



AS ISENÇÕES FISCAIS EM MATÉRIA AMBIENTAL SOB O ENFOQUE DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

ENVIRONMENTAL TAX EXEMPTIONS UNDER THE APPROACH OF ECONOMIC ANALYSIS OF LAW

Artur Leandro Veloso De Souza¹
João Victor Szpoganicz Junckes²

RESUMO

A tributação influi na tomada de decisão individual, afinal, a neutralidade fiscal existe apenas em um mundo utópico. Assim sendo, ainda que os tributos possuam primordialmente caráter meramente arrecadatório, eles podem ser utilizados enquanto política estatal voltada a orientar o comportamento dos agentes econômicos a partir dos incentivos gerados com a instituição de uma norma tributária. É a chamada extrafiscalidade. É defensável, portanto, que o Estado, por intermédio da tributação, estimule a adoção de condutas socialmente benéficas, com o intuito de se tutelar a preservação do meio-ambiente ecologicamente equilibrado. Nesse contexto, valendo-se do método de abordagem dedutivo e da técnica de pesquisa a bibliográfica, a presente pesquisa visa discorrer acerca da concessão de isenções fiscais verdes e de sua efetividade enquanto política de incentivo a preservação ambiental. Com este propósito, o artigo objetiva demonstrar que a tributação representa potente estímulo ao comportamento humano; que a isenção é instrumento típico de concretização da extrafiscalidade, ao mesmo tempo em que representa hipótese de renúncia de receita; e que a concessão de isenções em matéria ambiental ainda é tema incipiente no ordenamento jurídico brasileiro. Demonstrar-se-á, por fim, que para se alcançar os fins pretendidos a partir da instituição das normas isentivas em matéria ambiental, é de extrema importância que os planejadores de políticas públicas compreendam que as normas tributárias geram externalidades e que os indivíduos, enquanto seres racionais, reagem a incentivos.

Palavras-chave: Direito Tributário Ambiental. Isenções Fiscais. Análise-Econômica do Direito. Isenções Verdes. Políticas Públicas.

ABSTRACT

Taxation influences individual decision-making, after all, tax neutrality exists only in a utopian world. Therefore, even if the taxes are primarily designed based on their collecting capacity, they can also be used as a state policy aimed at guiding the behaviour of economic agents with the incentives generated from the institution of a tax rule. This is the so-called extra fiscal



¹ Mestrando no PPGD UFSC sob a orientação do Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves. Procurador do Estado de Santa Catarina, Ex-Procurador do Estado de Rondônia. Ex-Secretário do Estado de Planejamento, Orçamento e Gestão de Rondônia. Especialista pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Rua Altamiro Guimarães, 360, 801, Centro, CEP 88015-510, Florianópolis/SC. E-mail: artursouza@pge.sc.gov.br

² Mestrando em Direito (UFSC). Especialista em Direito Tributário (IBET). Bacharel em Direito (UFSC). Rua Almirante Lamego 1262, 201, Centro, CEP 88015-601, Florianópolis/SC. E-mail: jvsjunckes@gmail.com



function of the tax norm. Therefore, it is defensible that the state, through taxation, should encourage the adoption of socially beneficial behaviours to preserve the environment. In this context, using the deductive approach method and the bibliographic research technique, this work aims to discuss the institution of green tax exemptions and their effectiveness as an incentive policy for environmental preservation. For this purpose, the article aims to demonstrate that taxation represents a powerful stimulus to human behaviour, whereas the exemption is a typical instrument for the carrying out of extra fiscal function while representing a hypothesis of revenue waiver. The granting of exemptions in environmental matters is still an incipient issue in the Brazilian legal system. Finally, the present work seeks to demonstrate that, to reach the goals originally intended with the institution of tax exemptions in environmental matters, it is extremely important that public policy planners understand that tax rules can lead to externalities and that individuals, while rational beings, react to incentives.

Keywords: Environmental Tax Law; Tax Exemptions; Law and Economics; Green Tax Exemptions; Public Policies.

1 INTRODUÇÃO

Os tributos, ainda que precipuamente possuam caráter meramente arrecadatário (fiscal), podem ser utilizados, até mesmo por conta da ausência de uma neutralidade tributária (afinal, a existência de tributos neutros se dá apenas em um mundo quimérico), enquanto política estatal voltada a orientar o comportamento dos contribuintes, com o intuito de se atingir os fins pretendidos a partir da instituição da norma (extrafiscal).

Assim sendo, por se tratar forte intromissão na esfera da autonomia privada, verdadeira espoliação legal, compreensível que os tributos influenciem a tomada de decisão individual.

Destarte, tem-se que justamente por conta de sua aptidão em interferir e afetar a liberdade de escolha dos indivíduos é que o fenômeno fiscal se apresenta como política estatal extremamente relevante enquanto política pública voltada à preservação ambiental.

Destarte, valendo-se do método dedutivo e da análise bibliográfica, o presente artigo tem por objetivo expor, sem a intenção de exaurir o assunto, algumas reflexões acerca da concessão de isenções fiscais verdes, enquanto política de incentivo a preservação ambiental. Opta-se pela análise da não tributação uma vez que as mesmas não incrementam o custo produtivo, não servem como sanção indireta à comportamentos ambientalmente indesejados, nem mesmo fomentam a continuidade de práticas lesivas ao simples custo de uma exação tributária, pelo contrário, estimulam condutas benéficas a partir da facilitação e da desoneração.

Para tanto, primeiramente, se demonstrará que os tributos são potentes direcionadores



das atitudes comportamentais dos indivíduos.

Na sequência, se discorrerá acerca da isenção, conceituando-os e apresentando os requisitos legais tributários e financeiros para a sua concessão. Avançaremos para apresentar as nuances da isenção ambiental, analisando o contexto normativo e cases de sua utilização no Brasil.

Por fim, ao se tratar das isenções fiscais verdes, irá se discutir acerca da necessidade de os legisladores se atentarem para a necessidade de manipularem corretamente os estímulos aos contribuintes, bem para o fato de ser necessária uma análise prévia acerca da efetividade e da potencialidade da medida isentiva em induzir uma efetiva e concreta proteção ambiental, tudo à luz da AED.

2 O CARÁTER INDUTOR DA TRIBUTAÇÃO

Os tributos, ainda que necessários para o financiamento do Estado Democrático de Direito que integramos, bem como para a manutenção e funcionamento de nossa organização social, interferem no comportamento das pessoas. De acordo com o pesquisador português Nabais (2005, p. 9): “impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro”.

Afinal, como bem defende C. Carvalho (2012), a tributação é uma das mais fortes intromissões, juridicamente chanceladas pelo Estado, na autonomia privada, eis que demanda, compulsoriamente, a transferência de parcela da riqueza privada para a esfera pública.

Assim sendo, é compreensível que a tributação interfira no comportamento e nas decisões dos agentes econômicos. Por causa dos tributos, claramente existem ponderações a serem feitas, o que pode gerar distorções na economia, diante do seu condão de afetar as condições de mercado a partir do deslocamento das curvas de oferta e de demanda (SEIXAS, 2017).

Portanto, ainda que os tributos possuam como premissa básica a arrecadação, eles podem ser usados como instrumento de regulação/direção, como indutores de comportamentos, podendo servir a consecução de finalidades políticas, sociais e econômicas do Estado (VALADÃO; CARNAUBA, 2017). É o que convencionou-se denominar de caráter extrafiscal



da tributação.



Consoante leciona P. Carvalho (2018, p. 156), as normas tributárias podem possuir um viés não-arrecadatório, representando verdadeira política de Estado jurídico-tributária para obtenção de metas:

Fala-se, assim, em “fiscalidade” sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses - sociais, políticos ou econômicos interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso.

A extrafiscalidade, portanto, pode ser definida como a utilização dos diversos instrumentos tributários para a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias, mas, sim, (des)incentivadoras de comportamentos.

É importante ressaltar, contudo, que não se há falar em tributação pura, isto é, tão somente de cunho arrecadatório ou indutivo. É que independentemente da função primordialmente exercida, a outra continuará coexistindo em harmonia (BRITO, 2017) – ainda que o tributo tenha sido instituído visando induzir determinado comportamento, haverá arrecadação e, por mais que determinado tributo tenha predominância arrecadatória, sempre haverá ingerência na tomada de decisão do contribuinte, pois a neutralidade fiscal absoluta representa uma utopia.

Destaca-se, ainda, que a extrafiscalidade não se realiza apenas através da imposição tributária, mas igualmente através da concessão de imunidades, de isenções, da não-incidência, da redução da base de cálculo ou da alíquota, ou seja, a partir de benesses que visem estimular a adoção de comportamentos benéficos à coletividade (BRITO, 2017).

Assim, justamente por conta de sua afetação na esfera de decisão individual, é que se defende que o Estado pode tanto gerar estímulos a adoção de certas condutas e ações socialmente desejadas através de exonerações fiscais, como pode desencorajar condutas que porventura poderiam ser maléficas à coletividade, criando-se obstáculos. Aliás, justamente por conta de seu enorme potencial direcionador de condutas é que não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatais, como bem defende o professor Leonetti (2022).



E aqui, para fins do presente trabalho, importa analisar a utilização da função indutora da tributação, sobretudo através da concessão de estímulos a adoção de condutas socialmente benéficas, com o intuito de se tutelar a preservação do meio-ambiente³.

Destaca-se, por oportuno, que se optou pela análise das isenções uma vez que as mesmas não incrementam o custo produtivo, não servem como sanção indireta à comportamentos ambientalmente indesejados, nem mesmo fomentam a continuidade de práticas lesivas ao simples custo de uma exação tributária, pelo contrário, efetivamente estimulam condutas benéficas a partir da facilitação e da desoneração.

Aliás, como advoga Brito (2017, p. 225), “a concessão de isenções fiscais verdes se mostra uma opção racional, porque serve como sinalizador econômico de que é mais vantajoso atuar legalmente e de modo sustentável do que agir ilegalmente e em postura ambientalmente irracional”.

Com efeito, tem-se que é comumente conferido à Arthur Pigou o título de pioneiro no tratamento do tema tributação extrafiscal ambiental, uma vez que o mesmo defendeu que, para solucionar as externalidades oriundas da exploração do meio-ambiente, deveriam ser instituídos tributos ambientalmente ordenados, que tivessem como objetivo a internalização dos prejuízos causados ao meio ambiente em desfavor daqueles que realizassem atividades ecologicamente ofensivas. Defendeu igualmente que no caso de externalidades positivas os agentes econômicos deveriam receber pagamentos ou subvenções pelos benefícios em prol da coletividade (VALADÃO; CARNAUBA, 2017, p. 84).

Para o referido economista, portanto, os tributos seriam um importante instrumento de regulação econômica e de justiça, pois poderiam onerar aquele que se utilizasse de recurso ambiental em detrimento da sociedade e beneficiar o que fizesse o inverso.

Ademais disso, pode-se afirmar que em nosso ordenamento a relação entre tributação e meio ambiente deriva do fato de que se todos possuem o direito de usufruir de um meio

³ Não se descuida, no entanto, que através da utilização dos instrumentos tributários com feição ambiental, não só é possível se orientar o comportamento dos contribuintes (função extrafiscal), mas também arrecadar os recursos necessários à consecução de políticas públicas de prevenção, conservação e recuperação dos recursos naturais, bem como para custear o exercício do poder de polícia e de controle e fiscalização das atividades danosas ao meio ambiente. É a dita função dúplice dos tributos ambientais. CORBETTA, Janiara Maldaner. Taxa Ambiental como instrumento de defesa do meio ambiente. In: DANTAS, Marcelo Buzaglo (coord.); GUASQUE, Adriane (org.); GARCIA, Heloíse Siqueira (Org.); GUASQUE, Bárbara (Org.). **Temas relevantes e atuais de direito e**



sustentabilidade ambiental. 1. ed. Alicante - Espanha: Instituto das Águas e Meio Ambiente na Universidade de Alicante, 2018. v. 1. p 162. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/83014/1/2018_Temas-relevantes-atuais-direito-sustentabilidade-ambiental.pdf. Acesso em: 26 ago. 2022



ambiente ecologicamente equilibrado, todos devem, igualmente, participar para a preservação deste bem comum essencial, consoante previsão constitucional.⁴

Tal conclusão, aliás, está consonância com o fato de que todos os direitos possuem custos públicos, e por isso implicam a cooperação social e a responsabilidade individual (NABAIS, 2005, p. 7). Assim sendo, o Estado compele os contribuintes a participar na concretização de seu dever público de defender e preservar o meio ambiente através do pagamento de receitas necessárias ao cumprimento de tal desiderato (CORBETTA, 2018, p. 157).

Infere-se, ainda, que a Carta Magna, no título da Ordem Econômica e Financeira, em seu art. 170, VI, incluiu a defesa do meio ambiente como um de seus princípios informadores, inclusive facultando a possibilidade de se proceder tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.⁵

Criou-se, assim, um campo fértil para a atuação do legislador, sobretudo na edição de normas tributárias indutoras (VALADÃO; CARNAUBA, 2017), aqui incluídas as isenções fiscais.

3 ISENÇÕES – ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E FINANCEIROS

A isenção tributária, instrumento previsto no Artigo 175, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN⁶, é hipótese de exclusão do crédito tributário. No magistério do Prof. Paulsen (2015, p.228), a isenção constitui-se na hipótese em que o Ente Tributante, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou em determinada situação.

No direito brasileiro existem diferentes teorias que buscam explicar o fundamento e as razões da existência da isenção. O Prof. P. Carvalho (2016, p. 452) apresenta-as sinteticamente.

⁴Art. 225. 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.

⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

⁶ Art. 175. Excluem o crédito tributário:



I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.



A primeira, denominada de teoria clássica, defende que a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Por força de norma isentante opera-se a dispensa do débito tributário. Temos aqui como principais defensores Geraldo Ataliba e o Prof. Rubens Gomes de Sousa, coautor do anteprojeto do Código Tributário Nacional.

A segunda corrente entende que a isenção tem por fim negar a existência da relação jurídica tributária. A regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir. Temos aqui como principal expoente o Prof. Alfredo Augusto Becker.

Por fim, a terceira teoria reconhece a isenção como fato impeditivo, encartado normativamente como regra isencional, e que teria a virtude de impedir que certas situações fossem atingidas pelo impacto da norma que institui o tributo. Como defensores dessa posição os Professores Sainz de Bujanda e Salvatore la Rosa.

Contrapondo-se a essas posições, o Prof. P. Carvalho (2016, p. 452) defende que a isenção é espécie de regra de estrutura. A regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente da norma.

A isenção, portanto, é uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regramatriz, de tal forma, que mesmo acontecendo o evento tributário no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não poderá se instalar à mingua do objeto.

A isenção não se confunde com a imunidade⁷, tampouco com o fenômeno da alíquota zero⁸, e pode ser concedida de maneira incondicional ou onerosa.

A isenção é instrumento típico de concretização da extrafiscalidade. A Administração, através da via legal, ponderando situações de interesse público, buscando incrementar a produção, comércio, consumo ou mesmo a proteção a postulados constitucionais, maneja o instrumento da isenção. Dúvida não há que o legislador deixou claro que o fenômeno tributário não pode ser manejado por via de Decreto ou ato infralegal e, a priori, não alcança tributos instituídos posteriormente à sua concessão, tampouco às taxas e às contribuições de melhoria.

⁷ A imunidade, além de estar prevista no plano constitucional, é norma que delimita a incompetência tributária



dos entes públicos. Difere-se, assim, justamente por conta do momento de ocorrência e da localização da regra instituidora.

⁸ Alíquota zero representa uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus da tributação sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar.



Ao lado do aspecto tributário reside o aspecto financeiro. A isenção é hipótese de renúncia de receita, conforme dispõe o Artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.⁹ Nesse sentido, inclusive, o Prof. Fernandes Oliveira (2008, p. 429) esclarece que não há diferença entre renúncia tributária e financeira. A renúncia de receitas é sempre financeira.

Segundo Torres (2018, p.252), a renúncia de receita nada mais é do que um privilégio financeiro empregado na vertente da receita pública. Inspirada no direito norte-americano, a renúncia da receita, no Brasil se aproxima muito do gasto público (embora com ele não se confunda), recaindo sobre si um controle mais minudente.

A renúncia de receita produz o mesmo resultado econômico do gasto, mas não pode ser confundida com ele. De acordo com o art. 14, § 1º, da LRF, haverá renúncia de receita sempre que se fizer presente algum benefício de natureza fiscal ou tributária cujo resultado seja a redução dos ingressos nos cofres públicos.

Segundo dispõe o art. 150, § 6º, CF, o primeiro requisito para a renúncia de receita é a existência de lei específica, ou seja, lei que deve versar apenas sobre aquele assunto. Cuidar-se de norma que valoriza o princípio da indisponibilidade de bens públicos. Esse artigo, assim como o art. 165, é sede implícita de dois princípios orçamentários: equilíbrio e transparência. Tais princípios são implícitos, não existindo nenhum dispositivo da Constituição que trate deles diretamente. Eles, somados com o princípio do planejamento, norteiam a Lei de Responsabilidade Fiscal.

O segundo requisito constitucional é previsto no art. 165, § 6º, perpassa pela viabilidade da renúncia de receita (demonstrativo do impacto da renúncia fiscal no orçamento). A questão que se põe é saber se as leis orçamentárias têm condições de absorver o impacto causado pela renúncia de uma receita. Se, porventura, os prejuízos suplantarem os benefícios de uma renúncia de receita, isso significa que ela não é viável. Justamente por isso, este dispositivo exige uma estimativa de impacto regionalizado da renúncia de receita na tríade orçamentária (PPA, LDO e LOA). Este dispositivo também é sede implícita dos princípios do equilíbrio e transparência.

Em status infraconstitucional, o Artigo 14 da LRF estabelece que o Proponente tem que demonstrar que a previsão de receitas feita na LOA considerou a renúncia de receita que pretende conceder. Ainda, deve estar acompanhada de medidas de compensação, no período



⁹ Dispõe o § 1º do art. 14 da LRF:

Art. 14 § 1º A RENÚNCIA compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.



mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (inciso II do art. 14).

O impacto fiscal e as medidas de compensação são linhas mestras na análise da adequação da isenção. O Prof. Gandra (2014) cita o que se denomina de isenções “custo zero”, identificando como aquelas que a despeito de representar renúncia a recursos, termina por implicar em desenvolvimento da região e futuro crescimento na arrecadação, em face da geração de empregos e outros fatores de progresso decorrentes da estimulação fiscal concedida.

No tópico seguinte vamos analisar em que medida às isenções ambientais podem constituir uma efetiva proteção ambiental, mostrando relevante, adequado e necessário a política fiscal.

4 ISENÇÕES AMBIENTAIS

Isenções ambientais é tema que une, a um só tempo, dois importantes capítulos da Constituição Federal – a proteção ao meio ambiente e a tributação como ferramenta reguladora do Estado. Nessa medida, não há como avançarmos para conceituar e apresentar hipóteses de isenção ambiental, bem como questionar a eficiência da proteção, especialmente sob às lentes da análise econômica do direito, sem antes abordar, mesmo que brevemente, aqueles dois aspectos.

De início, importante perceber que os valores ambientais devem estar intrinsecamente ligados à toda atuação humana. Para Araújo (2010, p. 6):

A dialética entre a natureza e a realidade social é uma unidade constantemente oxigenada, que, longe de ser estanque, permanece em constante modificação. Esta continuidade evolutiva traz como reflexo direto a permanente criação de novos Princípios do Direito Ambiental, o que gera uma carga de dificuldade de elencar um rol fechado de Princípios Ambientais.

Nessa medida, inclusive, curioso trabalho do Prof. Jonas (2006, p. 84), prega que na proteção ao meio ambiente devemos utilizar o que ele denomina da “Heurística do medo” (OLIVEIRA, 2011).

Neste viés, a tributação deve servir aos interesses da proteção ambiental para além da pura captação de recursos. Cavalcante (2012) ensina que a tributação ambiental atua por



intermédio dos diversos instrumentos econômicos, oportunizando a produção de efeitos por meio dos tributos, dos incentivos e benefícios fiscais, das isenções, das obrigações acessórias,



enfim, de todos os meios fiscais adequados a promoção de condutas, ao recuperar danos ou realocar custos ambientais.

A adoção de medidas de incentivo tributário é, no entender de parcela da doutrina, concretização do princípio do poluidor pagador, previsto no Princípio 16 estabelecido na ECO-RIO 1992¹⁰. Para Milaré (2004, p. 1074), o Princípio do Poluidor-Pagador pode ser entendido como:

O princípio do poluidor-pagador impõe a internalização dos custos decorrentes das externalidades negativas ambientais. Isto é, dos efeitos nocivos resultantes do desenvolvimento das atividades humanas que, embora não sejam necessariamente voluntários, merecem igual reparação, uma vez que incidem sobre a qualidade do meio, em prejuízo de toda a sociedade.

Em outra linha, Hupffer, Weyermüller e Waclawovsky (2011) defendem que a isenção é concretização do Princípio do Protetor-Recebedor na medida em que visa a remuneração, seja direta ou indireta, daquele que adota conduta sustentável. Para esses autores, o princípio Protetor-Recebedor entraria em cena quando houvesse a verificação da carência dos mecanismos de controle utilizados pelo Estado, como, por exemplo, o zoneamento e o licenciamento ambiental.

Seja adotando uma ou outra linha, a isenção ambiental é uma realidade no ordenamento jurídico brasileiro.

Pela oportuna pertinência, importa destacar que as isenções fiscais verdes podem ser conceituadas, nos dizeres de Brito (2017, p. 184), como

[...] a hipótese de não-incidência legalmente qualificada que mutila um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária de um tributo qualquer, à exceção do elemento quantitativo, desnaturando o fato gerador, e com isso, impedindo a formação da obrigação tributária, especificamente se identificando por seu caráter de incentivo fiscal cuja finalidade extrafiscal indutora é direcionada à proteção do meio ambiente.

Tem-se, portanto, que a natureza ambiental da isenção tributária não decorre da existência de algum preceito específico na regra-matriz de incidência tributária (da sua nomenclatura), mas sim de sua capacidade induzir à adoção de comportamentos ambientalmente positivos, isto é, de sua finalidade.



¹⁰ Princípio 16 da ECO-RIO 1992: “As autoridades nacionais devem esforçar-se para promover a internalização dos custos de proteção do meio ambiente e o uso dos instrumentos econômicos, levando-se em conta o conceito de que o poluidor deve, em princípio, assumir o custo da poluição, tendo em vista o interesse público, sem desvirtuar o comércio e os investimentos internacionais”.



Uma das primeiras hipóteses dos incentivos fiscais através da tributação extrafiscal está no Imposto Territorial Rural – ITR, que estabelece isenções para áreas de proteção ambiental e reserva legal, além de outras áreas de interesse ambiental (art. 10, inciso II da Lei federal nº 9393/96). Revela-se aí, a preocupação da União em proteger a flora e a fauna nacional. Nesse sentido, outro exemplo de incentivo econômico à preservação ambiental foi a criação da Lei nº 5.106/1966 que determina o abatimento na declaração do Imposto de Renda dos investimentos em (re)florestamento, estimulando o contribuinte a preservar as espécies florestais nativas.

Mais um exemplo claro de utilização da isenção ambiental está previsto no Código Florestal de Curitiba. A Lei Estadual nº 9.806/2000 preconiza em seu Artigo 10 o sistema de incentivo por meio de isenção ou redução do IPTU. São beneficiados os terrenos que possuem áreas atingidas por bosque nativo relevante. Os descontos variam de 10% a 100%, de acordo com as espécies arbóreas e sua relevância e quantidade. Os terrenos devem ocorrer no Setor Especial de Áreas Verdes, salvo exceções descritos em seu Anexo II:

Art. 10 A título de incentivo, os proprietários ou possuidores de terrenos integrantes do Setor Especial de Áreas Verdes ou nos casos descritos no Anexo II, que faz parte integrante desta lei, gozarão de isenção ou redução 32 sobre o valor do terreno, para o cálculo base do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, proporcionalmente a taxa de cobertura florestal do terreno (PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA, 2000).

Fala-se, ainda, no Convenio Confaz 101/1997, prorrogado até 31/12/2028 pelo Convênio 156/17 que concede isenção de pagamento de ICMS nas operações que envolvam equipamentos e componentes para o aproveitamento das energias solar e eólica, a exemplo dos aquecedores solares de água.¹¹

Nova medida isentiva verde está encartada no Convênio Confaz nº 16/2015 que autoriza a conceder isenção nas operações internas relativas à circulação de energia elétrica, sujeitas a faturamento sob o Sistema de Compensação de Energia Elétrica de que trata a Resolução Normativa nº 482 de 2012 da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, em grande parte decorrente de energia solar.¹²

Nesse contexto, a concessão de isenção ambiental como medida de política legislativa deve estar diretamente ligada à redução da arrecadação para (i) indução de movimentos do cidadão e (ii) compensação através de medidas de proteção ao meio ambiente. Diversas são as



¹¹ Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV101_97

¹² Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV016_15



críticas da efetiva concretização destes postulados – isto é, de fato, a redução da carga tributária tem conseguido ampliar a proteção de área verde?

Estudo empreendido em que se analisava o IPTU Verde e o ICMS Ecológico no Município de Caraguatuba/SP (JÚNIO, 2019), concluiu a edição da Lei Complementar Municipal nº 07/01, que concedia a possibilidade de revisão do valor venal com a exclusão de áreas especialmente protegidas, promoveu um acréscimo de 39% dos requerimentos. É dizer, a medida isentiva ampliou a identificação de áreas de preservação permanente – APP, áreas de proteção ambiental – APA e de relevante interesse ecológico – ARIE e, por via direta, redução da carga tributária. No entanto, a mesma pesquisa não aponta se a redução de arrecadação reverteu, de fato, na ampliação da proteção ambiental.

No tópico seguinte vamos abordar de que maneira a AED pode auxiliar nesse processo de definição da política de concessão de isenção ambiental.

5 A (IN)EFICIÊNCIA DE DETERMINADAS POLÍTICAS DE ISENÇÃO FISCAL ADOTADAS PELOS ENTES PÚBLICOS

O pressuposto de políticas isentivas verdes está vocacionado em orientar a atuação dos agentes econômicos, estimulando comportamentos ou processos produtivos ou de consumo mais favoráveis à preservação ambiental, bem como desestimulando atividades poluidoras ou potencialmente poluidoras. Ocorre que, como visto alhures, a concessão de isenções fiscais invariavelmente acarretará uma renúncia de receita derivada – um verdadeiro *trade off*.

Deste modo, imperioso que o Estado, ao planejar suas políticas públicas, realize uma análise de custo-benefício entre a renúncia de receitas e o benefício socioambiental advindo das condutas incentivadas a partir das normas isentivas.

Nesse ínterim, entende-se, que a renúncia a recursos públicos a recursos públicos deve se dar com muita parcimônia e sempre amparada em estudos acerca dos incentivos gerados pela norma e de uma prospecção dos seus resultados, sob pena de se reverter em medida de desigualdade social danosa. Quer dizer, é fundamental que os legisladores compreendam e aprendam a sopesar os estímulos gerados pelas normas antes de tomar suas decisões.

Sobre o tema, C. Carvalho (2018, p. 166), aponta com precisão que:

Manipular incentivos é tarefa sobremodo complexa e muitas vezes os resultados são



nulos ou mesmo opostos ao que o legislador pretendia obter. Ainda assim, ao impor custos ou benefícios por meio da tributação, o Estado pode ter razoáveis chances de alcançar os fins pretendidos, desde que os planejadores de políticas públicas compreendam como os indivíduos reagem a incentivos.



Assim sendo, defende-se que a concessão de isenções verdes deve passar por um processo de análise interno, antes da edição da própria norma, em que se verifica todo exame consequencial daquela política fiscal. O Prof. Freitas (2017) leciona que nenhuma ação tributária – seja ela pela fixação da exação, seja pela isenção deve vir dissociada de avaliação prospectiva quanto à aceitabilidade/razoabilidade de seus impactos diretos e colaterais. Tais efeitos serão positivos ou nefastos para o desenvolvimento duradouro. Jamais indiferentes ou irrelevantes. E conclui que:

Cumprir, nessa medida, firmar um ponto de inflexão capaz de incrementar a transição para o sistema tributário sustentável, no qual se alinham e concatenam as forças interventivas destinadas, por exemplo, a inibir emissões tóxicas e, simultaneamente, coibir políticas que as favorecem. Nesse terreno, não se trata de precaução, mas de prevenção aplicada à seara tributária, mercê do incontornável direito ao desenvolvimento.

Força mensurar, com ânimo preditivo, as consequências que cada opção fiscal acarreta. Importa, por exemplo, mensurar os efeitos que determinada renúncia implica para o êxito (ou o fracasso) de política energética despoluidora. (FREITAS, 2017, p. 67-82).

Neste contexto, é que se apresenta de fundamental importância a utilização do ferramental hermenêutico-institucional da Análise Econômica do Direito para uma melhor compreensão dos incentivos que determinada norma tributária gera aos indivíduos e das possíveis consequências que surgem a partir destes estímulos.

A Análise Econômica do Direito pode ser entendida como a aplicação dos métodos, conceitos e demais instrumentos da Ciência Econômica, “para expandir a compreensão e o alcance do direito e aperfeiçoar o desenvolvimento, a aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente com relação às suas consequências” (GICO JR., 2016, p. 17). A AED, portanto, não consiste na redução ou submissão da Ciência Jurídica à Ciência Econômica, mas apenas da utilização de um instrumental analítico, empírico e teórico para a melhor compreensão dos fatos sociais e nosso sistema jurídico.

E, no ponto, cumpre destacar que a atuação da AED na gestão eficiente das isenções ambientais se dá tanto na esfera positiva (ser), quanto normativa (dever ser). É que se afigura como essencial uma avaliação acerca da racionalidade das normas, das possíveis consequências decorrentes quando da edição de uma nova regra, bem como se mostra necessário um estudo comparativo acerca da efetividade das normas que estão em vigor para se vislumbrar como



deveria ser uma isenção ideal.



Dentre as diversas nuances da AED possíveis a serem utilizadas, opta-se pelo denominado Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES) para a busca de políticas de (re) distribuição de recursos segundo efetividade dos resultados práticos (alcance de metas) escolhendo-se, dentre as diversas possibilidades político-institucionais, as medidas e tomadas de decisão que levem à eficiência progressista, inclusiva e que melhor alcance resultados econômicos e sociais para os jurisdicionados; ainda, segundo Gonçalves (GONÇALVES, 2014):

[...] o Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES) e justifica-se, delimitando, como categoria teórica, distinta possibilidade de interação econômico-jurídica socialmente inclusora; progressista e capacitada para a realização dos Direitos individuais e sociais de forma eficaz e eficiente; permitindo racionalidade e humanização para a norma positivada, sem perder de vista os dilemas da vida, especialmente humana, em meio aos contextos econômicos, políticos e jurídicos.

O Professor Gonçalves e Stelzer (2013, p. 68) discorrem que a PEEN

[...] considera, no cálculo econométrico, as variáveis de custo social e temporal que, corretamente valoradas, devem ser internalizadas de forma que a relação de custo e benefício demonstre a realidade das utilidades auferidas quando se sacrificando determinados bens e serviços de outrem; considerado o maior número ou a totalidade dos agentes envolvidos.

Portanto, respeitado o Mínimo de Ética Legal e os interesses sociais reciprocamente considerados, a eficiência define-se nos objetivos de justiça e bem-estar social. Na gestão das isenções ambientais deve ser sopesada a renúncia fiscal vocacionada a proteção ambiental, sopesado a questão da fraternidade e os alicerces do Estado Democrático de Direito (STLEZER; CHAVES, 2017).

Os interesses em disputa – sejam eles institucionais, pessoais, democráticos, políticos, técnicos, jurídicos – devem ser sopesados em índices, metas, programas mensuráveis que consigam demonstrar a direção para concretização do interesse público primário, conforme o marco regulatório do MEL e do PEES.

O PEES é, portanto, capaz de, a um só tempo, avaliar o cenário posto e passado para desenhar o futuro, orientando a tomada de decisão. É nessa esteira de coisas que o PEES pode definir o sistema, métodos, balizes e limites na concessão das isenções ambientais.

Aqui, pautado pelo método socrático, afasta-se do pensamento finalista de que na



medida em que políticas outrora utilizadas mostraram-se inefetivas no alcance a sistemática deve ser desprezada. Ao oposto, a utilização da visão científica da AED é capaz de estrutura método e metodologia suficientes para dimensionar corretamente políticas isentivas que se



tornem instrumentos efetivos na proteção atual e intergeracional do meio ambiente, concretizando os postulados previstos no Artigo 225 da CF.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proteção do meio ambiente e o desenvolvimento econômico não são objetivos antagônicos e excludentes. São diretrizes constitucionais que não só podem, como devem ser perseguidas de forma simultânea.

Nesse íterim, resta cristalino o papel que os tributos podem desempenhar, tanto por conta dos valores arrecadados para financiar as atividades estatais (função fiscal), como pela sua capacidade de estimular e orientar o comportamento dos agentes econômicos (função extrafiscal).

Assim sendo, o presente estudo visou discorrer acerca da extrafiscalidade tributária e de uma de suas possíveis formas de utilização com o fito de irradiar consequências benéficas à tutela do meio ambiente: a isenção fiscal.

Referido instrumento tributário, contudo, acarreta, invariavelmente, em uma renúncia de receitas, motivo pelo qual, buscou-se demonstrar a importância de sua instituição estar amparada em estudos prospectivos. Quer dizer, para que se alcance os fins pretendidos a partir da instituição das normas isentivas em matéria ambiental, é de extrema importância se mensurar, de antemão, os efeitos que surgiram a partir da veiculação de determinada norma, de modo a se averiguar sua efetividade enquanto política pública pautada na preservação ambiental, sob pena de seu fracasso se reverter em medida de desigualdade socioambiental danosa.

Defende-se, assim, ser de fundamental importância a utilização do ferramental hermenêutico-institucional da Análise Econômica do Direito para uma melhor compreensão dos incentivos e das possíveis consequências advindas destes. Ademais, mostra-se essencial a compreensão acerca dos ditames do Princípio da Eficiência Econômico-Social e do Mínimo Ético Legal na busca por uma eficiência progressista e inclusiva, em especial a imposição de internalização no cálculo econométrico das variáveis de custo social e temporal.

Destarte, tem-se que as normas isentivas, quando precedidas de uma análise pautada nas lentes fornecidas pela Análise Econômica do Direito, podem ser de grande utilidade para a promoção de um crescimento econômico harmônico com a preservação ambiental e a equidade



social.





7 REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Luis Cláudio Martins de. Princípios Jurídicos do Direito Ambiental. **Revista Virtual da AGU**, Ano X, n. 105, out. 2010. p. 6 Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/2965218. Acesso em: 24 ago. 2022.

BRITO, Luís Antonio Monteiro de. **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e Economia no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 247.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CAVALCANTE, Denise Lucena Cavalcante, Betina Triger Grupenmacher, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. *Novos Horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. **Cadernos IDEFF Internacional**, n. 2, p. 95-208, 2012.

CORBETTA, Janiara Maldaner. Taxa Ambiental como instrumento de defesa do meio ambiente. In: DANTAS, Marcelo Buzaglo (coord.); GUASQUE, Adriane (org.); GARCIA, Heloíse Siqueira (Org.); GUASQUE, Bárbara (Org.). **Temas relevantes e atuais de direito e sustentabilidade ambiental**. 1. ed. Alicante - Espanha: Instituto das Águas e Meio Ambiente na Universidade de Alicante, 2018. v. 1. p 162. Disponível em: https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/83014/1/2018_Temas-relevantes-atuais-direito-sustentabilidade-ambiental.pdf. Acesso em: 26 ago. 2022

FREITAS, Juarez. Função Regulatória dos tributos sustentáveis. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTI, Denise Lucena (Org.). **Políticas públicas, tributação e energia solar**. Curitiba: CRV, 2017. p.67-82.

GICO JR., Ivo Teixeira. Introdução à análise econômica do direito. In: RIBEIRO, Maria Carla Pereira; KLEIN, Vinicius. **O que é Análise Econômica do Direito: uma introdução**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 17.

GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. **Princípio da Eficiência Econômico-Social do Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial**. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p261>. Acesso em: 13 out. 2021.



HUPFFER, Haide M.; WEYERMÜLLER, André R.; WACLAWOVSKY, William G. Uma análise sistêmica do princípio do protetor-recebedor na institucionalização de programas de compensação por serviços ambientais. **Revista Ambiente & Sociedade**, Campinas, v. XIV,



n. 1 p. 95-114, jan.-jun. 2011. Disponível em:
<http://www.scielo.br/pdf/asoc/v14n1/a06v14n1.pdf> . Acesso em: 09 jun. 2017.

JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade**: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica. Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006.

JÚNIO, Dorival de Paula. **Incentivos Fiscais Verdes**: O “IPTU Verde” E O “Icms Ecológico” em Caraguatatuba/SP. 2019. Dissertação (Mestrado em Ciências Ambientais) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Ambientais da Universidade Camilo Castelo Branco, Caraguatatuba/SP, 2019.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e tributação**: um caso concreto. Disponível em:
<https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/humanismo-e-tributa%C3%A7%C3%A3o-um-caso-concreto>. Acesso em: 1º out. 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Financeiro e Tributário Comparado**. São Paulo: Saraiva, 2014.

MILARÉ, Édís. **Direito do Ambiente**: doutrina – jurisprudência – glossário. 3. ed. rev., atual. eamp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *In: Revista da AGU* v. 1, n. 01, 30 jun. 2005. Disponível em:
<https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525/514>. Acesso em 10 out. 2022.

OLIVEIRA, Jelson Roberto. A Heurística do temor e o despertar da responsabilidade. **Revista do Instituto Humanitas Unisinos**, Edição 371, p. 1-3, ago. 2011. Disponível em:
http://www.ihuonline.unisinos.br/index.php?option=com_content&view=article&id=4035&secao=371. Acesso em: 25 ago. 2022.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2015.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Tributação indutora e análise econômica do Direito: Uma investigação crítica. 2017. 214 p. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Pernambuco, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/34469>. Acesso em: 13 abr. 2022.

STLEZER, Joana; CHAVES, Daniel Rocha. **O Princípio da eficiência econômico-social**: Uma proposta de vetor do *free trade* ao *fair trade*. Disponível em:
<https://www.indexlaw.org/index.php/revistaddsus/article/view/1389>. Acesso em: 11 out. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8. ed. São Paulo:



Renovar, 2018.





VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; CARNAUBA, Fabio Rocha. A extrafiscalidade como forma de implementação do desenvolvimento sustentável. *In*: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTI, Denise Lucena (Org). **Políticas públicas, tributação e energia solar**. Curitiba: CRV, 2017.