todo um corpo social, etc.

Embora os estudos de Foucault não tenham abrangido o âmbito da tributação ambiental, as suas ideias sobre um modelo de governar por meio do conhecimento, da

persuasão, do encorajamento e da autogestão de si coaduna-se com a extrafiscalidade ecológica, sobretudo a partir da compreensão de que “o ambiente não é apenas uma realidade biofísica, mas também um local de poder, onde as verdades são feitas, circuladas e refeitas.” (Rutherford, 2017, *online*, tradução livre).

Essa mentalidade de governo pode ser aplicada à realidade brasileira, demandando uma mudança de paradigma direcionada à própria percepção dos cidadãos quanto à tributação verde. Nesse sentido, faz-se essencial o abandono de antigas ideias de que a tributação representa apenas despesa ou prejuízo, ao passo que seja incorporada e difundida a noção de investimento em qualidade de vida, saúde e longevidade a partir de um meio ambiente saudável, equilibrado e sustentável. Essa participação ativa dos contribuintes é indispensável, conforme explica Vanessa S. Williamson (2017, p. 182, tradução livre):

O pagamento de impostos é, de longe, a sua participação mais regular na vida política. Todos nós somos contribuintes, mesmo aqueles que não podem, ou ainda não podem, descrever-se como cidadãos ou como eleitores. [...] pagar impostos permite-nos demonstrar o nosso compromisso com a comunidade e com o país. É o investimento das pessoas na tarefa compartilhada de autogoverno. Sob estas luzes, não é de admirar que tantos americanos vejam isso como um símbolo de orgulho.

No entanto, a necessária transformação do pensamento social não é instantânea ou fácil, dado que a compreensão do tributo enquanto agente vilão do empreendedorismo e do desenvolvimento econômico é bastante arraigada no cotidiano brasileiro. Logo, o engajamento dos contribuintes depende do nível de clareza que seja proporcionado quanto à função ambiental do tributo na prática, o que pode ser desenvolvido mediante, por exemplo, a visibilidade decorrente da transparência quanto à destinação do montante arrecadado no âmbito da política extrafiscal ecológica.

No que se refere à destinação, sabe-se que a categoria dos impostos se submete ao princípio constitucional da não-vinculação de receitas, preconizado no artigo 167, IV da Constituição Federal, de modo que é vedada a afetação da receita desse tributo a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções expressamente previstas no texto constitucional. Diante disso, propõe-se a edição de emenda constitucional a fim de que a destinação ecológica das receitas obtidas a título de imposto ambiental seja incluída no rol de exceções ao princípio da não-vinculação.

Desse modo, vislumbra-se a possibilidade de efetivação de uma situação de múltiplos ganhos, envolvendo benefícios compartilhados entre o Estado, os contribuintes e, máxime, o meio ambiente.

O Estado, diante da possível vinculação da receita tributária ecológica, teria facilitada sua atividade ambiental de governo por meio da aplicação direta de recursos em preservação, restauração, conservação e ampliação dos biomas.

Ademais, a correspondência clara entre arrecadação e destinação, ambas ecológicas, expressaria, sem óbices, a efetividade da governamentalidade fiscoambiental, inclusive impulsionando a autogerenciamento dos contribuintes, com amparo em transparência e confiabilidade nas instituições públicas quanto à gestão tributária e à efetiva tutela ambiental.

Por derradeiro, o próprio meio ambiente, protagonista dessa política extrafiscal, seria beneficiado duplamente: tanto com o incentivo a condutas sustentáveis por meio da tributação, quanto com a aplicação direta dos recursos arrecadados em seu favor, de modo que a sustentabilidade e o equilíbrio dos ecossistemas seriam consolidados como práticas cotidianas comprovadas.

Além dessa estratégia de governamentalidade fiscoambiental, outra questão inspira cuidados no ordenamento jurídico pátrio: a determinação da hipótese de incidência do tributo ambiental. Essa delimitação não deve se restringir apenas à poluição em sua vertente clássica referente à emissão de gases do efeito estufa, como é o caso do atual Mecanismo de Ajuste ao Carbono nas Fronteiras (*Carbon Border Adjustment Mechanism* – CBAM), criado no âmbito da União Europeia, o qual considera apenas as emissões diretas e indiretas de carbono ao longo da cadeia produtiva.

Ao revés, aqui se defende que a hipótese de incidência contemple todas as demais formas de degradação ambiental (por exemplo: poluição da água e do solo), que não podem ser olvidadas por uma tributação verdadeiramente comprometida com a sustentabilidade dos ecossistemas, os quais estão integrados de tal modo que os impactos em um bioma reverberam nos demais.

Logo, o potencial sistêmico da degradação ambiental reclama soluções extrafiscais holísticas, que não desprezem quaisquer condutas tóxicas, sob pena de injustiça fiscoambiental, incoerência ecológica e desequilíbrio de uma política extrafiscal que privilegie um bioma em detrimento de outro.

Nessa sequência de ideias, percebe-se que as citadas estratégias de governamentalidade fiscoambiental dialogam e são complementares quanto à efetivação da tributação verde no Brasil, pois possibilitam a atuação conjunta entre desestímulo de condutas potencialmente poluidoras (mediante previsão legal da hipótese de incidência tributária que as contemple) e efetivação de ações sustentáveis (viabilizadas por meio da

vinculação das receitas) para serem minimizados os efeitos dessas condutas, caso se concretizem.

Nesse panorama, a garantia da aplicação das receitas em defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado é medida que se impõe, sob pena de estar-se diante dos chamados falsos tributos verdes. Sobre essa temática, alerta Denise Lucena Cavalcante (2013, p. 1.123):

O que importa da tributação ambiental é que a sua instituição decorra de um conhecimento amadurecido da questão ambiental a ser alcançada e, paralelamente, que haja o acompanhamento direto dos resultados alcançados, pois do contrário, os resultados contraproducentes se perpetuarão e o objetivo não será alcançado, transformando a tributação ambiental numa mera fonte de arrecadação, como tem acontecido com os chamados “falsos tributos verdes”.

Por isso, o cuidado com a gestão das políticas públicas fiscoambientais é fundamental, desde a fase de planejamento até a etapa de controle, a fim de que haja correspondência fidedigna entre os objetivos ambientais almejados por meio da tributação e a prática das iniciativas públicas aptas a concretizá-los.

Vale realçar que essas reflexões apresentadas sobre parâmetros basilares para a tributação verde encontram uma significativa oportunidade de discussão no atual espaço político, considerando-se o atual contexto da reforma tributária em que se insere. Sobre o assunto, Denise Lucena Cavalcante (2023, p. 57) aduz:

A necessidade de uma reforma tributária ambiental também é uma excelente oportunidade para introduzir uma nova fonte de renda, que certamente será muito bem-vinda neste momento de crise econômica, beneficiando o meio ambiente e tributando de forma adequada, de acordo com os standards globais contemporâneos. Assim, as medidas fiscais devem sempre se fundamentar na internalização dos custos ambientais provocados pelas atividades danosas ao meio ambiente, não simplesmente como mecanismo para aumentar a arrecadação, mas como meio de modular condutas a favor da manutenção de um ecossistema plenamente sustentável, a fim de que seja possível reduzir as mudanças climáticas em todo o planeta.

Nessa ordem de ideias, além de urgente, o convite à reflexão sobre a temática é oportuno, correspondendo exatamente ao cerne do presente trabalho acadêmico, que, ao apresentar duas estratégias de governamentalidade fiscoambiental aplicáveis ao ordenamento jurídico pátrio, não possui a pretensão de esgotar o tema, dada a complexidade que o permeia.

Almeja-se, portanto, apenas a proposição de alternativas tributárias viáveis como vetores estruturantes para o fomento eficaz à sustentabilidade ambiental, da qual a tributação não pode ser alheia, dado seu condão de melhorar as condições de vida no meio social, as quais dependem, indubitavelmente, do equilíbrio dos ecossistemas.



## 5. Considerações Finais

A necessidade imperiosa de proteção ambiental não pode mais ser dissociada da tributação, a qual consiste em um instrumento basilar para a consecução do legítimo escopo de sustentabilidade ecológica.

Nesse panorama, a governamentalidade fiscoambiental – extensão do pensamento foucaultiano – destaca-se como aspecto nuclear da atividade de um governo comprometido com o engajamento dos contribuintes em favor de condutas tributárias ambientalmente responsáveis.

Esse envolvimento pressupõe a compreensão dos contribuintes enquanto componentes indispensáveis das relações de poder que se configuram no meio social, no qual o Estado é importante, mas não exclusivo.

Logo, para que as políticas ambientais extrafiscais logrem êxito, a gestão governamental necessita tanto de aceitação social, quanto de participação ativa dos contribuintes. Para isso, faz-se essencial a ruptura com o antigo antagonismo que marcava a relação de ambos, ampliando-se o espaço destinado à aproximação e ao diálogo.

Nesse sentido, a conciliação entre fisco e contribuinte demanda esforços governamentais envidados tanto no âmbito pedagógico, por meio de uma educação fiscal conscientizadora, responsável e politizada, quanto no âmbito institucional de comunicação, tornando-se fácil e ágil o contato, o saneamento de dúvidas tributárias e a operacionalização cotidiana de sistemas, por meio de uma linguagem simples e acessível.

Indica-se que essas técnicas de governamentalidade fiscoambiental sejam implementadas na realidade brasileira, assim como ajustes no Sistema Tributário Nacional, cuja configuração pode ser melhor direcionada à sustentabilidade ambiental.

Para o êxito desse escopo extrafiscal, necessita-se de alterações legislativas direcionadas tanto à delimitação da hipótese de incidência para que passe a contemplar condutas potencialmente poluidoras como suficientes a deflagrar a tributação; quanto à ampliação do rol de exceções ao princípio constitucional da não vinculação de receitas de impostos para abranger a destinação ambiental da arrecadação a esse título.

Essas estratégias compõem um rol exemplificativo de providências viáveis a serem adotadas na realidade brasileira, cuja configuração demanda ajustes para que haja consectários tributários decorrentes diretamente da poluição, possibilitando-se, desse modo, o desencorajamento de condutas potencialmente lesivas ao meio ambiente.

Assim, apresenta-se uma reflexão quanto à tributação verde no Brasil, com propostas efetivas e aptas à alteração da realidade, viabilizadas pelas noções de governamentalidade fiscoambiental derivadas do pensamento de Foucault, cuja análise sobre as relações de poder reverbera nos mais diversos âmbitos, inclusive o fiscoambiental.

## REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Barueri: Manole, 2007

BOFF, Leonardo. **Sustentabilidade: o que é, o que não é**. Petrópolis, RJ: Editora Vozes, 2012.

BOSSELMANN, Klaus. **O princípio da sustentabilidade**: transformando direito e governança. Tradução de Philip Gil França. São Paulo: Revista dos Tribunais (RT), 2015. Título original: The principle of sustainability: transforming law and governance.

CAVALCANTE, Denise Lucena. O Papel da Tributação Ambiental em prol do Desenvolvimento Sustentável. In: OLIVEIRA, Daniela Olimpio de (org.); GOMES, Priscilla Régia de Oliveira (org.). **Tributação e Sociedade sob Perspectiva de Mulheres Tributaristas**. São Paulo: Editora Dialética, 2023, p. 45-60.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação Ambiental e os Aspectos da Extrafiscalidade. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. (Org.). **Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais**. 1ed. São Paulo: Noeses, 2013, v. 1, p. 1123-1141.

CIRINO, Samia Moda. Sustentabilidade no meio ambiente de trabalho: um novo paradigma para a valorização do trabalho humano. **Revista Eletrônica - Tribunal Regional do Trabalho do Paraná**, v. 3, p. 85-108, 2014. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/94993/2014\\_cirino\\_samia\\_sustentabilidade\\_meio.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/94993/2014_cirino_samia_sustentabilidade_meio.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 02 nov. 2023.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso Futuro Comum**. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1991, p. 46.

DARDOT, Pierre; LAVAL, Christian. **A nova razão do mundo**: ensaio sobre a sociedade neoliberal. Tradução de Mariana Echalar. São Paulo: Boitempo, 2016.

DARDOT, Pierre et al. **A escolha da guerra civil**: Uma outra história do Neoliberalismo. Tradução de Márcia Pereira Cunha. São Paulo: Elefante, 2021.

FERRAZ, Roberto; HACK, Erico. **O princípio da capacidade contributiva e a tributação ambientalmente orientada**. In Revista Direito Tributário Atual, vol. 21,

São Paulo, Dialética e IBDT - Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2007, p. 211-232. Disponível: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1565/1056>>. Acesso em: 03 nov. 2023.

FERRAZ, Roberto. Tributação e meio ambiente: o Green Tax no Brasil (a contribuição de intervenção da Emenda 33/2001). In: MARINS, James (coord). **Tributação e meio ambiente**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2003.

FIMYAR, Olena. Governamentalidade como ferramenta conceitual na pesquisa de políticas educacionais. **Educação & Realidade**, Porto Alegre, n. 34, v. 2, p. 35-56, 2009.

FOUCAULT, Michel. As técnicas de si. In: FOUCAULT, Michel. **Ditos e escritos: Genealogia da ética, subjetividade e sexualidade**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014, v. 9, p. 264-296.

FOUCAULT, Michel. **O nascimento da biopolítica: curso no Collège de France (1975-1976)**. São Paulo: Martins Fontes, 2008b.

FOUCAULT, Michel. **Segurança, território, população: curso no Collège de France (1975-1976)**. São Paulo: Martins Fontes, 2008a.

FOUCAULT, Michel. Power and Strategies. In: GORDON, Colin. (Ed). **Power/Knowledge: Selected Interviews and Other Writings 1972-1977**. New York: Pantheon Books, 1980.

FOUCAULT, Michel. Truth and Power. In: FAUBION, James D. (ed); HURLEY, Robert (trad.). **The Essential Works of Foucault 1954-1984**. Vol. 3 Power. London: Penguin Books, 2001.

FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir: nascimento da prisão**. Tradução: Raquel Ramalheite. Petrópolis: Vozes, 1987. 27ª ed. Título original: Surveiller et punir.

JAMES, Nickolas John. Law and Power: Ten Lessons from Foucault. **Bond Law Review**. Vol. 30. 1ª ed. Robina: Bond University Research Repository, 2018, p. 31-42. Disponível em: <[https://pure.bond.edu.au/ws/portalfiles/portal/27624577/Law\\_and\\_Power\\_Ten\\_Lessons\\_From\\_Foucault.pdf](https://pure.bond.edu.au/ws/portalfiles/portal/27624577/Law_and_Power_Ten_Lessons_From_Foucault.pdf)>. Acesso em: 31 out. 2023.

LAZZARATO, Maurizio. **O governo do homem endividado**. São Paulo: n-1 Edições, 2017.

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 6.

MCGRATH, Matt. Mudanças climáticas: novo relatório do IPCC adverte sobre impactos 'irreversíveis'. **BBC**, 28 fev. 2022. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-60554761>>. Acesso em: 25 mar. 2023.

RUTHERFORD, Stephanie. Environmentalism and green governmentality. In: RICHARDSON, Douglas (ed). et al. **The International Encyclopedia of Geography**. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/315481641\\_Environmentalism\\_and\\_Green\\_Governmentality](https://www.researchgate.net/publication/315481641_Environmentalism_and_Green_Governmentality)>. Acesso em: 04 nov. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Aspectos fundamentais e finalísticos do tributo**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

WILLIAMSON, Vanessa S. **Read my lips**: why americans are proud to pay taxes. Princeton: Princeton University Press, 2017.