

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUIS ANTONIO GOMES DE SOUZA MONTEIRO DE BRITO

**ISENÇÕES FISCAIS E PROTEÇÃO AMBIENTAL:
Entre o poluidor-pagador, o usuário-pagador e o protetor-recebedor**

BELÉM – PA

2016

LUIS ANTONIO GOMES DE SOUZA MONTEIRO DE BRITO

**ISENÇÕES FISCAIS E PROTEÇÃO AMBIENTAL:
Entre o poluidor-pagador, o usuário-pagador e o protetor-recebedor**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Pará (PPGD/UFPA) como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto

BELÉM – PA

2016

LUIS ANTONIO GOMES DE SOUZA MONTEIRO DE BRITO

**ISENÇÕES FISCAIS E PROTEÇÃO AMBIENTAL:
Entre o poluidor-pagador, o usuário-pagador e o protetor-recebedor**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Pará (PPGD/UFPA) como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Belém/PA, _____ de _____ de 2016

Conceito: _____

Banca Examinadora

Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto

(Orientador)

Programa de Pós-graduação em Direito da
Universidade Federal do Pará (PPGD/UFPA)

Nome do examinador

Título

Instituição

Nome do examinador

Título

Instituição

BELÉM – PA

2016

*A meus pais, Mônica e José Claudio, fonte de
inspiração diária e esteio imprescindível para
os rumos da vida. Com o amor do filho, Luis
Antonio.*

AGRADECIMENTOS

Não raro se diz que a produção de um trabalho acadêmico é uma atividade essencialmente solitária, em que o pesquisador deve se recolher a uma espécie de isolamento para fins de reflexão intelectual e redação textual.

Bem, particularmente, embora reconheça que a pesquisa e a redação de fato tenham sido realizadas com certa solidão, até porque usualmente durante a madrugada, quando a maioria da família e dos amigos já descansa para enfrentar um novo dia de labor ou mesmo usufrui de merecidos momentos de lazer, posso afirmar sinceramente, sem ceder à pieguice, que sempre senti a presença daqueles que serviam de apoio e estímulo para este trabalho, alento contraposto às concessões diárias realizadas para finalizar a dissertação a contento.

A aspiração acadêmica é certamente individual, mas os humildes louros alcançados no percurso devem invariavelmente ser compartilhados com quem sustenta, apoia e inspira essa missão, inclusive com aqueles que nem mesmo sabem da relevância que tiveram para que o caminho fosse seguido. Por isso, estou certo de que este momento não se limita simplesmente a fazer agradecimentos, mas sim servindo principalmente para dividir a felicidade com as pessoas que colaboraram para o resultado deste trabalho.

Primeiro, com o meu orientador, *Professor Calilo Jorge Kzam Neto*, que certamente me ensinou muito mais do que a realizar uma produção acadêmica, mas sim efetivamente me preparou para pensar o Direito, mesmo a teoria, com o olhar sempre voltado para a prática. Mais que isso, como advogado e acadêmico renomado, serve de inspiração para que eu continue a lutar diariamente por uma carreira sólida, séria e de muito esforço, mas sem prescindir das alegrias cotidianas da vida. Professor, sobretudo, agradeço por me dar a oportunidade de conhecer e conviver com o grande ser humano que o senhor é, saiba que sempre poderá comigo, como eterno aprendiz e, principalmente, como amigo.

Também merece um agradecimento especial a *Professora Luciana Costa da Fonseca*, que gentilmente “me adotou” como monitor no estágio-docência em Direito Ambiental e em Direito Agrário realizado nas graduações em Direito do CESUPA e da UFPA e reiteradamente contribuiu com valiosas reflexões que serviram para amadurecer este trabalho. Obrigado pela sua rara e sincera bondade e pela disponibilidade em estimular meu desenvolvimento acadêmico e profissional na advocacia. Com franqueza, serei seu eterno devedor.

Institucionalmente, agradeço à *Universidade Federal do Pará*, que desde a graduação me dá a honra de conceder abrigo e ambiente para o aprendizado constante.

Ao *Programa de Pós-graduação em Direito*, agradeço em nome do seu Coordenador, *Professor Girolamo Domenico Treccani*, das servidoras *Liliane e Beatriz*, que sempre atenderam aos apelos de ajuda, mesmo com a urgência muitas vezes inexistente que a minha peculiar ansiedade insiste em criar, e dos *Professores* que, sem exceção, me conferiram valiosos ensinamentos, em especial os *Professores José Claudio Monteiro de Brito Filho, Pastora Leal, Lise Tupiassu e Maria Stela Campos*.

Partilho desta felicidade ainda com os amigos do *Monteiro de Brito & Oliveira Advogados*, que compartilham comigo o sonho da advocacia e que proporcionam um ambiente de trabalho prazeroso e de aprendizado constante.

Com meus avós, *Einar e Octávio, Maria Luiza e José Claudio*, pelo carinho, bondade e sabedoria.

Com a *Deuza* e a *Dona Neuza*, minhas mães de coração.

Com a *Lucianna*, que há 10 anos é, como ela prefere dizer em vez da tradução portuguesa, minha *belle-mère*.

Com a *Camilla*, companheira das alegrias e das tristezas, pelo amor, lealdade e apoio de sempre.

Com meu irmão, *João*, eterno amigo e futuro médico, pela paciência, pelo companheirismo e pelo exemplo de humanidade.

Com meu saudoso amigo *Luke*, que depois de 15 anos de parceria agora aproveita um merecido descanso, e com meu novo companheiro *Rick*, que há 9 meses alegria a casa com uma felicidade que, aparentemente, só não existe em dia de vacina.

E, principalmente, com meus amados pais, *Mônica e José Claudio*, pelo amor incondicional e pela razão aclaradora, minhas maiores referências pessoais e profissionais, a quem dedico meus esforços e vitórias em retribuição por tudo o que me proporcionaram, sem se importarem com o tamanho do sacrifício.

Os singelos acertos e êxitos deste trabalho são nossos, mas os erros são exclusivamente meus, por não refletirem a perfeição do apoio de vocês.

A todos, muito obrigado!

“Do not let your fire go out, spark by irreplaceable spark in the hopeless swamps of the not-quite, the not-yet, and the not-at-all. Do not let the hero in your soul perish in lonely frustration for the life you deserved and have never been able to reach. The world you desire can be won. It exists... it is real... it is possible... it's yours”.

(“Atlas Shrugged”, Ayn Rand)

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar a validade das isenções fiscais verdes em relação aos princípios jurídico-ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor. Para tanto, no primeiro capítulo será realizada uma abordagem essencialmente propedêutica, com a caracterização do Direito, a apresentação de suas fontes e a conceituação de ordenamento, sanção e norma jurídica, esta última com ênfase na diferenciação entre regras e princípios e na caracterização da validade. No segundo capítulo serão apresentados os fundamentos econômicos da tributação ambiental, com uma exposição genérica sobre a economia dos recursos naturais e a caracterização destes como recursos comuns, bem como a definição econômica de externalidade e a explicitação de suas formas de eliminação pela extensão ou pela correção do mercado. No terceiro capítulo será realizada a estruturação jurídica do princípio-matriz da eficiência econômica-ambiental, que se considera que representa a base jurídico-normativa comum da qual derivam os princípios jurídico-ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor. O quarto capítulo será dedicado à construção conceitual das isenções fiscais verdes, delimitando-as em relação às isenções fiscais em geral, com a demonstração específica de seu potencial caráter extrafiscal indutor de condutas ecologicamente benéficas. Por fim, com base nos resultados obtidos nos demais capítulos, analisar-se-á a relação das isenções fiscais verdes com o princípio do protetor-recebedor e depois com os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, para depois, finalmente, definir acerca da validade ou da invalidade desse benefício tributário em face dos princípios jurídico-ambientais.

Palavras-chave: Isenções fiscais verdes. Externalidades ambientais. Validade jurídica. Princípios econômico-ambientais. Eficiência econômica-ambiental.

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal validity of the green tax exemption in relation to the environmental-legal principles of the polluter-pays, the user-pays and the protector-receiver. Therefore, in the first chapter is going to be done an analysis essentially propaedeutic, to feature the Law, presenting its sources and the concept of legal system, legal sanction and legal norm, the latter emphasizing the distinction between rules and principles and the characterization of validity. In the second chapter is going to be presented the economic fundamentals of environmental taxation, with a generic presentation of the economy of natural resources and the characterization of them as common resources and the economic definition of externality and explicitness of the means available to its elimination with the market extension or with the market correction. In the third chapter is going to be done the legal structuration of the matrix-principle of the economic-environmental efficiency, which is considered the common legal-normative basis of the legal-environmental principles of the polluter-pays, the user-pays and the protector-receiver. The fourth chapter is going to be dedicated to the conceptual construction of the green tax exemptions, delimiting them in relation to the general tax exemptions and demonstrating specifically its potential extrafiscal inductor of ecologically beneficial behaviors feature. Lastly, based on the results obtained within the last chapters, is going to be analyzed the relation between the green tax exemptions and the protector-receiver principle and after with the polluter-pays and the user-pays principles, then finally define about the validity or the invalidity of that tax benefit against the economic-environmental principles.

Keywords: Green tax exemptions. Environmental externalities. Legal validity. Legal-environmental principles. Economic-environmental efficiency.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
METODOLOGIA E OBJETO DE ESTUDO.....	17
CAPÍTULO 1 – DIREITO, ORDENAMENTO JURÍDICO E NORMA JURÍDICA.....	19
1.1. O QUE É DIREITO?.....	20
1.2. FONTES DO DIREITO	24
1.3. ORDENAMENTO JURÍDICO	28
1.4. NORMA JURÍDICA	32
1.4.1. O que é norma jurídica?.....	32
1.4.2. A estrutura da norma jurídica	34
1.4.3. Regras x Princípios.....	35
1.4.4. Normas jurídicas e validade	38
1.5. A SANÇÃO JURÍDICA	40
1.5.1. O conceito clássico: sanção como consequência negativa	42
1.5.2. A sanção positiva ou premial: a função promocional do Direito	43
CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL	47
2.1. NOÇÕES GERAIS DE ECONOMIA DOS RECURSOS NATURAIS	48
2.2. BENS PÚBLICOS E RECURSOS COMUNS	54
2.3. AS EXTERNALIDADES: CONCEITO E ALTERNATIVAS PARA SUA ELIMINAÇÃO.....	59
2.3.1. A solução privada para as externalidades: a expansão do mercado	61
2.3.2. A eliminação das externalidades pela regulação estatal: a correção do mercado ..	62
CAPÍTULO 3 – ESTRUTURA JURÍDICA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ECONÔMICO-AMBIENTAL	68
3.1. DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	68
3.2. O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO	75
3.3. OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DE EFICIÊNCIA ECONÔMICA-AMBIENTAL	81
3.3.1. Os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador: a eficiência pela via negativa.....	83
3.3.2. O princípio do protetor-recebedor: a eficiência pela via positiva	90
3.3.3. O princípio da eficiência econômica-ambiental como princípio-matriz	94
CAPÍTULO 4 – A CONSTRUÇÃO CONCEITUAL DAS ISENÇÕES FISCAIS VERDES.....	98
4.1. A ISENÇÃO FISCAL EM GERAL	98
4.2. O CARÁTER EXTRAFISCAL INDUTOR DAS NORMAS ISENTIVAS	107
4.3. AS ISENÇÕES FISCAIS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	112
4.3.1. O “princípio” da legalidade tributária	112
4.3.2. O princípio da isonomia tributária.....	116
4.4. A ISENÇÃO FISCAL VERDE.....	122
CAPÍTULO 5 – A ISENÇÃO FISCAL VERDE COMO INSTRUMENTO DE ESTÍMULO À PROTEÇÃO AMBIENTAL	133
5.1. ISENÇÕES FISCAIS VERDES E O PRINCÍPIO DO PROTETOR-RECEBEDOR..	136

5.2. ISENÇÕES FISCAIS VERDES E OS PRINCÍPIOS DO POLUIDOR-PAGADOR E DO USUÁRIO-PAGADOR	143
5.3. A VALIDADE DAS ISENÇÕES FISCAIS VERDES COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA AMBIENTAL.....	149
CONCLUSÃO.....	157
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	163

INTRODUÇÃO

A partir da segunda metade do século XX, avançou globalmente, embora em especial nos países desenvolvidos industrializados, uma nova consciência ambiental baseada na compreensão de que o meio ambiente é fundamental para garantir a sadia qualidade de vida, a saúde e a dignidade da pessoa humana, individualmente analisada, bem como da sociedade, difusamente considerada, sendo necessário, portanto, compatibilizar o desenvolvimento econômico, que não pode mais ser desregradamente predatório, com a preservação ambiental.

Eventos ocorridos - ou pelo menos identificados - principalmente a partir da década de 60, como a discussão acerca do esgarçamento da camada de ozônio, o aquecimento global e as correlatas mudanças climáticas, os problemas relacionados aos resíduos sólidos e, principalmente, à sua destinação, a sensível perda de biodiversidade, a escassez de água no planeta e as tragédias ambientais (tornados, queimadas, *tsunamis* etc.), serviram para despertar essa consciência ambiental, alertando a sociedade de que a relação do homem com o meio ambiente deveria ser alterada, para se tornar mais preservacionista, sob pena de todos sofrerem as consequências negativas da degradação ambiental.

Assim, com a mudança da consciência socioambiental, alterou-se, por consequência, a relação jurídica pretendida entre o homem e o meio ambiente, abandonando o legislador o viés marcadamente desenvolvimentista, exploratório, para adotar posicionamento mais ponderadamente preservacionista.

Simultaneamente a esse avanço da consciência ambiental, da imprescindibilidade de preservação do meio ambiente, fortaleceu-se a discussão acerca da necessidade de compatibilizar a proteção ambiental com o desenvolvimento econômico, o que acarretou na criação (e no fortalecimento) do princípio ambiental do desenvolvimento sustentável.

No Brasil, a Constituição de 1988 consagrou o desenvolvimento sustentável como parâmetro de realização das políticas social, econômica e ambiental, além de ter reconhecido como fundamental o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, qualificando-o como essencial à vida sadia e digna dos indivíduos, e estabelecido a preservação ambiental intergeracional como um objetivo cooperativo entre Estado e coletividade.

Logo, com a assunção desse dever de preservação e a qualificação do direito ao meio ambiente como direito fundamental, restou sobre o Estado a obrigação de atuar para assegurar tal proteção, devendo fazer uso dos diversos meios para garantir esse fim, mormente

quando o fizer com a cooperação da sociedade, sendo preferível que utilize os meios que garantam a preservação ambiental sem prescindir do desenvolvimento econômico.

Nesse contexto se inserem as renúncias de receita, com especial destaque para a isenção fiscal, a qual será tratada mais detidamente neste trabalho, que pode ser utilizada como instrumento econômico de estímulo à preservação ambiental, sendo exemplo, ao menos idealmente, de eficaz cooperação entre Estado e coletividade na defesa do meio ambiente.

Isto porque, como se pretende provar, a renúncia de receita pelo Estado, através da concessão de isenção tributária, pode ser condicionada a uma prévia contrapartida ambientalmente positiva do particular, servindo como recompensa, ou mesmo como um instrumento de facilitação de condutas benéficas ao meio ambiente, o que mediatamente representará vantagem ao ente estatal, visto que gerará economia aos cofres públicos nos custos que acompanhariam condutas ativas de preservação ou de reparação.

Por outro lado, o benefício ao particular é evidente, visto que será desonerado de suas obrigações tributárias, o que reflexamente pode servir também de estímulo ao empreendedorismo, que, por consequência, tende a beneficiar toda a sociedade, com emprego, renda e desenvolvimento econômico.

A utilização da isenção fiscal com finalidade ambiental também se mostra favorável por se tratar de medida não impositiva do Estado, tendo o particular liberdade para adotar as condutas que considerar mais vantajosas, seja para obter o benefício fiscal ou não.

Isto é, o Estado não proíbe ou obriga um comportamento e prevê uma punição no caso de descumprimento, como tradicionalmente o Direito realiza, mas sim dispõe sobre uma determinada conduta que, se faticamente verificada, conferirá ao agente como consequência uma recompensa, no caso uma desoneração tributária. Na mesma linha, a isenção fiscal pode ainda ser concedida de forma a estimular comportamentos ambientalmente vantajosos, como instrumento promocional de facilitação.

Com base nisso, ao menos em análise superficial, a utilização da isenção como instrumento de estímulo à preservação é interessante, pois gera benefícios ao Estado, aos particulares e à sociedade.

Isto porque, é verdade, há quem sustente que a concessão de isenções fiscais é válida como instrumento de realização da política pública ambiental, visto que estimula os usuários/poluidores de recursos naturais a adotar comportamentos mais protetivos ao meio ambiente ou, no mínimo, menos danosos. Seria uma recompensa aos agentes protetores por

sua conduta positiva que gera benefícios sociais, uma realização do princípio do protetor-recebedor.

Essa é a posição majoritária da doutrina, que, não obstante a escassez na abordagem do referido princípio do protetor-recebedor, tende a relacioná-lo quase que imediatamente a incentivos fiscais em geral, incluindo as isenções. Contudo, ressalta-se que, em regra, essa relação é realizada sem uma reflexão pormenorizada, considerando-se simplesmente que essa desoneração é uma clara realização do princípio.

Ocorre que essa conclusão não é tão evidente como a doutrina usualmente posiciona, vez que, embora indiscutivelmente sirvam para facilitar ou recompensar comportamentos positivos ao meio ambiente, existe o posicionamento de que as isenções fiscais não são compatíveis com a política ambiental.

Nesse sentido, pode-se argumentar contrariamente que as isenções fiscais concedidas como estímulo para a adoção de condutas menos lesivas ao meio ambiente na verdade constituem um contrassenso, pois acabam por beneficiar duplamente o agente poluidor ou usuário de recursos ambientais, que é agraciado com o incentivo em detrimento da sociedade, que indiretamente arca com o benefício através da renúncia de receita concedida pelo Estado, bem como por ter diminuído o risco de ser instado a pagar pelo uso/poluição excessiva.

Em outras palavras, contesta-se a concessão desse incentivo fiscal sob o argumento de que o correto seria, na verdade, onerar o usuário/poluidor que utiliza/polui os recursos naturais em demasia, não agraciá-lo com um benefício. Assim, seria garantida a preservação do meio ambiente não através do estímulo à preservação, mas sim pelo desincentivo à degradação. Essa seria a realização dos princípios do usuário-pagador e do poluidor-pagador, a depender da qualidade do agente, se mero usuário ou se poluidor.

A doutrina em geral não enfrenta essa questão nessa contextualização. Porém, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), organização internacional que intenciona coordenar políticas econômicas domésticas e internacionais, indicou, ainda que no âmbito econômico, que a concessão de incentivos fiscais sofre limitação do princípio do poluidor-pagador nesses termos.

Diante disso, o objetivo central deste trabalho é justamente resolver esse aparente conflito na esfera jurídica, analisando a (in)validade das isenções fiscais indutoras de comportamentos ambientalmente positivos – que se optou por nomear como isenções fiscais

verdes – com os princípios jurídico-ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor.

Frisa-se desde já que se considera que essas normas constituem subprincípios corolários de um princípio-matriz que se designou como princípio da eficiência econômica-ambiental, que genericamente orientaria a internalização de externalidades ambientais negativas e positivas, bem como o incentivo a comportamentos benéficos e o desestímulo aos desvantajosos.

Para solucionar essa questão, diversas conceituações e análises preliminares devem ser realizadas, de modo a assegurar as conclusões basilares necessárias para a compreensão do tema efetivo da pesquisa. Nesse sentido, os quatro capítulos iniciais objetivam examinar temas aqui considerados como imprescindíveis para a compreensão do objeto principal do trabalho, cuja exposição será realizada no último capítulo.

Primeiro será realizada uma abordagem propedêutica das categorias jurídicas envolvidas na discussão, de forma a fixar os limites sintáticos da temática e permitir o desenvolvimento do trabalho e a análise do sistema normativo brasileiro. Precisamente, será caracterizado o próprio Direito e apresentadas suas fontes, bem como conceituados ordenamento, norma e sanção jurídicas.

Na sequência, serão brevemente apresentados os fundamentos econômicos da tributação ambiental, expondo-se sobre a economia dos recursos naturais, primeiro com a exposição genérica de seus fundamentos e depois especificando para introduzir a problemática econômica dos bens públicos e dos recursos comuns, encerrando-se com a definição do conceito econômico de externalidade, bem como as possibilidades para sua eliminação, através da extensão ou da correção do mercado.

Após, encerrados os apontamentos preliminares, será realizada a estruturação jurídica do princípio da eficiência econômica-ambiental, que se entende como a base comum, entre outros, dos princípios do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor. Antes, porém, serão efetuadas como considerações introdutórias as conceituações de meio ambiente e de desenvolvimento sustentável e exposto o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Em seguida, será efetuada a construção conceitual das isenções fiscais verdes, partindo da definição genérica de isenções fiscais, da explicitação do seu potencial caráter extrafiscal indutor de condutas e da sua relação com os princípios tributários da legalidade e da isonomia.

Por fim, de posse dos resultados obtidos a partir dos demais capítulos, considerados absolutamente necessários para compreender devidamente a conclusão do trabalho, encerrar-se-á com a efetiva análise das isenções fiscais verdes frente aos princípios jurídico-ambientais que compõem o objeto da pesquisa, primeiro em relação ao protetor-recebedor, tido como representação da via positiva de realização da eficiência econômica-ambiental, e depois com o poluidor-pagador e com o usuário-pagador, estes tidos como derivações do prisma negativo do referido macroprincípio. No final, com a conjugação das conclusões, realizar-se-á a confirmação ou a refutação da hipótese do trabalho, para demonstrar a validade ou a invalidade das isenções fiscais verdes em relação a tais princípios.

Espera-se que esta pesquisa contribua para a Ciência do Direito, de modo a descrever a (in)validade das isenções fiscais com os princípios jurídicos do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor, que norteiam o direito ambiental e, consequentemente, a tributação ambiental, mas que podem conflitar entre si e eventualmente invalidar o incentivo fiscal ante o ordenamento jurídico, discussão que também se pretende resolver neste trabalho, ainda que lateralmente.

A proteção ambiental consiste em objetivo de elevada importância, vez que influencia na vida, na saúde e na dignidade não só da presente como das futuras gerações. Por isso, devem ser identificados instrumentos que sirvam para a consecução desse escopo, sem descuidar dos aspectos socioeconômicos, além do sistema tributário, garantindo ainda liberdade aos indivíduos para que realizem suas escolhas dentro dos limites do ordenamento.

Por isso, ao resolver a questão central desta pesquisa, caso se identifique a legitimidade das isenções fiscais verdes, estar-se-á fixando as bases para a utilização de um instrumento que pode ser vantajoso para a proteção do meio ambiente e para o desenvolvimento sustentável, sem com isso comandar os agentes privados, mas apenas lhes dar uma alternativa que possa ser mutuamente benéfica, sem lhes tirar a liberdade de escolha.

Caso contrário, se o trabalho demonstrar que, apesar de praticamente serem vantajosas, juridicamente as isenções fiscais verdes são inválidas por violarem os princípios de direito ambiental, ao menos se estará esclarecendo uma questão pertinente no âmbito da tributação ambiental e da política pública de proteção do meio ambiente, permitindo-se que, posteriormente, sejam concentrados esforços em identificar uma alternativa legítima.

METODOLOGIA E OBJETO DE ESTUDO

Antes de iniciar efetivamente o trabalho, é de extrema importância enfatizar, ainda que de forma breve, a metodologia adotada e delimitar o objeto de estudo desta pesquisa, que deve ter balizas claras, como é próprio do conhecimento científico, vez que é impossível apreender os múltiplos prismas de um dado fenômeno, sendo necessário definir o campo de pesquisa a um aspecto específico.

No que tange ao método, tido como necessário para o conhecimento científico qualificado, pode-se conceituá-lo como sendo o ordenamento de procedimentos e técnicas tendentes a atingir um fim dado e a averiguar a verdade das proposições descritivas, baseado na coerência entre tais proposições dentro de um discurso e de um sistema. Nesse contexto, a verdade científica decorre justamente da coerência entre enunciados dentro de uma ordem.

Para esta pesquisa, a verdade científica pretensamente alcançada consistirá na confirmação (ou na refutação) da validade das isenções fiscais verdes em face dos princípios jurídico-ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebido, a partir da análise descritiva coerente do direito positivo.

O método utilizado nesta pesquisa será o dedutivo, espécie de raciocínio lógico que pretende esclarecer a validade de uma conclusão a partir da veracidade das premissas adotadas para alcançar o resultado.

O objeto central deste trabalho é a análise da (in)validade das isenções fiscais indutoras de comportamentos ambientalmente positivos – que se optou por nomear como isenções fiscais verdes – com os princípios jurídico-ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebido.

As fontes de análise serão basicamente o sistema jurídico positivo brasileiro e a doutrina especializada nas temáticas abordadas ao longo do trabalho. O foco, obviamente, será no ordenamento jurídico e na Ciência do Direito, mas alguns aspectos da Economia serão abordados, em especial no segundo capítulo, como necessários para a compreensão de alguns conceitos e categorias jurídicos.

Limitar-se-á a analisar a validade dos princípios jurídico-ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebido com as isenções fiscais, prescindindo do exame em face das demais espécies de renúncia de receita e mesmo com os tributos ambientais em geral, bem como acerca da eficácia desses instrumentos.

Além disso, a discussão será eminentemente teórica, conceitual, a partir da análise das categorias jurídicas em si tomadas abstratamente, como forma de identificar a (in)validade

geral das isenções fiscais verdes frente aos princípios ambientais já referidos. Por isso, ainda que eventualmente sejam expostos exemplos de isenções direcionadas à proteção ambiental na legislação nacional, sua análise será lateral, tomada apenas como ilustração das conclusões alcançadas na pesquisa.

Ainda, frisa-se que este trabalho se restringirá ao exame do ordenamento jurídico brasileiro, não se cuidando em fazer comparativos com qualquer outro. Não se fará, portanto, uma análise de Direito comparado, embora ocasionalmente possam ser abordados autores estrangeiros, mas sempre em nível teórico-conceitual, não casuístico-normativo.

A delimitação do objeto de pesquisa é uma decisão arbitrária do sujeito cognoscente, sendo verdadeiro pressuposto epistemológico. Escolhe-se um campo de avaliação, prescindindo de outros aspectos que eventualmente pudessem estar conectados. É uma abstração, um processo intelectual necessário para o conhecimento científico.

Com isso, justifica-se não só os cortes objetais efetuados expressamente nos parágrafos acima, como também as opções não ressalvadas de forma direta nesta oportunidade, mas que também consistem em decisões metodológicas realizadas unilateralmente pelo cientista e que são necessárias para a formação deste conhecimento científico específico.

CAPÍTULO 1 – DIREITO, ORDENAMENTO JURÍDICO E NORMA JURÍDICA

Este capítulo inicial tem objetivo essencialmente propedêutico. Pretende-se apresentar as concepções de Direito e das categorias jurídicas que serão adotadas como base para construção deste trabalho.

Primeiro, será conceituado o Direito em si, diferenciando o direito positivo do “direito natural” e da Ciência do Direito. Em sequência, serão estudadas as chamadas fontes do Direito. Após, conceituar-se-á ordenamento jurídico, norma jurídica e, por fim, sanção jurídica.

A importância dessas conceituações se funda no caráter comunicacional do Direito, que, como linguagem, consiste em capacidade do ser humano de comunicar-se por intermédio de signos próprios¹, caracterizados pelo seu conteúdo jurídico.

Nesse contexto, a Teoria do Direito existe para explicar cientificamente o direito, reduzindo as complexidades de sua linguagem para que os utentes possam operá-la com maior facilidade². Busca-se definir um núcleo conceitual, responsável pela uniformidade da linguagem-objeto, chamados “conceitos fundamentais”³.

Destaca-se que não há respostas exatas para questões conceituais⁴, pelo que a intenção não é buscar um significado único para as palavras, pois elas não têm um exclusivo sentido, e sim identificar os usos mais adequados dos conceitos para os fins deste trabalho⁵.

Ou seja, definem-se os conceitos básicos que servirão para uniformizar o estudo de segmentos específicos do Direito, justamente o que se pretende neste momento.

Reitera-se que este capítulo se foca em uma discussão de teoria do Direito, o que, a princípio, reconhece-se, pode transmitir a impressão de se tratar de um elemento distante do objeto central do trabalho. Contudo, de extrema importância a análise dos pressupostos epistemológicos da pesquisa, até porque não serão abordados temas desconexos. Pelo contrário, todos os elementos examinados servem para construção dos conceitos abordados na pesquisa.

Rigorosamente, em uma abordagem mais direta, a discussão teórica aqui efetivada talvez pudesse ser prescindida. Porém, considera-se não ser essa a opção mais adequada para este trabalho, que tem a pretensão de confirmar ou refutar uma hipótese com apuro técnico e

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Língua e linguagem. Signos linguísticos. Funções, formas e tipos de linguagem*. Apostila de Filosofia do Direito (Lógica jurídica). p. 11.

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. 4. ed. revisada e ampliada. Noeses: São Paulo. 2014. p. 54.

³ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Saraiva. 1989. p. 28.

⁴ WILSON, John. *Pensar com conceitos*. 2º ed. São Paulo: Martins Fontes. 2005. p. 5.

⁵ Idem. *Ibidem*. p. 10.

amparo teórico suficiente, pelo que todos as discussões realizadas neste capítulo são indispensáveis.

Nesse contexto, em síntese, dentro dos tópicos abordados, são três os objetivos principais deste capítulo. O primeiro é definir o Direito e seu campo de atuação, bem como a influência das demais ciências, em especial a Economia, na formação e na interpretação jurídica. O segundo é, dentro do gênero norma, compreender especificamente os princípios jurídicos e suas condições de validade. Por fim, pretende-se delimitar o conceito de sanção para avaliar, no capítulo quatro, se as isenções fiscais verdes podem se enquadrar dentro dessa definição.

1.1. O QUE É DIREITO?

Para definir o que é “Direito”, precisa-se primeiramente compreender que “direito” é uma palavra, logo signo que meramente representa uma ideia, pelo que seu conceito é uma ideia do termo, sua significação, que permite a identificação de uma forma de uso da palavra dentro de um contexto comunicacional⁶.

Logo, uma conceituação consiste na atribuição de sentido a um dado termo, variando conforme o contexto no qual se faz a interpretação, pelo que diversos podem ser os sentidos atribuídos a uma mesma palavra, tal qual ocorre com o vocábulo “direito”.

Riccardo Guastini leciona que o termo “direito” tem pelo menos quatro acepções distintas, a depender da situação em que a palavra é usada.

Primeiro, o direito em sentido objetivo se referiria a um conjunto de normas direcionadas a regular a conduta da sociedade, no que se confundiria com a noção de ordenamento jurídico.

Segundo, de certa forma como especificação da primeira acepção, o direito pode ser tomado como uma parte do sistema, para designar um ramo especializado, como o direito tributário.

Terceiro, o direito em sentido subjetivo consiste em uma faculdade, uma permissão ou um poder atribuído artificialmente a um sujeito (ou seja, é uma condição não natural), tendo o “direito subjetivo” uma dependência lógica com relação ao direito objetivo, só existindo pela pré-existência deste.

Por último, “direito” poderia ser tomado como sendo sinônimo de “automaticamente”. Seria o caso, por exemplo, de silogismos como “se a empresa A adquirir

⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. p. 60.

filtros antipoluentes para sua fábrica, então a isenção lhe será de direito”. Ou seja, se o agente se enquadrar no antecedente, a consequência será automática (de direito)⁷.

Dessa exposição, verifica-se que, apesar de sua plurivocidade, o Direito tem uma forte relação com a noção de conjunto de normas, de sistema jurídico, dessa acepção derivando e dependendo logicamente as demais. Nota-se ainda que o Direito não é relacionado com a norma jurídica individualmente considerada, mas pelo seu agrupamento.

Esse é o entendimento de Norberto Bobbio, que assevera que uma definição satisfatória do Direito só é possível se nos colocarmos do ponto de vista do ordenamento jurídico, do conjunto normativo de regulação de condutas entre os indivíduos, e não de uma espécie de norma⁸. Por isso, Direito indica uma espécie de sistema normativo⁹⁻¹⁰.

Outra acepção de Direito que merece relevo é aquela que relaciona o termo com a Ciência Jurídica, que não se confunde com o direito positivo (direito posto), objeto que estuda.

Precisamente, a Ciência do Direito tem como objeto de análise justamente o direito positivado em linguagem escrita (os textos normativos em geral). Ou seja, é uma metalinguagem em relação ao direito posto¹¹.

Aprofundando essa distinção, Paulo de Barros Carvalho assevera que o direito positivo,

enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados¹².

E prossegue lecionando que a linguagem do direito positivo tem clara função prescritiva, ao passo que a Ciência Jurídica que o descreve também possui discurso linguístico, mas em função descritiva ou teórica. Uma é linguagem-objeto, outra é metalinguagem descritiva¹³.

Logo, não se pode confundir tais acepções. Direito positivo é aquele que está posto, estando vertido em linguagem prescritiva e direcionado à regulação das relações

⁷ GUASTINI, Riccardo. *La sintassi del diritto*. 2. ed. Torino: G. Giappichelli Editore. 2014. ps. 15-18.

⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 2. ed. São Paulo: EDIPRO. 2014. p. 38.

⁹ Idem. *Ibidem*. p. 44.

¹⁰ Por uma questão essencialmente metodológica, como adiante haverá itens (1.3 e 1.4) dedicados especificamente à análise do ordenamento jurídico e das normas jurídicas, respectivamente, não se fará a conceituação dessas categorias no momento.

¹¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.* p. 55.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva. 2012. p. 23.

¹³ Idem. *Ibidem*. p. 23.

sociais. Já o direito como ciência, tomando as normas postas como objeto (apesar de lateralmente também poder avaliar direito que nunca foi positivado¹⁴), em linguagem descritiva explica o sistema positivo, descrevendo as prescrições em termos científicos.

Ainda, apesar de não ser exatamente uma questão conceitual, vale distinguir o direito positivo do chamado “direito natural”.

Direito natural seria uma ordem de princípios inatos, absolutos e imutáveis cuja existência seria imanente à própria natureza humana, sendo função do Estado, mediante a produção e aprovação de leis, uma mera positivação dessas normas já naturalmente existentes com o escopo de alcançar a justiça social¹⁵. O direito positivo, por sua vez, como já registrado, consiste nos textos normativos que estabelecem em linguagem prescritiva a regulação social.

A distinção, contudo, tem repercussões teóricas muito mais extensas, pois, com efeito, faz confrontar as concepções jusnaturalista e positivista acerca do Direito. A primeira concebe o direito natural, nos termos delineados acima, a segunda tem como pressuposto básico justamente o afastamento da teoria naturalista e o posicionamento do direito positivo como aquele vigente e eficaz em determinada sociedade¹⁶.

O positivismo é dividido basicamente em duas correntes: o positivismo sociológico, que concebe o Direito como fenômeno social, e o positivismo normativo, que, a partir de Hans Kelsen¹⁷, surgiu como alternativa à primeira corrente, propondo a purificação da Ciência do Direito, delimitando seu campo de estudo às normas jurídicas em si¹⁸.

Hoje, sustenta-se a vigência de uma nova corrente de pensamento jurídico, denominada pós-positivismo, que representaria uma crítica ao legalismo estrito e à neutralidade do intérprete do positivismo, sem aderir às razões subjetivas do jusnaturalismo. Em rigor, o pós-positivismo não é uma teoria homogênea, mas vários pensamentos distintos que convergem na contestação ao legalismo estrito do positivismo normativo clássico.

Uma dessas “subcorrentes” é o constitucionalismo moderno, propagado no Brasil por Luís Roberto Barroso, tendo como traços característicos a ascensão dos valores, a normatividade dos princípios jurídicos e a essencialidade dos direitos fundamentais¹⁹.

¹⁴ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad. 2005. P. 169.

¹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. ps. 76-77.

¹⁶ Idem. Ibidem. p. 81.

¹⁷ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2013.

¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. ps. 81-83.

¹⁹ Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

Outra subcorrente é o construtivismo lógico-semântico, fundado em Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova, baseado em um binômio, no qual o cientista, primeiro, delimita um conceito, criando uma realidade científica que, segundo, para ter a credibilidade garantida, deve estar estrutural e significativamente conectada aos referenciais filosóficos, às premissas que a fundamentam e aos demais conceitos que dela decorrem²⁰.

Particularmente, considera-se o construtivismo lógico-semântico muito mais um método científico do que propriamente uma escola de pensamento jurídico. De todo modo, delimitar um conceito e atentar para que suas decorrências guardem pertinência lógica com ele é uma implicação inerente ao Direito, visto que, como se destacará quando do estudo da validade, é imprescindível o encadeamento lógico entre as diversas normas do sistema.

Para este trabalho, será adotada concepção de Direito como sendo o sistema normativo criado e positivado pelo homem com a finalidade de organizar as relações sociais visando o bem comum. Essa posição, contudo, não representa uma filiação exata ao positivismo normativo kelseniano, pois, como se destacará adiante, admite-se a força normativa dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais, o que influencia na interpretação e na aplicação do Direito, pelo que o posicionamento é muito mais relacionado ao genérico pós-positivismo.

Vale ressaltar, porém, que se entende que a escola pós-positivista não é exatamente uma superação do positivismo em si, mas sim do positivismo normativo kelseniano, haja vista que a base de estudo da Ciência Jurídica continua sendo o ordenamento jurídico, o conjunto de normas positivadas, apenas se abandonando o legalismo e a excessiva neutralidade, para passar a admitir os princípios como normas, o que garante uma maior flexibilidade ao Direito, acrescentando-lhe um conteúdo finalístico mais abstrato, mas que, na verdade, ainda seria positivismo.

O conhecimento exclusivo do que se entende pelo vocábulo Direito, contudo, não é suficiente para alcançar plenamente o primeiro objetivo deste capítulo, qual seja a definição do campo de atuação e abrangência do Direito, pois, para tanto, é necessário ainda definir sua origem e seus limites, de modo compreender se – e o quanto – pode ser influenciado por outras ciências, mormente a Economia, da qual alguns conceitos serão analisados neste trabalho. Por isso, na sequência serão estudadas as fontes do Direito.

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. p. 87.

1.2. FONTES DO DIREITO

Apresentado o conceito de Direito que norteará este trabalho, como sistema normativo de regulação das condutas humanas visando o bem comum, cumpre agora compreender qual a origem e os limites de tal ordenamento. Registrou-se que não se coaduna com a noção jusnaturalista de direitos naturais inatos ao ser humano, pelo que, logicamente, o Direito deve ter uma fonte diversa.

Para compreender e analisar a origem do Direito é preciso primeiramente delimitar o que se entende como “fonte do direito” e, após, quais são tais fontes.

Norberto Bobbio conceitua fonte do direito como sendo os fatos e atos dos quais o ordenamento faz depender a produção de normas jurídicas, chamadas normas de comando de segunda instância, que “comandam o comandar”, pelo que é o próprio ordenamento jurídico que orienta a produção normativa²¹.

Riccardo Guastini segue raciocínio semelhante, ao sustentar que fonte do direito é o ato normativo capaz de produzir normas jurídicas, ou seja, todo comportamento que insere normas no sistema jurídico²².

Paulo de Barros Carvalho entende que fonte do direito é a conjugação do órgão habilitado para a produção do direito com o próprio processo dessa espécie de entidade tendente à criação normativa²³.

Lourival Vilanova, por sua vez, leciona que fontes do direito são os fatos jurídicos criadores de normas: fatos sobre os quais incidem as hipóteses fáticas, resultando em normas de certa hierarquia²⁴.

Precisamente, como se considera que Direito corresponde ao sistema normativo, então fonte do direito será o ponto original dos enunciados jurídico-prescritivos que o compõem. Não se está buscando, por exemplo, a fonte da Ciência Jurídica, que certamente é diversa, mas sim a origem do direito positivo.

Nesse sentido, Tárek Moysés Moussallem evidencia que o nascedouro do direito variará de acordo com a Ciência que o investiga: o sociólogo considerará como fonte o fato social, o historiador terá o direito como resultado de conquistas ao longo do tempo, o psicólogo tomará a mente humana como responsável pela criação jurídica, o cientista política considerará o direito como resultado de um jogo de poder e assim por diante²⁵.

²¹ BOBBIO, Norberto. op. cit. ps. 55-56.

²² GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin. 2005. p. 78.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23° ed. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 79.

²⁴ VILANOVA, Lourival. *Causalidade* cit. p. 24.

²⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad. 2001. p. 116.

Logo, quando se pretende fazer uma análise jurídica, a pergunta que deve ser feita é “juridicamente, como esses enunciados foram criados?”, não importando exatamente as razões sociais, históricas, econômicas, psicológicas, políticas e antropológicas que impulsionaram a criação normativa.

Não se nega, obviamente, a importância desses elementos para uma compreensão mais abrangente do Direito, visto que todos eles podem ser usados como ponto de partida para a análise das origens das normas, mormente os fatos sociais, que motivam o legislador a regular dadas condutas. Por exemplo, a excessiva exploração e o potencial esgotamento dos recursos naturais foram fonte para a criação de normas de proteção ambiental. Contudo, essa é uma questão de sociologia jurídica, não exatamente de Ciência do Direito.

Por conseguinte, coaduna-se com o posicionamento de que, para a Ciência Jurídica, fonte do direito é a disposição normativa que regula a produção de novas normas. Essa sim a verdadeira fonte do direito.

Não obstante, a partir dessa constatação há dúvida que surge de imediato: e qual a fonte da primeira norma? Em outras palavras, se o direito (como enunciado jurídico-prescritivo) se origina de outra norma que regula a produção de normas, então como foi criada a primeira dessas normas?

Como resposta a esse questionamento, utiliza-se a posição de Riccardo Guastini, que, aprofundando a noção de norma fundamental de Kelsen, assevera que:

Ora, la norma N0, si noti, è, in ipotesi, priva di qualunque fondamento dinamico. Ciò significa che la N0 è una norma creata non già da un potere giuridico o “legale”- ossia “costituito”, conferito da una norma giuridica – bensì da un potere “costituente”, dunque un potere di fatto. La norma N0, non essendovi norme ad essa superiori, è la norma suprema dell’ordinamento: è, insomma, la sua “prima” costituzione. Tutte le rimanenti norme dell’ordinamento “dipendono”, nel senso che si è detto, da N0. La norma N0, a sua volta, non dipende da alcuna altra norma: essa è dunque, in questo senso, una norma “indipendente”²⁶.

Portanto, a norma suprema (fonte original) é aquela que não depende de outra para lhe fundamentar, sendo hipoteticamente admitida como forma de garantir coerência ao sistema normativo. Por isso, entende-se que, considerando um ordenamento jurídico que tem como base posta a constituição, a norma suprema será simplesmente aquela que dispõe que a

²⁶ GUASTINI, Riccardo. *La sintassi* cit. p. 117. Em tradução livre: “Ora, a norma N0, note-se, é, em teoria, desprovida de qualquer fundamento dinâmico. Isto significa que a N0 é uma norma criada não já de um poder jurídico ou ‘legal’ – a saber, ‘constituído’, conferido de uma norma jurídica – mas sim de um poder ‘constituente’, portanto um poder de fato. A norma N0, não havendo norma superior, é a norma suprema do ordenamento: é, em suma, a sua ‘primeira’ constituição. Todas as demais normas do ordenamento ‘dependem’, no sentido que se é referido, da N0. A norma N0, por sua vez, não depende de qualquer outra norma, ela é, portanto, nesse sentido, uma norma ‘independente’”.

constituição deve ser obedecida²⁷. A partir disso, todas as demais normas que forem produzidas com base nos ditames constitucionais (fontes derivadas) deverão ser observadas sempre com supedâneo nessa norma suprema.

Entretanto, se fontes do direito são as normas que autorizam e regulam a produção de outras normas, então qual o papel dos fatos sociais, dos costumes, da jurisprudência e da doutrina?

Quanto aos fatos sociais, já se registrou que eles também podem ser tidos como fontes do direito, mas apenas do ponto de vista da sociologia jurídica, não importando como elementos jurídicos de criação normativa, apesar de sua clara importância para a produção do legislador.

Aliás, vale frisar que os fatos sociais – assim como as questões históricas, econômicas etc. – influenciam na interpretação das disposições normativas para extração das normas, visto que existem métodos interpretativos que consideram esses elementos, como o histórico-evolutivo, mas também, por exemplo, o teleológico, que, em especial para compreensão dos princípios jurídicos, leva em consideração elementos externos ao direito posto.

Para usar a classificação clássica, os fatos sociais corresponderiam como fontes materiais do direito, por estarem no plano do “ser” e influírem na produção de novas produções prescritivas²⁸. Já as fontes formais seriam as normas que estipulam o modo de produção de novas normas.

No que concerne os costumes, o ordenamento jurídico brasileiro em diversas passagens os reconhece como potenciais fontes do direito, ao lhes dotar de juridicidade. É o caso, por exemplo, do artigo 4º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657/1942). Contudo, não é qualquer costume que é capaz de produzir direito, mas apenas aquele que foi objeto de atividade enunciativa que a constitua como enunciado prescritivo²⁹, como quando o juiz decide um caso com base em um costume, por falta de lei.

Sobre a jurisprudência, aqui considerada como o histórico decisório dos órgãos jurisdicionais, ao menos nos Estados que seguem uma tradição jurídica romano-germânica, tal

²⁷ Nesse sentido, por exemplo, é BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento* cit. p. 66.

²⁸ Aurora Tomazini de Carvalho discorda dessa qualificação do fato social como fonte material, afirmando que, em rigor, não são capazes de produzir direito. Para a autora, a fonte material seria a enunciação, que, embasada nas fontes formais, formaria o direito (CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. p. 672). Com o máximo de respeito aos argumentos da autora, não se coaduna com esse posicionamento, por se entender que fonte material é justamente o elemento externo que serve de influência para a autoridade competente produzir novas disposições. Logo, o fato social seria, sim, uma fonte material, por servir de influência para a criação do direito, apesar de que, efetivamente, como registrado, o direito só é efetivamente criado a partir do próprio ordenamento.

²⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. p. 676.

como o brasileiro, prevalece o entendimento de que seu papel se limita a revelar o Direito preexistente³⁰. A utilização de jurisprudência, em petições jurídicas, tem mera função de convencimento, mas não de vincular o operador do direito.

Ressalva-se que instrumentos como as súmulas vinculantes e as sentenças normativas não podem ser tidas precisamente como jurisprudência, mas como direito positivo, por seguirem normas de produção que definem as condições para sua criação, fazendo como que sejam inseridas no sistema e passem a ter caráter cogente³¹.

Por fim, quanto à doutrina, igualmente não constitui fonte do direito, visto que sua linguagem tem função descritiva, não prescritiva, logo, seu escopo é de esclarecer o direito positivo, não de prescrever condutas. A doutrina descreve o direito, não o cria ou modifica. A exemplo da jurisprudência, seu uso em petições jurídicas tem como finalidade favorecer o convencimento do julgador acerca daquela que seria a melhor interpretação da norma.

Logo, este trabalho considerará fonte de direito como sendo as normas que prescrevem sobre a produção de outras normas, indicando autoridade competente e procedimento aplicável para tanto.

Os costumes juridicamente reconhecidos, ainda que pelo juízo, também podem ser fontes de direito. A doutrina e a jurisprudência não são fontes jurídicas, por apenas revelarem o Direito, de forma descritiva. Por fim, os fatos sociais não exatamente criam o Direito, mas podem ser tidos como fontes materiais, na medida em que influem no legislador para criação de novas normas, como forma de regular novas situações da realidade social.

A consequência direta dessa concepção de fonte é a impossibilidade de ciências externas à Ciência Jurídica efetivamente criarem Direito, do ponto de vista formal. Não obstante, reconhece-se o papel, v.g., dos fatos sociais e econômicos como influência do legislador e mesmo do intérprete jurídico. Por isso, especificamente no que tange à Economia, que será abordada neste trabalho, considera-se que sua função não é de criar o Direito formalmente, mas sim servir de “fonte material” para o legislador e de suporte conceitual para o intérprete.

³⁰ NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003. p. 170.

³¹ Nesse particular o entendimento esposado neste trabalho diverge de Paulo de Barros Carvalho, um dos referenciais teóricos da obra, pois o citado autor entende que as súmulas vinculantes, no plano formal, são veículos normativos autônomos em relação às normas que as instituem e, materialmente, têm conteúdo que vincula os Tribunais, unificando e sistematizando para fins de composição do ordenamento. Não seriam, portanto, direito positivo novo, mas apenas uma providência necessária para a organização e celeridade do Judiciário (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário* cit. p. 88.

1.3. ORDENAMENTO JURÍDICO

Apesar de já ter sido abordado lateralmente nos tópicos anteriores, cumpre agora caracterizar efetivamente o que se entende por ordenamento jurídico, que, como registrado no item 1.1, confunde-se com a própria noção de Direito, quando considerado como o sistema normativo que regula as relações sociais visando o bem comum.

Aliás, apesar da coincidência com a concepção de Direito adotada neste trabalho, justifica-se que a abordagem específica do ordenamento jurídico é importante por uma questão de rigor científico, detidamente para assentar as bases necessárias para a resolução do primeiro objetivo deste capítulo, que é delimitar Direito e seu campo de atuação e explicitar a influência que recebe da Economia. No mais, a análise é necessária para conectar com o tema “norma jurídica”, que será abordado no tópico seguinte.

De início, registra-se que, seguindo o exemplo de Paulo de Barros Carvalho³² e Aurora Tomazini de Carvalho³³, considerar-se-á, neste trabalho, os termos “ordenamento” e “sistema” como sinônimos.

Evidencia-se que as normas jurídicas não existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas que guardam relações particulares entre si, formando justamente o ordenamento jurídico³⁴.

As normas que compõem esse conjunto estão em número finito, porém indeterminado, mas todas inter-relacionadas, organizadas em uma estrutura determinada por um elemento unificador comum que confere essa característica de sistema ao conjunto³⁵. Essa relação entre normas é dotada de racionalidade, compondo o sistema como consequência de sua unidade, coerência e completude³⁶.

Logo, para este trabalho, ordenamento jurídico basicamente consistirá na ordem posta, no direito positivado, conjunto normativo produzido por ato de autoridade, organizadas por vínculos de subordinação e coordenação, sendo dotado de unidade, coerência e completude.

Para compreender a unidade do ordenamento jurídico, cumpre primeiramente elucidar que tal sistema pode ser simples ou complexo, a depender da singularidade ou da pluralidade de autoridades a emanarem normas. Logo, se houvesse sistema com apenas um órgão legislador que produzisse todas as normas a serem seguidas pelos cidadãos, seria

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses. 2008. p. 213.

³³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. p. 648.

³⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento* cit. p. 35.

³⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. p. 639.

³⁶ KZAM NETO, Calilo Jorge. *A norma de anistia no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 2007. p. 29.

simples. Por outro lado, se o “poder supremo” recorre a técnicas como a recepção e a delegação, reconhecendo poderes legislativos a órgãos distintos, ou mesmo quando atribui certo poder regulamentar aos particulares em suas contratações, será complexo³⁷.

A complexidade do ordenamento, contudo, não exclui sua unidade. Essa constatação decorre da adoção da teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, que assevera que as normas do sistema jurídico não estão sempre em um mesmo plano, havendo normas superiores e inferiores, organizadas hierarquicamente, sendo que as inferiores devem guardar relação de pertinência com as superiores, até chegar à “norma suprema”, a chamada “norma fundamental”³⁸⁻³⁹.

Relembre-se que a norma fundamental é aquela que produz o poder constituinte originário, ou seja, que dispõe que uma Constituição será o instrumento supremo do ordenamento e que de seus enunciados derivarão as demais normas. Essa norma fundamental não é expressa, mas subentendida como pressuposto lógico de legitimidade ao sistema⁴⁰.

A discussão sobre sua origem não é um problema jurídico, sendo sua solução, por conseguinte, depreendida externamente ao Direito. A norma fundamental pode ser alicerçada, por exemplo, nos desígnios de uma entidade divina, em uma lei natural ou em uma convenção originária⁴¹. Apesar de não se aprofundar nesse debate particular, neste trabalho se adotará o último fundamento, considerando-se que a norma suprema é observada socialmente por uma questão de conveniência tácita, como reconhecimento da importância do próprio Direito.

Outro problema relacionado à norma fundamental se refere ao seu conteúdo. Isto porque se a norma fundamental legitima o poder constituinte originário a ser a norma superior, então o Direito se reduziria à força, à possibilidade de coagir o inferior a agir de acordo com o hierarquicamente superior. O objetivo do legislador, então, seria organizar a sociedade mediante a força⁴².

Nesse ponto Bobbio converge com Kelsen, mas diverge de Hart, para quem o Direito não pode ser resumido a uma relação de força, de poder, ao direito sancionador⁴³.

A ponderação de Hart é pertinente. Como se analisará no item 1.5, o próprio Bobbio passa a admitir que o ordenamento jurídico moderno não comporta apenas punições

³⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento* cit. ps. 49-50.

³⁸ Idem. *Ibidem*. p. 59.

³⁹ Registrou-se no item 1.2, quando se tratou das fontes do direito, que Riccardo Guastini espousa entendimento semelhante, chamando a norma fundamental de norma suprema ou, simplesmente, N0.

⁴⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento* cit. p. 67.

⁴¹ Idem. *Ibidem*. ps. 69-71.

⁴² Idem. *Ibidem*. ps. 71-75.

⁴³ Cf. HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes. 2009.

para o caso de descumprimento das normas, mas também normas com consequências premiais ao agente que observar a disposição. Logo, não há que se atrelar mais o Direito exclusivamente à noção de sanção negativa, devendo ser ampliado para englobar a chamada sanção premial.

No âmbito da hierarquia do ordenamento jurídico, vale frisar que há limites formais e materiais, conferidos dos entes superiores aos inferiores. Os limites formais têm relação com aspectos de forma, isto é, com o procedimento pelo qual a norma será editada pelo ente inferior, bem como as restrições de autoridade. Os limites materiais, por sua vez, estão relacionados ao conteúdo da norma inferior, que deve respeitar as balizas da superior.

Observar esses limites é necessário para garantir pertinência da norma em relação ao ordenamento, ou seja, para conferir validade às normas, conforme se estudará de forma mais detida no item 1.4.4.

Encerrando a análise da unidade do sistema, vale destacar seu necessário intercâmbio com a ordem sistemática. Precisamente, ordem pressupõe o alinhamento de coisas de forma racional, especificando-as o máximo possível para propriamente identificá-las, enquanto que a unidade pretende, ao contrário, impedir a dispersão demasiada, agrupando o sistema em torno de princípios fundamentais⁴⁴.

Logo, verifica-se que não basta que o sistema jurídico seja dotado de unidade (de um fundamento comum), mas também que seja ordenado, coerente.

Baseado em Kelsen, Bobbio assevera que o ordenamento jurídico se caracteriza como sistema dinâmico, pois a ligação de suas normas é feita logicamente através de delegações de poder. Os sistemas estáticos seriam como o ordenamento moral, que tem a ligação normativa feita em razão do próprio conteúdo⁴⁵.

Contudo, da complexidade do ordenamento jurídico pode ser levantado o seguinte problema: considerando que há conflitos normativos dentro do ordenamento jurídico, este ainda assim pode ser tido como um sistema? Entende-se que sim, na medida em que ele próprio é capaz de resolver seus conflitos. O complexo do ordenamento não é exigido como coerente, mas apenas suas partes individualizadas⁴⁶.

Os conflitos entre normas são chamados de antinomias, que se caracterizam como uma impossibilidade de coexistência lógica entre normas. Não se aprofundará neste trabalho

⁴⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. 2. ed. São Paulo: Fundação Calouste Gilbenkian. 1996. ps. 12-13.

⁴⁵ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento* cit. ps. 78-79.

⁴⁶ Idem. *Ibidem*. ps. 84-85.

na descrição das formas de resolução de antinomias, que serão novamente abordadas, mas também de forma breve, quando da diferenciação entre regras e princípios⁴⁷.

Por fim, concluindo as características dos sistemas jurídicos, a completude consiste na propriedade pela qual um ordenamento jurídico tem uma norma capaz de regular qualquer caso⁴⁸.

Diferencia-se a coerência da completude, pois a primeira é obtida quando não há possibilidade de permanência no sistema de normas que absolutamente se contradizem, enquanto que a segunda é verificada quando o ordenamento assegura que pelo menos uma dessas normas contraditórias seja aplicável, para sempre poder garantir respostas⁴⁹.

Ainda sobre a completude, Calilo Kzam Neto ressalta que tal característica é necessária para a operatividade do ordenamento e para a aplicabilidade das normas, pois serve para evitar que o julgador “crie o direito” ou se recuse a resolver uma controvérsia qualquer⁵⁰, sob o argumento de que o sistema não teria a resposta para um dado caso.

Evidencia-se que Riccardo Guastini defende posição diversa, sendo nesse tema específico inclinado à Escola do Direito Livre, ao asseverar que as normas explícitas (aquelas que decorrem do texto legal) do ordenamento são as únicas que derivam do próprio direito positivo, enquanto que as implícitas (que decorrem da interpretação de normas explícitas) são formadas pelo próprio intérprete através da integração⁵¹.

Discorda-se dessa posição, pois não se considera que o intérprete seja capaz de criar normas, mas apenas que, através de sua atividade interpretativa, consiga extrair normas distintas que sejam decorrências sistemáticas das demais normas do ordenamento, mormente quando não houver uma norma específica a regular uma dada situação. Nisso consiste a integração do Direito.

Como conclusão, vale ressaltar que, muito embora se tenha utilizado a teoria do ordenamento jurídico de Bobbio como referencial para este item, a construção do jurista italiano claramente relaciona normas a regras, sem abordar princípios. Por isso, ressalta-se que, dado que o Direito é composto dessas duas espécies normativas, ambas devem ser pertinentes ao sistema nos termos delineados. Ou seja, exige-se unidade, coerência e completude do sistema jurídico de regras e princípios.

⁴⁷ Vide item 1.4.3, *infra*.

⁴⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento* cit. p.113.

⁴⁹ Idem. *Ibidem*. p. 114.

⁵⁰ KZAM NETO, Calilo Jorge. *op. cit.* p. 32.

⁵¹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes* cit. *passim*.

Aliás, frisa-se desde já que os princípios têm importante função nesse contexto, pois, sempre baseados na mesma norma fundamental de todas as normas, contribuem para garantir coerência e completude ao sistema, dadas as suas características que os diferenciam da exatidão mais rígida das regras, sendo elementos que influenciam na interpretação, na integração e na aplicação das normas.

Essa é a análise que se fará na sequência.

1.4. NORMA JURÍDICA

Neste item finalmente será analisada a categoria “norma jurídica”. Além da exposição conceitual, serão abordados especificamente a estrutura das regras, a diferenciação entre regras e princípios e, por fim, a relação entre norma e validade.

Apesar da análise abrangente, o objetivo principal deste tópico é a conceituação de princípio jurídico e identificação de suas condições de validade, pois se trata de categoria normativa que compõe diretamente o objeto central da pesquisa, tendo em vista que se pretende indicar a (in)validade das isenções fiscais verdes frente aos princípios do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor.

Por isso, a exemplo da estrutura deste capítulo e do trabalho no geral, também internamente neste tópico se parte de uma abordagem mais genérica da teoria da norma jurídica, como pressuposto para o alcance do objetivo específico de definir princípio jurídico.

1.4.1. O que é norma jurídica?

Considera-se ordenamento jurídico a ordem posta, o direito positivado, conjunto normativo produzido por ato de autoridade, organizado por vínculos de subordinação e coordenação, sendo dotado de unidade, coerência e completude. Logo, o sistema jurídico é um conjunto de normas jurídicas, que são extraídas de documentos normativos, tendo linguagem eminentemente prescritiva.

Riccardo Guastini informa que os enunciados prescritivos são “qualquer expressão linguística de forma acabada”, sendo, no direito positivo, um gênero do qual são espécies as disposições, que consistem nos enunciados pendentes de interpretação, e as normas, que se caracterizam como a interpretação dessas disposições⁵².

Em sentido semelhante, porém usando nomenclatura diversa, Norberto Bobbio relaciona norma com “proposição prescritiva” e disposição com “enunciado”. Logo, um

⁵² GUASTINI, Riccardo. *Das fontes* cit. ps. 25-26.

enunciado seria a expressão gramatical e linguística pelo qual um significado é expresso, que interpretado formará uma proposição prescritiva⁵³.

Independente da terminologia adotada, nota-se que disposição e norma são elementos distintos. Disposição é o texto normativo isolado, pendente de interpretação. Norma jurídica, por sua vez, é o produto da interpretação de uma ou mais disposições que estabelece um dever ser para um agente.

Disposições e normas não têm uma correspondência biunívoca, sendo possível que uma disposição permita a extração de mais de uma norma, bem como que uma norma se origine da conjunção de mais de uma disposição.

Dessa relação decorre que não há exatamente uma disposição sem norma, o que pode haver, com efeito, é a impossibilidade de que a disposição isoladamente forme uma norma, sendo possível que essa extração dependa da interpretação conjunta de várias disposições, pelo que a disposição isoladamente não formaria uma norma, mas apenas um fragmento⁵⁴.

Por outro lado, Guastini evidencia que é sim possível que exista norma sem disposição, em dois sentidos: 1. Um fraco, segundo o qual a norma seria “sem disposição” quando não decorresse de uma disposição isolada, mas apenas de um conjunto, e; 2. Um forte, que seria que a norma sem disposição seria aquela que é implícita⁵⁵.

Relembra-se que Guastini considera que norma implícita é aquela formada pelo próprio intérprete através da integração, não decorrendo da interpretação das disposições⁵⁶.

Discorda-se desse posicionamento, por se entender que as normas rigorosamente são produto de interpretação do ordenamento, pelo que nem mesmo caberia a distinção entre normas implícitas e explícitas, pois, com efeito, todas seriam “entidades que estão necessariamente na implicitude dos textos”⁵⁷, seja a partir de uma ou de várias disposições.

Por fim, o último ponto a ser abordado na conceituação das normas jurídicas é a sua divisão em normas de conduta e normas de estrutura. Apesar de que ambas, em rigor, regulam condutas (variando o destinatário), as primeiras imediatamente intencionam regular as condutas dos indivíduos e as segundas têm como objetivo formular como se dará o processo de formação de novas normas⁵⁸.

⁵³ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: EDIPRO. 5. ed. 2014. ps. 74-75.

⁵⁴ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes* cit. ps. 36-40.

⁵⁵ Idem. *Ibidem*. p. 41.

⁵⁶ Idem. *Ibidem*. ps. 41-43.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos* cit. p. 42.

⁵⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma* cit. ps. 46-47.

Logo, considera-se que norma jurídica é a proposição prescritiva extraída pelo intérprete a partir das disposições normativas, conectando um evento fático a uma dada consequência, estabelecendo um dever ser para as condutas humanas, seja direcionada aos indivíduos em relação à sociedade, seja ao legislador.

A estrutura das normas será estudada na sequência.

1.4.2. A estrutura da norma jurídica

As normas jurídicas têm estruturação dual, formada por antecedente e consequente que são ligados por um operador deôntico neutro. Mais precisamente, o descritor prevê um evento fático possível que, ocorrendo, poderá, caso seja individualizado e concretizado, tornar-se um fato jurídico que imputará uma consequência a um agente, caracterizada por um novo operador deôntico, desta vez modalizado, que obrigará, permitirá ou proibirá⁵⁹.

Em termos lógicos, seria algo como: *Se H, então deve ser C.*

Ou simplesmente: $D (H \rightarrow C)$.

Essa é a estrutura da norma primária, que está conectada à secundária, que, conforme o entendimento clássico, impõe a consequência pelo descumprimento do dever ser contido na primária, formando uma estrutura una.

Destaca-se que se considera que a norma primária estipula a conduta que deve ser realizada, enquanto que a norma secundária prevê a sanção. Essa é a terminologia adotada, entre outros juristas, por Aurora Tomazini de Carvalho⁶⁰, Paulo de Barros de Carvalho⁶¹ e Lourival Vilanova⁶².

Logicamente, a norma jurídica “completa” pode ser assim estruturada:

Se H, então deve ser C. Como não-C, então deve ser S.

Ou simplesmente: $D (H \rightarrow C) \vee (H'(-c) \rightarrow S)$

Vale ressaltar que essa concepção de norma atrela a sanção como consequência negativa pelo descumprimento da conduta prescrita. Contudo, como se estudará no item 1.5, entende-se que essa é apenas uma possibilidade de sanção, sendo cabível falar, por outro lado, em sanção positiva (ou premial), que consiste na consequência benéfica devida ao agente que cumpriu a norma.

⁵⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. ps. 295-310.

⁶⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. p. 313.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos* cit. ps. 53-54.

⁶² VILANOVA, Lourival. *Causalidade* cit. p. 188.

Essa concepção se alinha com uma noção mais funcional da sanção, como consequência passível de estimular condutas, que não seria necessariamente a partir da potencial punição, mas também por uma recompensa passível.

Quando adotada a consequência normativa premial, a estrutura lógica da norma jurídica seria a seguinte:

Se H, então deve ser C. Como C, então deve ser Sp.

Ou simplesmente: $D (H \rightarrow C) \vee (H'(c) \rightarrow Sp)$

De todo modo, o que importa no momento é evidenciar a estrutura dual da norma jurídica, composta pela norma primária e pela norma secundária, formando uma relação hipotético-condicional que estabelece um dever ser e as consequências para o caso de cumprimento ou de seu descumprimento.

Ademais, evidencia-se que essa estrutura é muito mais adequada do ponto de vista das regras jurídicas, não sendo aplicável absolutamente aos princípios, que configuram mandados de otimização e não prescrevem condutas diretamente.

É o que se abordará em seguida.

1.4.3. Regras x Princípios

Tradicionalmente as normas jurídicas eram relacionadas de forma estrita com as regras jurídicas, cuja estrutura se apresentou no item anterior. Hoje, porém, já se reconhece os princípios jurídicos como sendo espécie normativa, que, tal como as regras, prescrevem condutas que devem ser seguidas pelos indivíduos, apesar de possuírem uma estrutura diferente.

Este trabalho utilizará Robert Alexy como o referencial teórico para a compreensão dos princípios e de sua distinção em relação às regras. A exposição aqui realizada não se pretende exaustiva, dada a riqueza e a complexidade da temática, mas apenas intenta fixar as bases para a diferenciação entre as duas espécies de normas jurídicas.

Nesse sentido, a compreensão do conceito de princípios jurídicos em Alexy deriva justamente da distinção feita pelo teórico alemão entre eles e as regras, ambos considerados normas jurídicas, sendo essa diferenciação a base de sua argumentação em favor de um constitucionalismo moderado⁶³, que se situaria entre o legalismo e o constitucionalismo

⁶³ ALEXY, Robert. *El concepto y validez del Derecho*. 2° ed. Barcelona: Gedisa. 2004. p. 162.

propriamente dito, bem como “a estrutura de uma teoria normativo-material dos direitos fundamentais”⁶⁴.

Por serem normas jurídicas, tanto regras quanto princípios são razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que diferentes⁶⁵.

Alexy considera que o ponto central para distinguir regras e princípios é que estes são mandados de otimização e aquelas são mandados de definição⁶⁶.

Como mandados de otimização, os princípios ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as circunstâncias fáticas e jurídicas de cada caso, sendo que a medida de sua aplicação é influenciada pelas regras e princípios com os quais se opõem e que também incidem sobre os eventos normatizados.

Dessa característica básica decorre que os conflitos entre princípios são resolvidos por ponderação, pelo que a precedência de um sobre o outro em determinada hipótese não significa que sempre será dessa forma, pois as circunstâncias fáticas e jurídicas podem variar, o que pode implicar numa alteração da solução do conflito.

Consequentemente, a “vitória” de um princípio sobre o outro não faz com que o perdedor seja considerado excluído do ordenamento jurídico, não lhe retira sua validade.

As regras, por sua vez, são mandados de definição, pelo que têm um caráter de certeza muito mais acentuado, uma determinação quanto ao âmbito do que é fática e juridicamente possível, sendo aplicadas por subsunção, em um caráter de “tudo ou nada”⁶⁷.

Por isso, em um conflito de regras, a solução é a introdução de uma “cláusula de exceção” que o elimine para determinados casos ou então a declaração de invalidade da regra derrotada⁶⁸, através dos critérios de solução de antinomias⁶⁹.

Sobre o tema, válido transcrever a lição de Humberto Ávila:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção⁷⁰.

⁶⁴ Idem. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros. 2008. p. 87.

⁶⁵ Idem. *Ibidem*. p. 87.

⁶⁶ Idem. *El concepto* cit. p. 162.

⁶⁷ Idem. *Ibidem*. p. 162.

⁶⁸ Idem. *Teoria* cit. p. 92.

⁶⁹ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento* cit. ps. 93-95.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10 ed. São Paulo: Malheiros. 2009. ps. 78-79.

Em suma, os princípios se caracterizariam como normas que são aplicadas visando determinado fim, representado por um conteúdo pretendido, cuja realização depende da análise da correlação entre o objetivo pretendido e os meios para sua consecução.

Essa avaliação se mostra necessária em especial quando houver no caso concreto um conflito entre princípios, situação que, para ser solucionada, depende da ponderação entre a finalidade de cada um deles e os efeitos, positivos e negativos, que sua aplicação gerará, devendo ser dada preferência para a realização daquele que, vindo a prevalecer, melhor alcançar o objetivo pretendido e menos prejuízos causar pela não adoção do outro princípio com o qual se confrontou.

Apesar da brevidade da exposição, verifica-se a grande relevância que a teoria de Alexy tem para a compreensão dos princípios jurídicos. Seu pensamento é uma das principais bases teóricas utilizadas hodiernamente para a caracterização dos princípios.

É verdade que, apesar da robustez da teoria de Alexy, o estudo dos princípios gera dúvidas consideráveis, dado o seu caráter mais indeterminado em relação às regras.

Nesse sentido, Guastini, que considera os princípios destinados à orientação do comportamento⁷¹, ressalta que esta espécie normativa comumente é caracterizada por sua “especial importância” ou por ser “caracterizadora do ordenamento”, o que consiste em uma avaliação eminentemente subjetiva, opinável⁷².

Destaca ainda Guastini que uma forma de identificar um princípio seria através de sua maior vagueza, seja por não possuir um campo exato de aplicação ou por ter conteúdo programático. A maior generalidade também seria uma característica dos princípios, que se refeririam a um campo maior de situações. Porém, o próprio jurista italiano admite que tanto vagueza quanto generalidade são qualidades graduáveis⁷³.

Por fim, ao analisar os usos dos princípios, Guastini assevera que são usados na produção, na interpretação e na integração do direito⁷⁴, no que, de certa forma, converge com Alexy, visto que toma os princípios como normas que orientam a utilização das demais, que servem para conferir coesão valorativa ao ordenamento.

Conclui-se que, como norma jurídica o princípio impõe um dever-ser, tendo natureza deontológica, mas com lógica interpretativa e aplicativa diversa das regras. Com efeito, os princípios servem como parâmetros dentro do ordenamento jurídico, favorecendo a

⁷¹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes* cit. p. 186.

⁷² Idem. *Ibidem*. p. 187.

⁷³ Idem. *Ibidem*. ps. 189-190.

⁷⁴ Idem. *Ibidem*. p. 199.

produção, a interpretação e a integração do Direito, garantindo coerência e completude ao sistema.

1.4.4. Normas jurídicas e validade

Encerrando a análise das normas jurídicas, examina-se a validade, qualidade que recai sobre as normas que são formal e materialmente compatíveis com o ordenamento jurídico.

Existem basicamente duas visões normativistas sobre a validade: a primeira atrela validade à existência; a segunda considera que validade de uma norma depende da compatibilidade desta com as demais normas que a fundamentam⁷⁵.

Bobbio adota esse primeiro posicionamento, considerando norma válida como aquela que simplesmente pertence a um ordenamento jurídico. Para aferi-la seria necessário realizar três operações: 1. Averiguar se a autoridade legislativa era competente; 2. Avaliar se a norma não foi ab-rogada, pelo que teria deixado de ser válida, ainda que o fosse antes e; 3. Verificar se ela não é incompatível com outras normas do sistema, por ser inferior hierarquicamente, por exemplo⁷⁶.

Não obstante, verifica-se que a conceituação de Bobbio abarca os dois critérios. Isto porque, apesar de atrelar validade à existência, ele também indica que essa existência depende da compatibilidade com o sistema.

Guastini, por sua vez, evidencia que ao vocábulo “validade” a dogmática jurídica atribui pelo menos dois conceitos. Em sentido forte, validade significaria pertinência a um sistema jurídico, atendendo aos critérios de identificação desse sistema. Em sentido fraco, seria a relação com a existência, ou seja, a mera positivação da norma já a tornaria válida.

Em sequência, Guastini frisa que mesmo as normas válidas no sentido fraco, isto é, que meramente estão postas, sem que sejam compatíveis com o sistema, são capazes de produzir efeitos, vez que sua validade resta presumida enquanto não sobrevier uma decisão judicial que declare sua invalidade ou mesmo que venha uma norma posterior que a ab-rogue⁷⁷.

Convergindo com Guastini⁷⁸, adota-se o segundo posicionamento, pois se entende que norma válida, seja regra ou princípio, é apenas aquela que é formal e materialmente

⁷⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. op. cit. ps. 711-712.

⁷⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma* cit. ps. 48-49.

⁷⁷ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes* cit. ps. 271-272.

⁷⁸ GUASTINI, Riccardo. *La sintassi* cit. p. 245.

compatível com o ordenamento, apesar de reconhecer que a norma meramente existente é capaz de produzir efeitos até que seja declarada inválida pela autoridade competente.

Prosseguindo, frisa-se que a questão da validade varia conforme a aceção que se faz de “norma”. Com efeito, há diferentes critérios de validade para os atos normativos, as disposições, as normas explícitas e as normas implícitas.

A validade dos atos normativos – que consistem no ato de legislar e não se confundem com os documentos normativos, que são o produto desses atos – decorre de sua observância às meta-normas de competência e de direito processual⁷⁹. Em outras palavras, o ato normativo deve ser realizado por autoridade competente em conformidade com o procedimento adequado.

Quanto aos critérios de validade das normas, diferenciam-se, conforme o entendimento de Guastini, de acordo com a natureza dessas normas, se implícitas ou explícitas.

As normas explícitas seriam válidas se decorressem da interpretação de uma ou mais disposições produzidas por atos normativos válidos e se não forem incompatíveis com normas superiores na hierarquia das fontes.

Já as normas implícitas seriam válidas quando extraídas de uma ou mais normas explícitas válidas e que não seja incompatível como normas superiores na hierarquia das fontes.

Essas normas superiores seriam as super-normas, que teriam superioridade em face de uma hierarquia jurídica, e não lógica (típica das meta-normas). Isto é, a norma superior é uma super-norma em relação à inferior em razão de condicionar a sua validade, enquanto que uma meta-norma é superior pela lógica, vez que ela disciplina sobre a criação da norma “inferior”⁸⁰.

Seguindo, Guastini ainda distingue validade formal e validade material⁸¹.

Afirma que uma norma é formalmente válida quando sua criação observou os critérios das meta-normas. Essa propriedade é sempre inexistente nas normas implícitas de Guastini, que são sempre formalmente inválidas, pois criadas pelos juízes e não por autoridade legislativa.

⁷⁹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes* cit. p. 277.

⁸⁰ Idem. *Ibidem*. ps. 278-279.

⁸¹ GUASTINI, Riccardo. *La sintassi* cit. p. 246.

Já validade material é a ausência de incompatibilidade com as normas superiores, valendo tanto para normas explícitas quanto para implícitas, ainda usando a divisão feita por Guastini.

Percebe-se que a teoria de Guastini sobre a validade é fortemente influenciada pela sua concepção sobre as normas implícitas. Isto porque, ao as considerar como elaboração dos juízes a partir de outras normas e não a interpretação do texto legal, Guastini acaba conferindo uma maior prevalência à validade material do que à formal.

Como já ressaltado⁸², discorda-se desse posicionamento do jurista italiano, pois se entende que todas as normas são extraídas do texto legal, não havendo que se falar em criação normativa pelos juízes, mesmo no caso de integração do Direito.

Em consequência, mantendo a independência entre a validade formal e a material, entende-se que há uma relação entre elas não de prevalência, mas sim de precedência. Com efeito, acredita-se que primeiro deve ser avaliada a validade formal da norma e, caso seja constatada, então verificar também a validade material. Assim, tanto a norma formalmente válida, mas materialmente inválida, quanto a norma formal e materialmente inválida são inválidas na totalidade.

Diante desse contexto, a concepção de validade normativa deste trabalho é a seguinte: uma norma é válida quando existe dentro do sistema sendo compatível com as exigências das normas superiores, sendo dotada tanto de validade formal, por ter sido derivada de disposição produzida por ato normativo realizado pela autoridade competente conforme o procedimento adequado, quanto de validade material, vez que deve ser compatível com as super-normas superiores.

1.5. A SANÇÃO JURÍDICA

Finalizando esse capítulo inicial, avança-se à análise da sanção jurídica, componente do consequente normativo, conceito de extrema importância para este trabalho, como se verificará.

O objetivo específico do tópico é delimitar teoricamente a categoria sanção jurídica para, à frente, no capítulo quatro, avaliar se as isenções fiscais verdes podem ser enquadradas como sanções premiaias, o que consiste em um objetivo lateral do trabalho com algumas implicações a depender da resposta.

Primeiro, destaca-se que a sanção jurídica se distingue de outras espécies de

⁸² Vide item 1.4.1.

sanção, como a moral e a social, basicamente por ser, concomitantemente, externa e institucionalizada.

Mais precisamente, a sanção jurídica diverge da sanção moral por ser uma resposta da sociedade em relação ao agente individual, enquanto que na moral a sanção está na consciência; por outro lado, a sanção jurídica se distingue da sanção social por ser institucionalizada, ou seja, por ser regulada e por admitir apoio estatal para garantir sua aplicação⁸³.

Antes de iniciar a conceituação, ressalta-se outra discussão relevante no estudo das sanções jurídicas, qual seja a possibilidade de existência de norma jurídica sem sanção correspondente. Nesse sentido, Bobbio assevera ser plenamente possível que uma dada norma não tenha sanção, o que não faz com que perca o qualificativo de “jurídica”. Com efeito, para o autor italiano o importante é analisar o ordenamento jurídico, que deve ser composto por normas com potencial sanção, ainda que possuam tal consequência⁸⁴.

Em sentido diverso é Aurora Tomazini de Carvalho⁸⁵ e Paulo de Barros Carvalho. Este, aliás, afirma que o que há são “enunciados prescritivos sem normas sancionatórias que lhes correspondam, porque estas somente se associam a outras normas jurídicas prescritoras de deveres”⁸⁶.

Propriamente, a resposta para tal pergunta depende do conceito que é dado para norma jurídica, pois se esta for relacionada com as disposições, por exemplo, então será inevitável entender pela existência de normas sem sanção.

Para este trabalho, contudo, como se considera que norma é o produto da interpretação das disposições e que, no caso das regras, tem estrutura dual formada por norma primária (prescritora da conduta) e secundária (sancionatória), então se coaduna com esse segundo posicionamento, ao menos parcialmente.

Isto porque, em rigor, entende-se que especificamente as regras dependem de sanção, pois seguem a estrutura dual explicitada no item 1.4.2. Logo, ainda que isoladamente um dispositivo não permita a extração de uma norma completa, na verdade, trata-se de um trecho que pode vir a ser usado para formar uma estrutura normativa íntegra, quando em conjunto com outras disposições.

Por outro lado, considera-se que os princípios independem da sanção, visto que

⁸³ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma* cit. p. 159.

⁸⁴ Idem. *Ibidem*. ps. 165-166.

⁸⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.* p. 320.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos* cit. p. 43.

não há como se falar absolutamente em descumprimento, mas apenas em termos casuísticos, fora seu caráter de mandado de otimização.

Feitos esses registros preliminares, passa-se finalmente à conceituação da sanção.

1.5.1. O conceito clássico: sanção como consequência negativa

Classicamente, a sanção jurídica é relacionada de forma exclusiva com uma consequência negativa decorrente do descumprimento de uma conduta prescrita em norma primária.

Kelsen leciona que, por quase exclusivamente ser uma consequência normativa negativa, a sanção jurídica deve ser entendida como a punição pelo descumprimento de norma, apesar de tanto prêmio quanto castigo poderem se encaixar em seu conceito. Sanção estaria indissociavelmente ligada a ilícito, sendo a sanção a consequência do ilícito e este o pressuposto daquela⁸⁷.

Para José Roberto Vernengo, sanção é a privação de um ou mais bens ou direitos perpetrada por atos de força socialmente admitidos, restritos e permitidos somente ao Estado, nos termos da lei⁸⁸.

Riccardo Guastini sinteticamente conceitua sanção como “a privação coercitiva de um bem, seja a vida, a liberdade ou a propriedade”⁸⁹, complementando que há uma dupla relação entre as normas imperativas, de comando e de proibição, com as sanções⁹⁰.

Da análise dessa conceituação realizada por Guastini, denota-se que o posicionamento do autor italiano é por relacionar sanção a uma consequência negativa, seja a partir de uma norma essencialmente sancionatória, que pressupõe uma proibição, seja como reação ao descumprimento de uma obrigação, sendo, nesse particular, uma verdadeira condição para existência desse comando jurídico, sem o qual seria mera recomendação.

Ainda no âmbito da conceituação clássica, cabe diferenciar sanção de coação e coerção, todos conceitos relativamente próximos e muitas vezes tomados como sinônimos, mas que podem ser utilmente distinguidos para que se refiram a fenômenos distintos.

Nesse contexto, sanção seria a descrição abstrata de uma consequência jurídica indesejável prescrita no comando de uma norma secundária imputável à prática de seu pressuposto fático. Coação seria a imputação da consequência jurídica indesejável em

⁸⁷ KELSEN, Hans. op. cit. ps. 88-91.

⁸⁸ VERNENGO, José Roberto. *Curso de teoria general del derecho*. 2. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1988. p. 183.

⁸⁹ GUASTINI, Riccardo. *La sintassi* cit. p. 58.

⁹⁰ Idem. *Ibidem*. p. 58.

concreto, ou seja, é a realização fática da sanção. Coerção seria uma coação psíquica ou psicológica tendente a inibir agressões ou, em outras palavras, pode ser entendida como a força interna que incide sobre o agente e que, em tese, o desestimula a transgredir⁹¹.

Por fim, a título informativo, sem pretensão de aprofundar a temática, destaca-se que existem correntes sancionistas e não-sancionistas entre os teóricos do Direito. Para os primeiros a sanção é elemento indissociável de uma norma jurídica, enquanto que para os segundos ela seria mero elemento secundário⁹². Como já registrado, entende-se que a sanção é um elemento necessário para as regras jurídicas, mas prescindível no caso dos princípios, em razão da particular natureza de cada uma dessas espécies normativas.

O propósito deste item era brevemente expor a corrente clássica que atrela sanção a uma consequência normativa negativa, imputável no caso de violação da conduta prescrita em uma norma primária. Porém, entende-se que a sanção não pode ser restrita à punição, devendo abranger também recompensas, no caso de observância da conduta prescrita, o que teria um efeito estimulante no agente para agir licitamente. É o que se abordará na sequência.

1.5.2. A sanção positiva ou premial: a função promocional do Direito

Para compreender a sanção positiva, válido primeiramente expor o entendimento de Norberto Bobbio acerca da função promocional do Direito, que proporciona uma visão diferenciada acerca das categorias jurídicas básicas, em especial a sanção.

Frisa-se que essa concepção do autor italiano representa uma ruptura ao clássico conceito de sanção, ao qual ele mesmo era filiado⁹³. Logo, seguiu, de certa forma, o caminho inverso ao de Kelsen, que reconhecia que o prêmio podia ser uma consequência normativa, mas optou por atrelar sanção à punição.

Com efeito, Bobbio passou a entender que o Estado social moderno tem como característica uma nova forma de controle social e que se contrapõe à ação do Estado liberal clássico, qual seja a utilização de formas de encorajamento para realização de condutas em detrimento das tradicionais medidas de desestímulo⁹⁴.

Elucida que, tal como ressaltado no item 1.5.1, a teoria geral do direito ainda é essencialmente conectada a uma concepção repressiva do Direito, segundo a qual a função do

⁹¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin. 2007. ps. 50-52.

⁹² Idem. *Ibidem*. ps. 53-57.

⁹³ Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma* cit. p. 159.

⁹⁴ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. Barueri, SP: Manole. 2007. p. 2.

Estado seria proteger a sociedade do descumprimento legal, punindo o praticante do ilícito com a sanção jurídica prevista no ordenamento jurídico⁹⁵.

Contudo, no Estado moderno, o objetivo não é mais simplesmente reprimir as ilicitudes e desencorajar as violações legais, mas também promover a realização de condutas positivas à sociedade por parte dos indivíduos, encorajando tal posicionamento através da previsão de recompensas para aqueles que observarem as normas.

Bobbio esclarece que as duas alavancas principais do desenvolvimento social, a política e a economia, possuem lógicas diferentes de funcionamento, sendo a primeira eminentemente baseada na pena e a segunda na recompensa⁹⁶.

Essa fundamentação é utilizada pelo jurista italiano para sustentar a função promocional do direito, ao lado da função clássica de garantir e tutelar através da potencial punição. Essa nova função se caracterizaria pela utilização do caráter indutor das normas não mais para desencorajar comportamentos positivados como socialmente inadequados, mas, em verdade, para estimular que os indivíduos assumam condutas benéficas para a sociedade, conforme a valoração positivada⁹⁷.

Para tanto, o ordenamento promocional se utiliza de operações que tornem a conduta do indivíduo necessária, fácil e vantajosa. Ou seja, as normas jurídicas passam a promover comportamentos⁹⁸.

Encerrando a questão da função promocional do Direito, vale ressaltar que Bobbio sustenta que as normas de encorajamento têm como objetivo primordial a conservação social, enquanto que as segundas pretendem mudar a sociedade⁹⁹.

Do exposto, depreende-se que o entendimento do jurista italiano é que as normas jurídicas não se limitam a prever penalidades para aqueles que as descumprem com o fim justamente de desencorajar tal violação, podendo também prever como consequência à subsunção fática da previsão normativa da hipótese uma recompensa¹⁰⁰.

Logo, entende-se que a sanção, dentro dessa concepção peculiar de Bobbio, é caracterizada como a consequência normativa, não necessariamente vinculada a uma penalidade, a algo negativo, mas podendo ter caráter positivo, pelo que se pode defender que,

⁹⁵ Idem. Ibidem. p. 3.

⁹⁶ Idem. Ibidem. p. 9.

⁹⁷ Idem. Ibidem. ps. 14-15.

⁹⁸ Idem. Ibidem. p. 15.

⁹⁹ Idem. Ibidem. p. 19.

¹⁰⁰ Em sentido semelhante é Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que se desvincula da noção padronizada de sanção como consequência negativa, admitindo que no Estado contemporâneo é admissível a previsão de sanções premiais, ou seja, aquelas que recompensam e encorajam aqueles que cumprem faticamente as hipóteses normativas. Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas. 1990. p. 101.

dentro desse posicionamento, a sanção tem potencial bivalente, tanto podendo ter caráter negativo quanto positivo.

Bobbio enfatiza que a noção de sanção positiva é apreendida a partir da compreensão *contrario sensu* do conceito de sanção negativa. Com efeito, “[e]nquanto o castigo é uma reação a uma ação má, o prêmio é uma reação a uma ação boa. No primeiro caso, a reação consiste em restituir o mal ao mal; no segundo, o bem ao bem”¹⁰¹.

Propugna-se então o caráter retributivo do Direito, que, conforme Álvaro Melo Filho, caracteriza-se quando:

[o] bem se retribui com o bem e o mal com o mal, ou seja, que a virtude e o mérito de uma conduta boa sejam premiados, e o vício e o demérito sejam castigados. Que o homem bom – o que se conduz bem – viva social e juridicamente bem, e o mau, social e juridicamente mau: estas são as exigências do sentimento de simetria moral, ou mais positivamente, de um sentimento social de sanção¹⁰².

Independentemente da avaliação de aspectos morais, importa reconhecer que, sim, o Direito não apenas serve como instrumento coativo para reprimir condutas, mas também prevê normas que recompensam os agentes que são cumpridores das prescrições.

Logo, sinteticamente, pode-se conceituar sanção positiva como sendo a reação prevista em norma para o caso de subsunção à previsão da hipótese que seja caracterizada como uma recompensa pelo cumprimento normativo.

Bobbio leciona que “(...), o bem do prêmio pode consistir tanto na atribuição de uma vantagem quanto na privação de uma desvantagem”¹⁰³ e prossegue afirmando que:

[h]á sanções positivas, como os prêmios, que têm função exclusivamente retributiva: são uma reação favorável a um comportamento vantajoso para a sociedade. Mas pode haver, também, sanções positivas que visam a compensar o agente pelos esforços e pelas dificuldades enfrentadas, ou pelas despesas assumidas, ao proporcionar à sociedade uma vantagem; essas sanções têm valor não de mero reconhecimento, mas (inclusive) de compensação¹⁰⁴.

Vale destacar que, para inserir a sanção positiva no conceito de sanção em geral, afastando-se da vinculação à reação negativa, Bobbio ainda propõe uma mudança na compreensão da categoria jurídica da sanção, lecionando que considerá-la como sendo a garantia do cumprimento da sanção é suficiente para garantir essa adaptação¹⁰⁵.

¹⁰¹ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura* cit. p. 24.

¹⁰² MELO FILHO, Álvaro. *Teoria e prática dos incentivos fiscais: introdução ao direito premial*. Rio de Janeiro: Eldorado Tijuca. 1976. p. 69.

¹⁰³ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura* cit. ps. 24-25.

¹⁰⁴ Idem. *Ibidem*. p. 25-26.

¹⁰⁵ Idem. *Ibidem*. ps. 28-29.

Nesse particular, apesar de compreender a ressalva feita por Bobbio, ressalta-se que as normas que preveem sanções positivas são caracterizadas por sua não compulsoriedade, ou seja, em princípio não há repressão em caso de descumprimento, mas apenas a previsão de recompensa para quem observar a norma.

Para finalizar a definição de sanção positiva em Bobbio, importante elucidar a distinção que o jurista italiano faz entre essa categoria jurídica e a facilitação. Precisamente, Bobbio leciona que a recompensa (sanção positiva) é posterior, enquanto que a facilitação é anterior ou simultânea à ação que se pretende realizar. Isto é, na sanção o indivíduo é recompensado por ter cumprido a norma, já na facilitação são disponibilizados meios para auxiliar a consecução do comportamento pretendido¹⁰⁶.

Logo, para este trabalho, sanção jurídica consiste na consequência normativa, sendo externa e institucionalizada pelo Estado, podendo ser positiva ou negativa. Ou seja, o Direito tanto pode prever sanção negativa no caso de descumprimento de uma conduta prescrita, quanto uma sanção positiva no caso de observância da prescrição.

Por fim, evidencia-se que essa concepção de sanção positiva é importante para o Direito, em especial para os fins deste trabalho, pois serve para caracterizar diversas consequências normativas que são benéficas àquele que cumpre a previsão como sendo justamente sanção positiva.

Seria o caso, ao menos por hipótese, das isenções fiscais, que são concedidas àqueles que observam determinados requisitos ou para que adotem determinado comportamento; isto é, aquele que cumprir os requisitos da norma, receberá como recompensa algum tipo de desoneração fiscal a título de isenção, ou, em alternativa, a isenção pode ser concedida como um meio de facilitação para a realização de uma determinada conduta.

Esse tema, que tem importância lateral nesta dissertação, será mais detidamente abordado capítulo quatro, quando finalmente será possível combinar a conceituação de sanção positiva com a categoria isenção fiscal verde.

¹⁰⁶ Idem. Ibidem. p. 30.

CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTOS ECONÔMICOS DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Apresentadas as definições das principais categorias jurídicas a serem abordadas neste trabalho, agora serão brevemente apresentados os fundamentos econômicos da tributação ambiental.

Trata-se de exposição extrajurídica que intenciona evidenciar os mais importantes aspectos da economia a influenciar a tributação ambiental, ao menos para os fins do objeto de pesquisa desta dissertação. A explanação não tem a pretensão de ser exaustiva, dada a amplitude da temática em geral e os limites metodológicos deste trabalho, cujo foco é na análise jurídica. De todo modo, a intenção é fixar aquelas que se consideram as bases para compreender a lógica econômica que sustenta as isenções fiscais verdes e os princípios jurídico-ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor.

Rigorosamente, este capítulo também tem natureza propedêutica, vez que aborda apenas aspectos teóricos que embasam a discussão efetiva da temática central do trabalho, ainda não diretamente discutida, apesar de já inserir temas mais próximos dos objetos de estudo da pesquisa. Reconhece-se que seria possível uma análise direta, sem a exposição a ser realizada neste capítulo, mas resultaria em uma avaliação imprecisa e insuficiente.

Isto porque a análise econômica dos tópicos a serem estudados na oportunidade é de notável relevância para a compreensão efetiva do direito ambiental e dos instrumentos econômicos de realização da política ambiental, incluindo as isenções fiscais verdes. Prescindir dos fundamentos econômicos seria negligenciar o rigor conceitual dos elementos jurídicos que norteiam este trabalho.

Nesse sentido, expor-se-á primeiramente de forma breve e genérica sobre a economia dos recursos naturais, tema que é uma grande “fonte material” do direito ambiental. Em seguida, especificando a abordagem genérica efetuada no primeiro tópico, serão abordadas as noções econômicas de bens públicos e de recursos comuns, identificando nessas categorias os bens ambientais. Por fim, encerrar-se-á com a definição do conceito econômico de externalidade e com a exposição das alternativas para sua eliminação, através da extensão ou da correção do mercado, o que consiste em mais um corte específico sobre a discussão geral da economia dos recursos naturais.

Essa observação é importante para justificar a utilização de referenciais específicos em cada um dos tópicos. No primeiro, seguindo a lógica do subitem, serão adotados como referência autores que tratam a economia dos recursos naturais de forma macro, enquanto que no segundo e no terceiro serão utilizados referenciais mais detidos na

temática particular abordada.

Não obstante, frisa-se que todos os autores utilizados essencialmente convergem no desenvolvimento genérico do estudo da economia dos recursos naturais, o que se evidencia a partir do autor Fábio Nusdeo, que serve de ponto de referência para todo o capítulo, conectando os demais referenciais.

Por fim, evidencia-se sinteticamente que o capítulo tem alguns objetivos específicos a serem alcançados. O primeiro é apresentar os elementos básicos da economia dos recursos naturais, matriz da qual se desenvolvem os demais temas do capítulo e a discussão ambiental em geral. O segundo é destacar o caráter de recurso comum dos recursos ambientais e evidenciar as implicações. Por fim, pretende-se conceituar externalidade e ressaltar as principais alternativas econômicas para sua correção.

2.1. NOÇÕES GERAIS DE ECONOMIA DOS RECURSOS NATURAIS

A Economia como atividade humana e como objeto de estudo científico pode ser compreendida a partir de duas constatações básicas¹⁰⁷. A primeira delas é a de que é impossível estabelecer ou prever um limite para as necessidades humanas, pois estas são ilimitadas. A segunda, em oposição, é a de que os recursos disponíveis para a satisfação dessas necessidades são finitos e severamente limitados¹⁰⁸.

Essa noção geral de Economia é também o alicerce para a compreensão da economia dos recursos naturais, que é embasada na indissociável tensão entre a infinitude das necessidades humanas e os escassos recursos ambientais que são utilizados para supri-las.

Esse entendimento, apesar de ser hoje notório, nem sempre foi compreendido por nossa sociedade, que, antes, diante de uma aparente abundância ilimitada dos recursos que transmitia uma falsa noção de inesgotabilidade (ou ao menos de “autorrenovação” ambiental infinita), utilizava-os de forma livre, sem preocupação preservacionista e sem alocá-los como custos do processo produtivo e nem muito menos como custos sociais, sendo esta uma noção consideravelmente recente, mais difundida a partir da Conferência de Estocolmo de 1972.

Vale ressaltar, contudo, que escassez é um conceito relativo, que não tem caráter

¹⁰⁷ Além de ser caracterizada como ciência, a economia também pode ser tomada como um método de investigação, uma técnica de previsão de escolhas racionais com base no comportamento humano. Essa é concepção sobre a qual se funda a corrente teórica chamada “análise econômica do direito” (Cf. GICO JR. Ivo. Introdução ao Direito e Economia. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e Economia no Brasil*. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 13). O tema, apesar de ser de grande relevância e interesse, não será abordado neste trabalho, que tomará a Economia apenas como Ciência Econômica.

¹⁰⁸ NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2015. ps. 23-24.

meramente quantitativo. Com efeito, a escassez depende de uma relação entre quantidade disponível e procura por sua utilização¹⁰⁹. É por isso que um produto quantitativamente expressivo pode ser escasso se sua demanda for igualmente acentuada. Por outro lado, é possível que um recurso quase exaurido não seja tido como escasso se a busca por ele for inexistente.

Logo, escassez é uma concepção de mercado, tendo relação com oferta e procura, mais precisamente com uma demanda expressiva face à disponibilidade material. É por isso que, como afirma Cristiane Derani, “na abundância não há lucro. A construção da escassez é necessária para garantir-se o lucro”¹¹⁰. Isto é, a partir do momento em que há a percepção da escassez de um produto, a economia tende a tentar controlar esse recurso para integrá-lo aos custos do mercado, pois a este passa a interessar, por possibilitar o lucro com suas transações.

Ressalta-se ainda que escassez não se confunde com exauriência. Esta pode ser física, quando se relaciona com o esgotamento dos recursos, ou tecnológica, quando relativa a uma potencial perda de importância do recurso para o processo produtivo, o que faria com que perdesse valor e utilidade. De outra banda, a escassez tem perfil mais econômico, relacionando-se com um aumento da procura que torne os recursos fisicamente disponíveis insuficientes para a infinitude das necessidades¹¹¹.

Essa distinção é importante porque, muito embora os recursos naturais em geral sejam reconhecidos como escassos, nem todos são exatamente exaurientes. Nessa linha, seriam fisicamente esgotáveis, por exemplo, os minérios e o petróleo. Outros, porém, são renováveis, como a água.

A chamada economia ambiental, portanto, pretende cuidar da racionalização dos custos ambientais decorrentes da escassez de recursos naturais. Visa-se garantir que a utilização desses bens seja realizada em bases sustentáveis, permitindo a renovação e a preservação ao longo das gerações. Para tanto, propõe uma monetarização desses recursos, buscando lhes definir valores que permitam que o mercado “controle” o uso¹¹².

A economia dos recursos naturais é essencialmente vinculada à noção de equidade intergeracional, pois tem como objetivo identificar o ponto ótimo de utilização dos bens ambientais de modo a favorecer a presente geração sem prejudicar (ou mesmo beneficiando também) as futuras gerações. Evita-se tanto o esgotamento presente quanto o entesouramento

¹⁰⁹ Idem. Ibidem. p. 26.

¹¹⁰ DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2008. ps. 96-97.

¹¹¹ SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014. ps. 42-43.

¹¹² NUSDEO, Fábio. op. cit. ps. 308-309.

para o uso futuro, visando, com efeito, uma exploração que favoreça a economia mais sistematicamente e com respeito intergeracional.

Diversos economistas criaram teorias para identificar e justificar esse ponto ótimo de exploração. Dados os limites deste trabalho, optar-se-á por expor brevemente o pensamento de quatro deles: Harold Hotelling, Robert Solow, John Hartwick e John Brätland. Os três primeiros foram escolhidos pela sua relevância no âmbito da economia dos recursos naturais, todos seguindo uma mesma linha básica de posicionamento científico, e o último indicado como contraponto, por apresenta um viés liberal mais radical.

Frisa-se, porém, que não se trata propriamente de uma análise, mas de mera descrição, com o singelo objetivo de facilitar a compreensão do tema e da importância da noção econômica para a regulação ambiental.

A primeira das teorias econômicas apresentadas será a de Harold Hotelling, baseada em artigo de sua autoria publicado em 1931, denominado *The economics of exhaustible resources*¹¹³, que tinha como objetivo solucionar os questionamentos de que os recursos naturais não renováveis estariam sendo explorados muito rapidamente e transacionados por valores muito baixos, o que prejudicaria as futuras gerações¹¹⁴.

Hotelling não concorda com a posição conservacionista de proibir a exploração a partir de um dado ponto, em vez de regular e taxar, mas também diverge da utilização absolutamente livre¹¹⁵.

Como solução para o impasse, conforme pontua Fernando Postali, Hotelling propõe o acréscimo do chamado “custo de uso”, espécie de “custo de oportunidade” que consistiria no valor acrescido do recurso como compensação pela sua exploração antecipada, que impede seu uso no futuro¹¹⁶⁻¹¹⁷.

Isto porque, como consequência da finitude dos recursos, tende-se a aumentar seu valor quanto mais próximo estiverem da exauriência. Logo, vender-se-ia a baixo custo quando ainda aparentemente abundantes, o que geraria prejuízos às futuras gerações, pois isso aceleraria a exauriência. Logo, deve ser acrescido custo de uso que compense esse baixo custo atual.

¹¹³ HOTELLING, Harold. The economics of exhaustible resources. *Journal of political economy*. v. 39, n. 1, 1931.

¹¹⁴ Idem. Ibidem. p. 137.

¹¹⁵ Idem. Ibidem. p. 138.

¹¹⁶ POSTALI, Fernando Antônio Slaibe. *Renda mineral, divisão de riscos e benefícios governamentais na exploração de petróleo no Brasil*. Rio de Janeiro: BNDES, 2002. p. 20.

¹¹⁷ No Brasil, o custo de uso na exploração de recursos naturais é identificado, por exemplo, na cobrança de *royalties* na atividade minerária ou petrolífera.

Essa análise ficou conhecida como Renda de Hotelling.

A teoria em questão surpreende pela lucidez em período no qual as questões ambientais ainda não eram detidamente debatidas, até porque mais de quarenta anos anterior à Conferência de Estocolmo em 1972, marco do ambientalismo moderno. Nada obstante, frisa-se que o foco do trabalho de Hotelling era nas consequências econômicas do uso de recursos naturais, não nas implicações socioambientais.

De todo modo, a questão temporal e a importância do controle (ou ao menos da compensação) da escassez e da exauriência já eram consideradas pelo teórico americano:

The problems of exhaustible resources involve the time in another way besides bringing on exhaustion and higher prices, namely, as bringing increased information, both as to the physical extent and condition of the resource and as to the economic phenomena attending its extraction and sale¹¹⁸.

Em suma, sua análise destaca como economicamente inadequado desconsiderar as futuras gerações – ou pelo menos a impossibilidade de uso futuro – na exploração de recursos naturais não renováveis, sem apelar para o conservacionismo entesourador, mas propondo uma alternativa economicamente regulável que encarece o uso presente como forma de limitar a exploração desenfreada.

Robert Solow, cuja teoria foi inicialmente divulgada no artigo *Intergenerational equity and exhaustible resources*¹¹⁹, baseia-se na teoria de justiça de John Rawls para criticar as teorias de crescimento da época, que teriam viés essencialmente utilitarista, por considerarem que a perda de utilidade para um indivíduo, ou mesmo uma geração, pode ser mais que compensada pelo incremento para outro¹²⁰⁻¹²¹.

Basicamente, Solow entende que “as gerações anteriores têm o direito de extrair as reservas (otimamente, claro!) desde que elas adicionem (otimamente, claro!) ao estoque de

¹¹⁸ HOTELLING, Harold. op. cit. p. 174. Em tradução livre: “Os problemas dos recursos exauríveis envolvem o tempo de outra forma que não apenas em termos de exaustão e preços mais altos, a saber, tais como trazer um aumento de informação, tanto como uma extensão física e condição do recurso, quanto como fenômeno econômico relacionado com extração e negociação”.

¹¹⁹ SOLOW, Robert Merton. Intergenerational equity and exhaustible resources. *The review of economic studies*, v. 41, Symposium on the economics of exhaustible resources. 1974.

¹²⁰ Idem. Ibidem. p. 29.

¹²¹ Não é objeto deste trabalho a análise pormenorizada das teorias de justiça. De todo modo, ressalta-se que John Rawls é filósofo político de extrema influência, tendo rompido com as teorias utilitaristas que prevaleciam anteriormente, ao adotar uma base kantiana para formular uma doutrina contratualista alicerçada em dois princípios, um que determinaria que cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para as outras pessoas e o outro que as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) propiciem o máximo benefício esperado para os menos favorecidos como (b) estejam vinculados a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades (Cf. RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Nova tradução, baseada na edição americana revista pelo autor, Jussara Simões; revisão técnica e da tradução, Álvaro de Vitta. 3° ed. São Paulo: Martins Fontes. 2008).

capital reprodutível”¹²². Em outras palavras, a exploração de recursos naturais seria admissível quando a presente geração, com esse uso, garanta às futuras gerações um padrão de vida ou um nível de consumo positivo. Nenhuma das gerações tem prevalência sobre a outra¹²³.

Em texto mais recente, Solow sintetiza sua teoria questionando retoricamente e afirmando na sequência:

What should each generation give back in exchange for depleted resources if it wishes to abide by the ethic of sustainability? We now have an answer in principle. It should add to the social capital in other forms, enough to maintain the aggregate social capital intact. In other words, it should replace the used-up resources with other assets of equal value (...)¹²⁴.

Por sua vez, John Hartwick, com seu *Intergenerational equity and the investing of rents from exhaustible resources*¹²⁵, resumidamente sustenta como solução para a escassez dos recursos naturais e a sua exauriência para as gerações futuras que se deve:

Invest all profits or rents from exhaustible resources in reproducible capital such as machines. This injunction seems to solve the ethical problem of the current generation shortchanging future generation by “overconsuming” the current product, partly ascribable to current use of exhaustible resources¹²⁶.

De forma simplificada, pode-se afirmar que a teoria de Hartwick considera como otimização do uso dos recursos naturais a aplicação do capital obtido com sua exploração em bens de capital, em investimentos que favoreçam as gerações futuras. É a chamada “regra de ouro”. Não obstante, apesar da clareza da teoria de Hartwick, ela é criticada por se vincular a um ideal de “sustentabilidade fraca”¹²⁷.

Nota-se que, como registrado acima, essas três teorias são razoavelmente

¹²² SOLOW, Robert Merton. op. cit. p. 41.

¹²³ Idem. On the intergenerational allocation of natural resources. *The Scandinavian journal of Economics*, v. 88, n. 1, Growth and Distribution: Intergenerational Problems. 1986. p. 142.

¹²⁴ Idem. An almost practical step towards sustainability. *Resources for the Future*. Washington. 1992. p. 163. Em tradução livre: “O quê deve cada geração devolver em troca dos recursos explorados se desejar respeitar a ética da sustentabilidade? Nós agora temos uma resposta em princípio. Ela deve adicionar ao capital social de outras formas, o suficiente para manter intacto o capital social agregado. Em outras palavras, ela deve repor os recursos utilizados com outros bens de igual valor (...)”.

¹²⁵ HARTWICK, John M. Intergenerational equity and the investing of rents from exhaustible resources. *The American economic review*. v. 67. n. 5. 1977.

¹²⁶ Idem. Ibidem. p. 972. Em tradução livre: “Investir todos os lucros ou rendas de recursos exauríveis em capital reprodutível, como as máquinas. Esta medida parece resolver o problema ético da presente geração se beneficiar sobre a futura geração por ‘sobreconsumir’ o produto atual, parcialmente imputável ao uso atual de recursos exauríveis”.

¹²⁷ Maria Amélia Enríquez afirma que na “sustentabilidade fraca” o objetivo do desenvolvimento sustentável, no âmbito da equidade intertemporal, é o não-decrécimo do bem-estar *per capita*. Por outro lado, a “sustentabilidade forte” adiciona o fator precaução às tomadas de decisão envolvendo os recursos naturais, de modo a preservar as escolhas das futuras gerações (ENRÍQUEZ, Maria Amélia. *Mineração: maldição ou dádiva? Os dilemas do desenvolvimento sustentável a partir de uma base mineira*. São Paulo: Signus. 2008. ps. 59 e 67-68).

convergentes, sendo um dos pontos de contato seu caráter relativamente mais intervencionista, ao se posicionarem favoravelmente pela regulação estatal de modo a garantir a exploração adequada dos recursos naturais para garantir os interesses das gerações presentes e futuras.

Em suma, Hartwick considera o consumo constante de forma mais tradicional e como uma meta alcançável por meio de reinvestimentos governamentais nos moldes da “regra de Hotelling”, favorecendo o investimento em bens de capital. Solow, por sua vez, encara o consumo em termos mais amplos para englobar os benefícios dos recursos ambientais, no que demonstra uma postura muito mais consentânea com a moderna questão ambiental.

Contrapondo-se a essa corrente, John Brätland sustenta que a exploração dos recursos naturais não renováveis deve ser regulada basicamente pela propriedade privada, considerando expressamente as ideias de Solow e Hartwick como intervencionistas com “problemáticas falhas de método e éticas implícitas em sua agenda”¹²⁸⁻¹²⁹.

Como libertário, John Brätland pretende que o Estado seja mínimo, de modo a não interferir nas relações privadas a menos que seja para assegurar os *property rights*, seguindo corrente do libertarismo que considera ilegítima a propriedade estatal sobre as terras que contêm recursos naturais não renováveis, bem como que os *royalties* (como os devidos na atividade minerária) são uma espécie de confisco, violadores da auto-propriedade dos indivíduos¹³⁰.

Sua teoria, portanto, considera que os indivíduos são os legítimos proprietários dos recursos naturais, em especial os não renováveis, que seriam acessórios de suas terras, podendo fazer com eles o que lhes melhor aprouvesse, sendo qualquer interferência uma violação moral, mesmo que seja para favorecer o Estado ou para beneficiar a presente geração ou mesmo as futuras.

Como já registrado, não é intenção deste trabalho analisar criticamente essas teorias, nem sob o aspecto econômico, tampouco sob o prisma da filosofia política. Com efeito, a pretensão era meramente descrever a teoria de alguns dos principais estudiosos da economia dos recursos naturais (precisamente, Hotelling, Solow e Hartwick), apresentando ainda Brätland como contraponto, como forma de compreender o plano de fundo da regulação ambiental.

¹²⁸ BRÄTLAND, John. Rawlsian investment rules for “intergenerational equity”: breaches of methods and ethics. *Journal of libertarian studies: an interdisciplinary review*. v. 21. n. 04. 2007. p. 70.

¹²⁹ Rigorosamente, o artigo de referência de John Brätland tem como objetivo central cientificamente “falsificar” as teorias de Hartwick e Solow.

¹³⁰ BRÄTLAND, John. op. cit. passim.

De todo modo, considerando o ordenamento jurídico brasileiro, que admite a intervenção estatal para realização da política pública ambiental, afigura-se mais adequado adotar o posicionamento dos três primeiros teóricos, vez que mais aplicáveis na interpretação do Direito nacional, em especial Robert Solow, que abrange mais efetivamente a questão ambiental.

Para finalizar, frisa-se que este tópico é importante para este trabalho porque, essencialmente, qualquer discussão de direito ambiental deve levar em consideração a escassez dos recursos naturais (ou mesmo sua exauriência, a depender do recurso) e a consequente necessidade de utilizá-los racionalmente como forma de preservar para usufruto pelas futuras gerações. Ou seja, basicamente as noções de economia dos recursos naturais aqui estudadas.

Mais precisamente, nesse contexto, a utilização de isenções fiscais como instrumento econômico de proteção do meio ambiente se afigura, em rigor, como uma forma de estimular o uso sustentável dos recursos naturais. É, portanto, um dos mecanismos disponíveis para racionalizar o uso desses recursos, de modo a garantir benefícios tanto para a presente quanto para as futuras gerações.

Não obstante, vale destacar, o Direito efetivamente está limitado às balizas do próprio ordenamento, sendo as noções econômicas aqui estudadas elementos de compreensão dos limites semânticos das normas, auxiliando a interpretação das disposições quando envolverem elementos tipicamente econômicos, em especial quando se tratarem de princípios. Isto porque a Economia não cria direito, ela apenas serve como balizamento do conjunto normativo posto.

2.2. BENS PÚBLICOS E RECURSOS COMUNS

No item anterior, tratando genericamente da economia ambiental, evidenciou-se que os recursos naturais são escassos e, em alguns casos, também exaurientes, sendo, porém, a necessidade humana pela sua utilização teoricamente ilimitada, tanto na presente quanto nas futuras gerações, o que demanda controle sobre sua utilização, que deve ser feita em bases sustentáveis, sem que isso implique no entesouramento dos recursos, mas apenas no imperativo de exploração racional.

Por outro lado, brevemente se registrou que essa noção de escassez dos recursos naturais nem sempre foi devidamente compreendida, sendo que antes não se considerava necessário fazer o controle de sua exploração. Com efeito, dada a aparente abundância

inesgotável e a liberdade de acesso aos recursos naturais, não havia estímulo para que fosse controlada a sua exploração individual, o que invariavelmente gerou um descompasso à medida que avançou o consumo.

Essa ausência de estímulo ao controle do uso dos recursos naturais é considerada uma falha de mercado, mais precisamente uma “falha de incentivo”¹³¹⁻¹³², cuja correção demandaria a intervenção do Estado.

Neste tópico se pretende detalhar essa questão, que representa corte da discussão macro acerca da economia dos recursos naturais, ainda que com brevidade, como forma de compreender a origem dessa falha de mercado e o papel do Estado como propulsor do uso racional dos recursos naturais, nos moldes evidenciados no item anterior.

Para tanto, primeiramente deve ser realizada a classificação econômica de bens, que são qualificados distintamente a depender de basicamente dois critérios: a exclusividade e a rivalidade.

Precisamente, exclusividade é a propriedade de um bem segundo a qual uma pessoa pode ser impedida de usá-lo; ou seja, pode haver restrição em seu acesso. Já a rivalidade consiste na propriedade do bem por meio da qual a sua utilização por uma pessoa impede outra de utilizá-lo também¹³³.

A depender da presença ou não desses critérios, os bens podem ser divididos em quatro espécies: bens privados, monopólios naturais, bens públicos e recursos comuns. Os bens privados são excludentes e rivais. Os monopólios naturais são excludentes, mas não rivais. Os bens públicos não são excludentes, nem rivais. Por fim, os recursos comuns não são excludentes, mas são rivais¹³⁴.

Neste trabalho serão tratados de forma mais detida apenas os bens públicos e, em especial, os recursos comuns (categoria na qual se enquadram os bens ambientais).

¹³¹ NUSDEO, Fábio. op. cit. p. 131.

¹³² Fábio Nusdeo, em linha semelhante à adotada por Hotelling, Hartwick e Solow, sustenta que uma estrutura institucional liberal baseada no tripé Constituição, códigos de Direito privado e poder de polícia é insuficiente para lidar com a vida econômica em toda a sua complexidade, visto que o mercado real é imperfeito, possuindo ao menos seis diferentes falhas: de mobilidade (relacionada à variação dos fatores de mercado), de transparência (relacionada à assimetria informacional), de estrutura (relativa à possível concentração econômica), analítica e institucional (relativa aos custos de transação), de sinalização (relacionada às externalidades) e de incentivo (referente ao problema dos bens coletivos). Nesse contexto, o Estado interviria para corrigir as imperfeições e permitir o funcionamento regular do mercado (Cf. NUSDEO, Fábio. op. cit. ps. 114-139). Neste trabalho serão abordadas apenas a falha de incentivo, no presente tópico, e a falha de sinalização, no seguinte.

¹³³ MANKIW, Nicholas Gregory. *Introdução à economia* [Tradução Allan Vidigal Hastings]. São Paulo: Cengage Learning, 2005. p. 224.

¹³⁴ Idem. Ibidem. ps. 224-225.

Primeiro, para a Economia, bens públicos¹³⁵ são caracterizados quando, por sua natureza, não for possível excluir os agentes de deles usufruírem, tampouco a utilização individual ser capaz de inviabilizar o uso por outros sujeitos. Exemplo clássico é o da defesa nacional: se o país está protegido, é impossível impedir qualquer indivíduo de desfrutar dessa proteção; além disso, o fato de uma pessoa estar protegida não diminui a proteção das demais.

Dadas suas características, não é possível dotar os bens públicos de preço (ou então a sua precificação é muito difícil), o que restringe o interesse da iniciativa privada em ofertá-los no mercado, pois o lucro depende justamente da escassez do produto, do controle em seu acesso. Isso impede que os bens públicos sejam produzidos e consumidos na quantidade apropriada¹³⁶. Logo, se a iniciativa privada não oferece tais bens, por preferir aqueles dotados de exclusividade, o Estado assume a oferta para corrigir essa falha de mercado¹³⁷.

Contudo, subsiste ao Estado a complexa tarefa de analisar o custo-benefício para definir quais bens públicos irá oferecer e em que quantidade, incumbência que é qualificada pela ausência de sinalização de preço na avaliação do potencial fornecimento¹³⁸, seja porque esses bens não são precificáveis, seja porque a definição de seu preço exato é muito difícil. Por consequência, em rigor, as escolhas tendem a ser mais políticas do que efetivamente econômicas.

Quanto aos recursos comuns, frisa-se que, como registrado, estes se assemelham aos bens públicos por serem não exclusivos, estando disponíveis para quem quiser usá-los. Porém, são dotados de rivalidade, pelo que o uso de um recurso comum por uma pessoa reduz ou mesmo elimina a possibilidade de outras pessoas também utilizá-lo¹³⁹. Nessa categoria estão os recursos naturais.

Ou seja, assemelham-se os recursos comuns dos bens públicos por serem difíceis de precificar e pela falta de estímulo mercadológico para sua oferta, dado seu livre acesso. Contudo, nos recursos comuns há um agravante, pois, dada sua escassez, se seu uso for absolutamente livre nem todos terão acesso, considerando que quanto maior o consumo, menor a disponibilidade. Logo, é preciso atentar para a quantidade utilizada do recurso.

¹³⁵ Não se deve confundir a noção econômica de bem público com a concepção jurídica, são conceitos distintos e não necessariamente coincidentes. Para o Direito, bem público guarda relação com a titularidade por parte do Estado.

¹³⁶ MANKIW, Nicholas Gregory. op. cit. p. 223.

¹³⁷ NUSDEO, Fábio. op. cit. p. 132.

¹³⁸ MANKIW, Nicholas Gregory. op. cit. p. 229.

¹³⁹ Idem. Ibidem. p. 231.

O fenômeno decorrente da utilização desarrazoada dos recursos comuns é chamado de “tragédia dos comuns”, cuja disseminação foi feita após estudo do ecologista Garrett Hardin.

Hardin descreve o fenômeno exemplificando através de um hipotético campo de pastagem que seria comum a todos os pastores de ovelhas de um dado local, sem que houvesse qualquer limitação no acesso. Naturalmente, cada pastor iria querer aumentar seu rebanho e seus lucros e, para tanto, colocaria cada vez mais ovelhas no campo. Esse seria o comportamento de qualquer indivíduo racional. Contudo, a consequência dessa conduta seria a tragédia, pois:

Each man is locked into a system that compels him to increase his herd without limit--in a world that is limited. Ruin is the destination toward which all men rush, each pursuing his own best interest in a society that believes in the freedom of the commons. Freedom in a commons brings ruin to all¹⁴⁰.

Em outros termos, sustenta-se que, com o tempo, o número de ovelhas teria crescido excessivamente, mas o local de pastagem seria o mesmo, pelo que acabaria se degradando por não conseguir suportar a exploração excessiva. Ou seja, o livre acesso a um recurso comum, no caso o campo de pastagem, conduziria ao seu esgotamento.

Nada obstante, vale frisar que, individualmente, o pastor que aumentasse seu rebanho e a exploração do pasto comum maximizaria seu lucro, relegando ao restante da coletividade os custos decorrentes de seu comportamento, visto que todos seriam prejudicados com o esgotamento do recurso comum.

Esse prejuízo social é chamado de externalidade negativa, conceito econômico que será objeto de estudo do tópico seguinte e que é fundamental para compreender os princípios jurídico-ambientais que compõem o tema central deste trabalho.

Antes, porém, deve ser registrado que problema semelhante ao do caso do campo de pastagem que exemplifica a tragédia dos comuns pode ser observado com qualquer outro recurso dessa natureza, especialmente no caso de recursos naturais.

Por exemplo, imagine-se a atividade madeireira, de grande relevância no Estado do Pará. Se o acesso às florestas fosse livre, irrestrito, e todos os empreendedores interessados estivessem autorizados a cortar quantas árvores quisessem e conseguissem, da forma como

¹⁴⁰ HARDIN, Garrett. The tragedy of the commons. *Science*. New Series. V. 162. N. 3859. 1968. p. 162. Em tradução livre: “Cada indivíduo está preso em um sistema que o compele a aumentar seu rebanho ilimitadamente – em um mundo que é limitado. Ruína é a destinação para a qual todos estão direcionados, cada um perseguindo seu melhor interesse em uma sociedade que acredita no livre acesso aos recursos comuns. Liberdade que conduz todos à ruína.

melhor lhes aprouvesse, de modo a maximizar seus lucros, então a tendência seria a ocorrência da tragédia.

Com efeito, haveria estímulo para que ampliassem sua produção, visto que o acesso aos recursos seria livre e gratuito, mas inexistiria incentivo para que recompusessem a madeira explorada, visto que seria um custo desvantajoso se fosse feito isoladamente, pois o indivíduo prescindiria parcialmente do lucro de sua operação em prol não apenas de si, mas dos demais indivíduos, incluindo seus concorrentes, que se beneficiariam sem custos, como “caronas”¹⁴¹.

Como forma de solucionar essa falha de mercado, o Estado assume a gestão dos recursos madeireiros, limitando o acesso e a exploração mesmo no caso de produtos florestais nativos insertos em propriedades privadas. Precisamente, o empreendedor madeireiro deverá requerer e obter licença para realização de plano de manejo florestal sustentável, o qual definirá os limites da área a ser explorada e também da quantidade que poderá ser cortada. Dessa forma, o Estado controla o acesso e impõe que a exploração seja feita sustentavelmente.

É claro que essa intervenção estatal não é livre de falhas, visto que o controle se dá sobre a atividade legalizada, mas, em razão especialmente da complexidade burocrática e dos altos custos de regularização, com isso se enfraquece o estímulo pelo licenciamento e, em contrapartida, até mesmo se incentiva a atividade ilegal, que se torna muitíssimo mais lucrativa, apesar do risco de punição.

Como alternativa, o Estado poderia atuar para estimular a atividade legalizada, concedendo recompensas aos empresários que explorassem os recursos em bases sustentáveis, tornando-os mais competitivos, não o contrário.

Apesar de não haver a pretensão de abordar profundamente essa questão, a partir do exemplo exposto se nota claramente a importância do tema para a compreensão do direito ambiental, vez que o objetivo desse ramo jurídico é justamente regular a utilização racional dos recursos. Nesse contexto, deve-se, portanto, identificar os instrumentos que melhor sirvam para a correção da falha mercadológica de incentivo que decorre do livre acesso aos recursos comuns.

¹⁴¹ Na Economia, “carona” (*free rider*) é o termo utilizado para designar o agente econômico que recebe o benefício de um bem, mas evita pagar por ele. Propicia o surgimento de caronas justamente o caráter não exclusivo do bem, em razão da impossibilidade, *a priori*, de controlar o acesso a ele, pelo que o agente que assumir os custos inerentes a esse bem (realização, manutenção etc.) não terá como impedir que outros usufruam desse dado bem e de seus benefícios, embora não tenham efetuado qualquer pagamento para tanto (MANKIWI, Nicholas Gregory. op. cit. p. 226).

Além disso, esses instrumentos deverão também servir para eliminação das chamadas externalidades, que surgem por uma falha de sinalização do mercado, e que serão estudadas detidamente na sequência.

2.3. AS EXTERNALIDADES: CONCEITO E ALTERNATIVAS PARA SUA ELIMINAÇÃO

Encerrando este capítulo, finalmente se realizará estudo das externalidades, que são consideradas uma das principais deficiências do sistema de absoluta autonomia de mercado, mais precisamente uma falha de sinalização, caracterizando-se quando uma transação entre agentes gera um efeito externo a um terceiro, mas que não é contabilizado e compensado pelas partes da relação¹⁴².

Originalmente, a ideia de externalidade remonta ao economista inglês Alfred Marshall, que – em 1890, data da primeira edição de seu trabalho – sem as vincular a uma falha de mercado, nomeou-as “economias externas”, que, em seu entender, consistiriam nas atividades que dependessem de forças além daquelas despendidas pelos próprios empreendedores para prosperar, sendo externas ao processo produtivo, sendo mais relacionadas ao desenvolvimento industrial geral¹⁴³.

Modernamente, entende-se que “uma externalidade ocorre quando uma transação entre dois agentes não leva em consideração um benefício ou uma perda para um terceiro sujeito externo à relação de mercado”¹⁴⁴. Seriam, portanto, falha de mercado que afeta o equilíbrio econômico, pois impossibilitam que seja maximizado o benefício total para a sociedade como um todo, incluindo os agentes diretos e a coletividade afetada¹⁴⁵.

Segundo Maria Alexandra Aragão, duas são as características das externalidades: “a interdependência entre as decisões dos agentes econômicos, e a inexistência de compensações. Quem causa estorvos a outrem não os paga, quem cria benefícios a outrem não é compensado”¹⁴⁶.

Feitas essas considerações iniciais, pode-se definir, sinteticamente, que externalidade consiste em um custo ou benefício externo não contabilizado pelas partes da

¹⁴² NUSDEO, Fábio. op. cit. p. 124.

¹⁴³ Cf. MARSHALL, Alfred. *Principles of economics*. 8. ed. Londres: Macmillan & Co. 1920.

¹⁴⁴ LÉVÊQUE, François. Externalities, public goods and the requirement of a state's intervention in pollution abatement. In: *Conference “Economics and Law of Voluntary Approaches in Environmental Policy”*. 1996. p. 3.

¹⁴⁵ MANKIW, Nicholas Gregory. op. cit. p. 204.

¹⁴⁶ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente. In: BENJAMIN, Antonio Herman; LEITE, José Rubens Morato. *Série Direito Ambiental para o Século XXI*. Vol. 1. São Paulo: O Direito por um Planeta Verde. 2014. p. 33.

transação, não sendo por elas auferido, mas sim por um terceiro agente, em regra uma coletividade. A externalidade pode ser negativa ou positiva. Será negativa quando o impacto sobre o terceiro for adverso e positiva quando lhe for benéfico.

As externalidades têm clara aplicação na seara ambiental. Isso ocorre porque, como evidenciado ao longo deste capítulo, os recursos naturais não são exatamente apropriáveis, por serem essencialmente recursos comuns, o que dificulta (ou mesmo impossibilita) sua precificação¹⁴⁷.

Nesse contexto, exemplo de externalidade ambiental negativa seria o lançamento de poluentes em um rio por uma indústria química, que causaria prejuízo à sociedade, restando ao empreendedor o lucro; já uma externalidade ambiental positiva poderia ser, ao revés, a fabricação e comercialização de carros elétricos, visto que, dessa forma, reduzir-se-ia a emissão de poluentes atmosféricos, gerando um benefício social não diretamente contabilizado pelo empreendedor.

O conceito de externalidade é importante porque o direito ambiental tem vocação redistributiva, inspirando-se na teoria econômica de que os custos e benefícios sociais externos à produção devem ser internalizados pelos agentes econômicos¹⁴⁸.

Porém, vale frisar a acentuada complexidade da análise das externalidades, haja vista que uma mesma atividade pode gerar deseconomias negativas e positivas, pelo que valorar se a atividade é benéfica ou prejudicial é tarefa subjetiva. Com efeito, a mesma indústria química que lança poluentes em um rio gera empregos, renda e arrecadação tributária. Em razão disso, desestimulando-se a produção para reduzir a poluição (externalidade negativa) causar-se-ia uma diminuição nas externalidades positivas simultâneas.

Por isso, em princípio, afigura-se vantajoso focar no estímulo à ampliação dos benefícios sociais externos e no incentivo à realização de condutas que minimizem ou eliminem os efeitos poluentes que são negativos, através de políticas premiaias. Nada obstante, essa análise de eficácia extrapolaria os limites desta pesquisa, que, reitera-se, tem como foco verificar a (in)validade das isenções fiscais verdes em relação aos princípios jurídicos-ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebido.

De todo modo, o estudo das externalidades é absolutamente fundamental para a

¹⁴⁷ TUPIASSU, Lise. Fundamentos econômicos da tributação ambiental. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (Coords.). *Tributação, meio ambiente e desenvolvimento*. São Paulo: Forense. Belém: Editora CESUPA. 2016. p. 50.

¹⁴⁸ MILARÉ, Édis. *Direito do ambiente*. 8. ed. rev., atual. e refor., São Paulo: Revista dos Tribunais. 2013. p. 267.

compreensão desses princípios, visto que, como se registrará de forma detida no capítulo 3, sua carga deôntica está justamente em orientar para a internalização das externalidades ambientais.

Antes disso, agora para mais bem compreender qual o papel das isenções fiscais na correção das externalidades, é necessário expor brevemente as duas principais correntes de pensamento econômico que intencionam responder como pode ser realizada a eliminação dessas falhas de mercado.

2.3.1. A solução privada para as externalidades: a expansão do mercado

Embora as externalidades sejam consideradas falhas de mercado, alguns estudiosos de viés mais liberal defendem que o próprio mercado seria capaz por si só de corrigir essas deseconomias, sem a intervenção estatal. Precisamente, esses pensadores consideram que a falha não seria exatamente a externalidade, mas sim a livre circulação mercadológica dos recursos naturais¹⁴⁹.

De fato, recordando-se a tragédia dos comuns, o grande problema dos recursos naturais está no livre e gratuito acesso aos recursos naturais, que gera incentivo para aumentar a exploração, mas não para a reparação ou para o uso racional. Logo, a solução seria conferir direitos de propriedade privada (ou ao menos direito de uso restrito) sobre os recursos naturais, pois, dessa forma, os agentes privados proprietários tenderiam a otimizar a utilização dos recursos.

A solução para as externalidades estaria, então, em expandir o mercado para fazê-lo abranger direitos de propriedade privada em relação aos bens ambientais. Além disso, dependeria do entendimento de que há reciprocidade entre efeitos externos positivos e negativos nas atividades.

Ronald Coase, vencedor do prêmio Nobel de Economia em 1991, é certamente o mais proeminente defensor dessa corrente, sustentando que:

The traditional approach has tended to obscure the nature of the choice that has to be made. The question is commonly thought of as one in which A inflicts harm on B and what has to be decided is: how should we restrain A? But this is wrong. We are dealing with a problem of a reciprocal nature. To avoid the harm to B would inflict harm on A. The real question that has to be decided is: should A be allowed to harm B or should B be allowed to harm A? The problem is to avoid the more serious harm¹⁵⁰.

¹⁴⁹ TUPIASSU, Lise. op. cit. p. 52.

¹⁵⁰ COASE, Ronald. The problem of social cost. *The Journal of Law & Economics*. 1960. p. 2. Em tradução livre: “A abordagem tradicional tem tendido a ocultar a natureza da escolha que deve ser realizada. A questão é comumente pensada como sendo uma em que A causa dano em B e o que é decidido é: como devemos impedir

Nota-se que essa linha de pensamento evita uma posição de defesa irrestrita do meio ambiente, por considerar que, na verdade, certo nível de externalidades ambientais negativas pode ser tolerado quando otimamente equilibrado com o bem-estar social gerado pelas atividades econômicas impactantes do meio ambiente.

A solução para as externalidades seria, portanto, a prévia alocação dos direitos de propriedade sobre os recursos naturais ou mesmo o direito de uso sobre eles, desde que isso permitisse que os agentes privados resolvessem os conflitos entre si. Com efeito, a partir da negociação entre esses agentes, em um sistema global de direitos de propriedade entre os sujeitos privados, seria possível alcançar um acordo que garantisse eficiência na alocação dos recursos¹⁵¹.

Para legitimar esse entendimento, formulou-se o chamado “Teorema de Coase”, que, resumidamente, sustenta que as partes sempre poderão chegar a um acordo que seja eficiente e positivo para todos, desde que possam livremente negociar¹⁵².

Contudo, segundo Nicholas Gregory Mankiw, o Teorema de Coase só tem aplicabilidade quando essa negociação é efetiva, o que nem sempre é possível, por variados motivos, como, por exemplo, os custos de transação, que podem encarecer o acordo e impedir a correção das externalidades¹⁵³.

No caso específico dos bens ambientais, a dificuldade é ampliada em razão do interesse social difuso sobre eles, praticamente impossibilitando uma negociação privada¹⁵⁴.

Com efeito, a exposição aqui tem caráter muito mais ilustrativo, visto que não se pretende com este trabalho analisar criticamente essas teorias econômicas, mas meramente descrever as principais correntes. Até porque, como se verificará adiante, o ordenamento jurídico brasileiro legitima o Estado como ativo corretor das externalidades, pelo que o conhecimento da teoria liberal serve como contraponto para a posição que admite essa intervenção para resolver tal falha de mercado.

2.3.2. A eliminação das externalidades pela regulação estatal: a correção do mercado

Contrariamente à proposta liberal para eliminação das externalidades exposta acima, há corrente que entende não ser possível efetuar essa correção sem atuação do Estado,

A? Mas isso está errado. Nós estamos enfrentando um problema de natureza recíproca. Evitar o dano a B causaria dano em A. A questão verdadeira que deve ser realizada é: deve A estar autorizado a causar dano a B ou deve B ser autorizado a causar dano a A? O problema é evitar o dano mais acentuado”.

¹⁵¹ DERANI, Cristiane. op. cit. p. 92.

¹⁵² MANKIW, Nicholas Gregory. op. cit. p. 211.

¹⁵³ Idem. Ibidem. p. 211.

¹⁵⁴ TUPIASSU, Lise. op. cit. p. 54.

pois o mercado em si seria incapaz de solucionar esse problema, entendido por essa linha de pensamento como verdadeira falha de mercado.

Tradicionalmente, a intervenção estatal para resolver a ineficiente alocação de recursos ambientais era baseada em duas alternativas: ou o próprio Estado internalizava as externalidades ou exercia seu poder de império para prevenir ou punir os agentes que causassem prejuízos sociais. Hodiernamente, a tais medidas foi acrescida uma terceira via: a regulação através de instrumentos econômicos, financeiros e tributários¹⁵⁵.

O Estado internaliza as externalidades quando assume os custos para corrigir os prejuízos causados. Na esfera ambiental, essa atuação é identificada, por exemplo, quando o Estado age diretamente para despoluir um recurso degradado (como um rio poluído) ou custeia a saúde pública, mormente quando forem problemas causados por danos ambientais. Ou seja, compensam-se as externalidades negativas com a criação de externalidades positivas.

O principal elemento negativo dessa abordagem é que a sociedade é duplamente prejudicada. Primeiro pela externalidade ambiental negativa em si, que essencialmente causa o custo social. Segundo porque, se o Estado custeia a correção, em rigor é a própria sociedade que arcará com o prejuízo causado pelos agentes privados, através da arrecadação tributária custeadora da atividade estatal.

A outra alternativa tradicional de intervenção estatal para correção das externalidades é a regulamentação, realizada através de políticas de comando e controle (*command and control policies*), consistindo na determinação de condutas obrigatórias ou proibidas. Exemplificando, o Estado poderia fixar como proibido o corte de madeira em determinada região ou prever como obrigatória a instalação de filtros nos escapamentos dos veículos automotores.

A vantagem desse tipo de política é que ela permite a produção de efeitos imediatos, com normatização objetiva, com limites facilmente identificáveis e de funcionamento conhecido pelos agentes econômicos e pela sociedade¹⁵⁶.

Não obstante esse aspecto positivo, a solução não é tão simples. Conforme Mankiw, seria impossível proibir todas as atividades poluidoras, sendo necessário ponderar custos e benefícios da poluição, de modo a definir os tipos e quantidades que se iria permitir¹⁵⁷.

¹⁵⁵ TUPIASSU, Lise. op. cit. p. 56.

¹⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense. 2005. p. 46.

¹⁵⁷ MANKIWI, Nicholas Gregory. op. cit. p. 212.

Logo, para alcançar um resultado definitivo que seja positivo, seria preciso conhecer os detalhes das indústrias, das tecnologias alternativas, dos custos e dos benefícios, o que nem sempre é simples para o Estado, mormente em razão da assimetria informacional em relação aos agentes privados, que, conforme Mankiw, representa “uma diferença de acesso a um conhecimento relevante”¹⁵⁸, que, aqui se complementa, impede ou pelo menos dificulta a tomada decisória de forma ótima.

Ainda nessa linha, segundo Lévêque, a intervenção estatal na economia para corrigir externalidades ambientais somente faria sentido se:

(i) os custos de transação forem positivos; (ii) custos administrativos de transação (que são os custos da intervenção pública na economia como um mecanismo de alocação de recursos) forem menores que os custos de transação do mercado privado; (iii) os custos administrativos de transação forem menores que os benefícios que a diminuição da poluição implicar¹⁵⁹.

Registra-se, pois, a complexidade de adoção de políticas de comando e controle adequadas do ponto de vista econômico, visto que a dificuldade na obtenção de informações exatas sobre as atividades econômicas e seus custos torna problemática uma tomada de decisão ótima.

Detalhando o problema e elencando as causas da insuficiência das políticas de regulamentação, Lise Tupiassu acentua que o peso administrativo dos instrumentos de controle, seu elevado custo e seu caráter estático, combinados com a insuficiência fiscalizatória que contribui para um esvaziamento de autoridade do Estado e com a ineficiência econômica desse tipo de medida, pois não há incentivo para adotar meios menos poluentes para alcançar resultados semelhantes, representam elementos que reforçam a deficiência dessa espécie política para fins de controle ambiental¹⁶⁰.

E arremata afirmando que “a internalização e a regulação diretas das externalidades ambientais por parte do Estado não se mostraram suficientes para responder às necessidades de otimização das políticas ecológicas”¹⁶¹.

Particularmente, abstraindo-se a questão da eficiência e também a discussão acerca da restrição à liberdade, entende-se que, apesar dos problemas apresentados, as políticas de comando e controle podem ser aplicadas pelo Estado para definição de limites objetivos que impeçam usos absurdos, pois nem sempre é admissível a flexibilização da exploração, orientando-se para medidas proibitivas efetivas.

¹⁵⁸ Idem. Ibidem. p. 480.

¹⁵⁹ LÉVÊQUE, François. op. cit. P. 9

¹⁶⁰ TUPIASSU, Lise. op. cit. p. 61.

¹⁶¹ Idem. Ibidem. p. 62.

De todo modo, seguindo a tendência contemporânea, agora por uma preferência pela utilização de medidas que garantam o máximo de liberdade decisória aos agentes privados, considera-se que a solução mais adequada para a correção das externalidades ambientais é mesmo através da regulação estatal pela utilização de instrumentos econômicos, financeiros e tributários.

Esses instrumentos são definidos como *Market-based Incentives* (“incentivos baseados no mercado”, em tradução livre) e emergiram justamente a partir da conscientização de que as abordagens tradicionais eram comumente ineficientes, especialmente no âmbito do controle da poluição¹⁶².

A base teórica para a compreensão dessa política regulatória é a teoria de Arthur Cecil Pigou, que, em seu *The Economics of Welfare*¹⁶³, assevera que o Estado deve intervir sobre as externalidades, de modo a corrigi-las, tanto estimulando a correção pelo próprio agente privado, quanto subsidiariamente assumindo os custos externos, tomando para si parte do que seria transmitido ao causador, nas hipóteses em que este não internalize integralmente o impacto.

O estímulo para que os próprios indivíduos efetuem a correção das externalidades, incorporando-as em seus custos em vez de repassá-las à sociedade, é feito através de instrumentos econômicos variados, tais como a tributação. Aliás, os tributos criados para corrigir externalidades são genericamente conhecidos como “impostos de Pigou”¹⁶⁴.

Sinteticamente, os referidos impostos de Pigou conferem um preço ao direito de poluir, fixado com base em uma abstração¹⁶⁵ e que tributaria de forma mais contundente as atividades ou produtos que mais ostensivamente causassem externalidades ambientais negativas à coletividade. Dessa forma, estar-se-ia impondo a internalização desse custo social pelo agente privado, caso este considerasse, após análise de custos, mais vantajoso continuar com a poluição/exploração, mesmo que onerado com os tributos.

Em contrapartida aos impostos, temos os subsídios de Pigou, que consistiriam no instrumento hábil a internalizar no agente econômico os benefícios socioambientais externos

¹⁶² JENKINS, Glenn Paul; LAMECH, Ranjit. *Green taxes and incentive policies: an international perspective*. San Francisco: International Center for Economic Growth & Harvard Institute for International Development. 1994. p. 1.

¹⁶³ Cf. PIGOU, Arthur Cecil. *The economics of welfare*. 4. ed. Londres: Macmillan & Co. 1932.

¹⁶⁴ MANKIW, Nicholas Gregory. op. cit. p. 213.

¹⁶⁵ Ao longo deste capítulo, registrou-se que a economia dos recursos naturais pretende “monetarizar” tais recursos, de modo a mais eficientemente inseri-los no mercado. Contudo, essa precificação não é perfeita, haja vista a impossibilidade de valorar tais recursos, pelos mais diversos motivos. Por isso aqui se fala em “abstração”, pois a atribuição de preço ao direito de poluir é baseada em cálculos que tentam atribuir um valor objetivo aos recursos naturais, mas que sempre devem ter em consideração que essa monetarização é imperfeita.

que ele gerou a partir de sua conduta. Em princípio, exemplo seria uma isenção tributária na aquisição de maquinário antipolvente.

Essa espécie de instrumento é preferida pelos economistas em detrimento das políticas de comando e controle, pois os regulamentos não levam em consideração particularidades dos agentes econômicos que podem resultar em alocações inadequadas de recursos extremamente custosas, ao fixar limites que não são uniformes entre as atividades e nem mesmo entre os *players* nelas atuantes, enquanto que a tributação permite essa alocação de forma mais eficiente¹⁶⁶.

Exemplificando, imagine-se um tributo cobrado sobre metro cúbico de poluição atmosférica emitida: para um determinado agente pode ser que o custo de redução da poluição compense em comparação ao pagamento do tributo; para outro, seria justamente o contrário, mais valeria pagar o imposto do que arcar com os custos de diminuição da poluição. Assim os custos seriam mais adequadamente alocados do que meramente impondo limites objetivos.

A tributação também se mostra positiva porque confere liberdade aos agentes, que estarão livres para explorar determinadas atividades, ressalvado que farão o pagamento dos tributos correspondentes.

Em outras palavras, o Estado atua para desestimular condutas valoradas como ambientalmente negativas, sem impedir peremptoriamente a realização de tais atividades. Ou, alternativamente, pode agir para incentivar atividades que sejam tidas como positivas, conferindo subsídios ou recompensas aos agentes.

É válido ressaltar que se fala em “tributação” para seguir a terminologia de Pigou, mas, na verdade, refere-se de modo amplo aos diversos instrumentos que conferem incentivos ou desestímulos à realização de determinadas condutas, decorrentes de políticas baseadas no mercado. Obviamente, os tributos e subsídios fiscais são claros exemplos desses instrumentos, mas também é possível obter resultados semelhantes a partir da utilização, por exemplo, das tarifas cobradas por serviços públicos, fixadas por agências reguladoras.

De todo modo, para este trabalho interessa, obviamente, a utilização de instrumentos tributários como incentivo estatal à realização pelos agentes privados de condutas valoradas como ambiental benéficas. Mais precisamente, abordar-se-á as isenções fiscais.

¹⁶⁶ MANKIW, Nicholas Gregory. op. cit. p. 213.

Verifica-se que, do ponto de vista estritamente econômico, as isenções fiscais são consideradas como possíveis instrumentos de política ambiental, podendo ser utilizadas para estimular os agentes a adotarem determinadas condutas.

A problemática da utilização desse instrumento está em verificar se a isenção conferida ao agente econômico poluidor/usuário de recursos naturais é compatível com os princípios jurídico-ambientais do poluidor-pagador e do usuário-pagador, que, como se registrará de forma detalhada no capítulo seguinte, orientam para a internalização das externalidades negativas.

Resumidamente em duas questões: conceder isenção fiscal para que um poluidor/usuário deixe de poluir/explorar ou diminua a poluição/utilização não violaria os princípios que orientam justamente para que esse mesmo poluidor/usuário assuma por si próprio os prejuízos sociais causados por suas externalidades negativas? Ou na verdade essa concessão de incentivo fiscal é uma realização do princípio do protetor-recebedor que, por sua vez, é compatível com os demais princípios?

Ainda não é possível responder definitivamente tais questionamentos. Por ora foram fixadas as bases econômicas para a compreensão da temática, em especial para assimilar o conteúdo dos princípios jurídico-ambientais que compõem o cerne deste trabalho e o escopo da tributação ambiental.

Para efetivamente identificar a solução para essa problemática, na sequência, no capítulo 3, será apresentada a estrutura jurídica do princípio da eficiência econômica-ambiental, norma-matriz da qual decorrem os subprincípios do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor. Após, no capítulo 4, será efetuada a construção conceitual das isenções fiscais verdes.

CAPÍTULO 3 – ESTRUTURA JURÍDICA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ECONÔMICO-AMBIENTAL

Expostos os fundamentos econômicos da tributação ambiental, passa-se a analisar a estrutura jurídica do macroprincípio jurídico-ambiental que se optou por nomear como “princípio da eficiência econômica-ambiental”, que, entende-se, congrega os subprincípios ambientais que orientam a internalização das externalidades ambientais, sendo usualmente nomeados como os (sub)princípios do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor.

Rigorosamente, o capítulo 2 foi construído com o objetivo de alicerçar a análise a ser efetuada nesta oportunidade, não por serem as noções econômicas nele apresentadas formalmente criadoras ou modificadoras do Direito, mas sim porque representam base conceitual indispensável para a compreensão da política ambiental brasileira, em termos macro, e, principalmente, dos princípios jurídico-ambientais aqui analisados, o mesmo valendo para a utilização das isenções fiscais verdes, a serem estudadas no capítulo seguinte.

De forma preliminar à análise dos princípios, serão apresentados os conceitos de desenvolvimento sustentável e de meio ambiente depreendidos da Constituição da República de 1988 e se exporá brevemente sobre o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, todos elementos-chave da política ambiental nacional e que, com efeito, sustentam e orientam a utilização dos instrumentos de proteção e promoção ambiental, incluindo as isenções fiscais verdes.

Após, já de posse dessas essenciais considerações introdutórias, efetuar-se-á abordagem de fundamental importância para o trabalho, tanto porque analisará os subprincípios que compõem o objeto principal da pesquisa, quanto por representar uma nova concepção para eles, que são sempre estudados separadamente, no máximo se considerando que um abrange outro, mas que aqui serão agrupados em torno de um macroprincípio jurídico que genericamente orienta que seja realizada a internalização das externalidades ambientais, sejam elas negativas ou positivas.

3.1. DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E MEIO AMBIENTE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Relembra-se que o capítulo anterior foi dedicado para abordar alguns aspectos básicos da economia dos recursos naturais. Primeiro, no item 2.1, em termos mais genéricos, foi realizada a apresentação de suas noções elementares e o destaque de que tem como

fundamento o uso equilibrado dos recursos ambientais, por uma questão de racionalidade econômica e, mais recentemente, também de solidariedade intergeracional, dada sua escassez e, em alguns casos, exauriência.

Em seguida, no item 2.2, especificando a análise do 2.1, destacou-se a necessidade de intervenção do Estado na economia para estabelecimento de restrições ao acesso dos recursos naturais, de modo a corrigir falha mercadológica de incentivo, tendo em vista que os agentes econômicos, sem esses limites, tenderiam a explorar desmedidamente tais recursos, que são, em princípio, de livre acesso (o que geraria estímulo à exploração), mas que, dada sua escassez, são limitados e insuficientes, o que poderia causar a “tragédia dos comuns”.

Pois bem, tais noções econômicas foram apropriadas materialmente pelo legislador e agregadas a elementos sociais para a formação do que hoje se considera como Direito Ambiental, ramo jurídico que regula a utilização racional dos recursos naturais, bem como a interação entre o homem e o meio ambiente, tendo como objetivo o desenvolvimento sustentável, que consiste na compatibilização entre crescimento econômico, avanços sociais e preservação ambiental.

No âmbito internacional, a conceituação de “desenvolvimento sustentável” foi realizada precipuamente no Relatório Brundtland (também chamado “Nosso Futuro Comum”), em 1987, pela Organização das Nações Unidas, tendo sido concebido como “o desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades”.

Os principais objetivos incutidos nessa conceituação, na lição de Alexandre Kiss e Dinah Shelton, seriam: a retomada do crescimento econômico, mas com a alteração da dimensão qualitativa; o atendimento às necessidades essenciais de emprego, alimentos, energia, água e saneamento; a garantia de um nível sustentável ao crescimento demográfico; a melhora e a conservação dos recursos básicos; a reorientação da tecnologia e a gestão dos riscos; e a conciliação entre a economia e o meio ambiente na tomada de decisões¹⁶⁷.

Nota-se que, juridicamente, o desenvolvimento sustentável realmente não se limita à relação entre meio ambiente e atividade econômica, abrangendo também aspectos sociais. É, portanto, uma combinação de elementos direcionada à realização de desenvolvimento que propicie melhora de vida de todos os indivíduos, conjugando economia, meio ambiente e fatores sociais.

¹⁶⁷ KISS, Alexandre; SHELTON, Dinah. *Guide to international environmental law*. Leiden/Boston: Martinus Hijhoff Publishers. 2007. p. 187.

Nesse sentido, assevera Ramon Martín Mateo que o desenvolvimento sustentável não se resume à mera compatibilização entre economia e ecologia, incluindo ainda valores morais conectados com a solidariedade¹⁶⁸, aludindo claramente à necessidade de conformação de objetivos intergeracionais, para que os benefícios socioeconômicos sejam percebidos não apenas pela geração presente quanto pelas futuras.

No âmbito nacional, a Constituição de 1988 não apresenta um conceito direto de desenvolvimento sustentável, porém, ao incluir em seu artigo 170, especificamente no inciso VI, a defesa do meio ambiente como princípio da ordem econômica juntamente com outros elementos econômicos e sociais, consagrou esse modelo de desenvolvimento como sendo o vigente em nossa ordem constitucional. Por isso, pode-se afirmar que no Brasil vigora um “capitalismo socioambiental”, embasado nos eixos econômico, social e ambiental¹⁶⁹⁻¹⁷⁰.

Dados os limites desta pesquisa, não se aprofundará na análise dos diversos elementos componentes do conceito de desenvolvimento sustentável, preferindo-se por restringir à realização de sua breve conceituação, pois de relevo para o trabalho, vez que, sendo o objetivo da ordem econômica brasileira a efetuação do capitalismo socioambiental, então as políticas ambientais devem ser direcionadas nesse sentido também, sempre levando em consideração a finalidade ambiental, mas sem descurar do progresso econômico e social.

Quanto ao conceito jurídico de meio ambiente, um dos elementos-chave do desenvolvimento sustentável, igualmente imprescindível sua definição para compreender o Direito Ambiental, a política ambiental brasileira e, principalmente, delimitar o campo de atuação das isenções fiscais verdes e o conteúdo normativo do princípio da eficiência econômica-ambiental e de seus corolários, objetivo central desta pesquisa.

O ponto de partida dessa conceituação no direito brasileiro é a disposição do artigo 3º, I, da Lei n. 6.938/1981 (Lei da Política Nacional do Meio Ambiente – PNMA), que preceitua que:

Art. 3º, PNMA. Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por:
I - meio ambiente, o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas;

¹⁶⁸ MATEO, Ramon Martín. *Manual de derecho ambiental*. 3. ed., revisada, ampliada y puesta al día. Navarra: Thomson Aranzadi. 2003. p. 38.

¹⁶⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Estado socioambiental e mínimo existencial (ecológico): algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *Estado Socioambiental e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2010. p. 24.

¹⁷⁰ Essa concepção coaduna com a formulação de Gerd Winter, que assevera que o desenvolvimento sustentável é sustentado por três pilares: o econômico, o social e o ambiental (WINTER, Gerd. *Desenvolvimento sustentável, OGM e responsabilidade civil na União Europeia*. Campinas: Millenium. 2009. p. 2).

É preciso interpretar esse dispositivo de forma ponderada, vez que, embora imediatamente se relacione meio ambiente em sentido estrito com os recursos naturais, seu conteúdo quanto tomado em sentido lato é mais abrangente, incluindo ainda elementos humanos ou sociais. Por isso, é corriqueira a classificação do meio ambiente de forma ampla, dividindo-o em natural, artificial, cultural e do trabalho¹⁷¹.

Contudo, entende-se que a especificação mais adequada é aquela que divide simplesmente – mas sempre com meros fins didáticos, vez que faticamente uno e indivisível – o meio ambiente em natural e social (ou humano), sendo neste último abrangidos todos os aspectos ambientais que derivem da ação humana¹⁷², como o meio urbano, os elementos culturais, o ambiente de trabalho, entre outros.

Essa amplitude da noção de meio ambiente é decorrente justamente da inclusão de elementos sociais ao fundamento econômico da sustentabilidade, por se ter identificado que a manutenção de um meio ambiente equilibrado não é apenas uma necessidade econômica, mas também um requisito indispensável para o gozo de uma vida digna e sadia, pelo que envolveria também o ambiente no qual o indivíduo vive e em que trabalha, bem como seus elementos culturais, pelo que se projeta ainda sobre o aspecto social.

O meio ambiente é tratado com destaque pela Constituição de 1988, que inovou ao alçar ao âmbito constitucional a proteção e a promoção ambiental, tendo dedicado capítulo exclusivo à regulação do meio ambiente, fazendo-o, porém, através de um único artigo, que, não obstante, tem conteúdo bastante abrangente. Vale frisar que, sem embargo dessa previsão destacada, a matéria ambiental é tratada em diversas outras oportunidades de forma esparsa no texto constitucional.

Confira-se o *caput* do artigo 225 constitucional:

Art. 225, CF/1988. 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.

Verifica-se que a Constituição qualifica o meio ambiente a que todos têm direito como “ecologicamente equilibrado”¹⁷³ e o identifica como sendo um “bem de uso comum do

¹⁷¹ Ricardo Saliba fala ainda em meio ambiente desportivo (Cf. SALIBA, Ricardo Berssoza. *Fundamentos de Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Quartier Latin. 2005. ps. 50-67). Particularmente, não se concorda com esse nível de especificação, pois, levada a cabo, dessa forma seria possível falar “meio ambiente escolar”, “meio ambiente hospitalar” etc., o que, ainda que apenas cientificamente, de certa forma tira força do caráter unitário do meio ambiente e torna a discussão excessivamente casuística.

¹⁷² Também nesse sentido, SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito ambiental: introdução, fundamentos e teoria geral*. São Paulo: Saraiva. 2014. ps. 314-322.

¹⁷³ Paulo Affonso Leme Machado assevera que o “equilíbrio ecológico não significa uma permanente inalterabilidade das condições naturais. Contudo, a harmonia ou a proporção e a sanidade entre os vários

povo”, o que, de acordo com Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer, representa o reconhecimento de que sobre o bem ambiental incide o interesse de toda a coletividade¹⁷⁴.

E prosseguem os autores tratando sobre o caráter de bem de uso comum do povo afirmando que:

A natureza difusa do bem jurídico ambiental, que jamais pode ser confundida com natureza pública (em sentido estrito), implica a fusão dos universos público e privado, mas sempre permeado pela prevalência de toda a coletividade na sua proteção, bem como pela limitação ao interesse privado e público (secundário) quando esses se colocarem em rota de colisão com a tutela ecológica¹⁷⁵.

Nesse ínterim, deve ser esclarecido que a adjetivação constitucional do meio ambiente como “bem de uso comum do povo” não se confunde com a conceituação de bem homônimo constante no artigo 99, I, Código Civil de 2002¹⁷⁶, que o indica como sendo de titularidade pública.

Isto porque a Constituição, conforme Paulo Affonso Leme Machado, ao inserir a função socioambiental da propriedade como base da gestão ambiental (artigos 5º, XXIII, e 170, III e IV), alçou o meio ambiente a uma categoria diversa de bem, não exatamente público ou privado, mas difuso. Com isso, o Estado deixou de ser encarado como o proprietário dos bens ambientais, passando a ser seu gestor, administrando bens que pertencem a toda a coletividade difusamente considerada¹⁷⁷⁻¹⁷⁸.

Sobre os interesses e direitos difusos, entre os quais se inclui a “titularidade” sobre bens ambientais, vale registrar a lição de Consuelo Yoshida, que leciona serem eles caracterizados pela “indivisibilidade de seu objeto (elemento objetivo) e pela indeterminabilidade de seus titulares (elemento subjetivo), que estão ligados entre si por circunstância de fato (elemento comum)”¹⁷⁹.

elementos que compõem a ecologia – populações, comunidades, ecossistemas e a biosfera – hão de ser buscadas intensamente pelo Poder Público, pela coletividade e por todas as pessoas” (MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros. 2013. p. 154).

¹⁷⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito ambiental* cit. p. 323.

¹⁷⁵ Idem. *Ibidem*. p. 329.

¹⁷⁶ Art. 99, Código Civil/2002. São bens públicos: I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças.

¹⁷⁷ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *op. cit.* p. 155.

¹⁷⁸ Em sentido semelhante, José Heder Benatti sustenta que o meio ambiente e os bens ambientais, estes os recursos individualmente considerados, pertencem à categoria de “bem de uso comum do povo”, utilizando a terminologia literal, apesar de reconhecer o caráter difuso do interesse sobre tais bens (BENATTI, José Heder. O conceito de meio ambiente no art. 3º da Lei n. 6.938/1981. In: DIAS, Jean Carlos; GOMES, Marcus Alan de Melo (coord.). *Direito e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método. Belém: Editora CESUPA. 2014. ps. 250-252).

¹⁷⁹ Cf. YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. *Tutela* cit. ps. 3-4.

Ou seja, os bens ambientais, como bens difusos, não pertencem nem ao Estado, nem exatamente aos particulares, mas à coletividade de forma indeterminada, sendo indivisíveis, ligados pela circunstância fática da absoluta inter-relação entre meio ambiente e a coletividade.

Vale evidenciar que o que genericamente se chama “bem ambiental” possui ao menos duas acepções distintas, (1) como sinônimo de meio ambiente e (2) para designar os bens que o compõem, pelo que cumpre realizar sua divisão em macrobem e microbem ambiental, continente e conteúdo, respectivamente.

O primeiro consiste efetivamente no “meio ambiente ecologicamente equilibrado” referido no artigo 225, não sendo algo corporeamente definido, mas sim o ideal equilíbrio ecológico dependente da interação harmônica entre os fatores bióticos e abióticos componentes do ecossistema terrestre, que é capaz de manter a estabilidade da natureza e a sadia qualidade de vida dos seres humanos, tanto da presente quanto da futura geração. É, portanto, imaterial e indivisível.

Esse macrobem é composto pelos microbens ambientais, que são os recursos ambientais individualmente considerados e fracionados na medida do possível (v.g. as florestas, o ambiente de trabalho, um monumento urbano que constitua patrimônio cultural etc.), sendo passíveis de utilização individual segundo as regras de direito, apesar de também serem, em rigor, objetos de interesse difuso.

Sobre essa divisão em macro e microbem ambiental lecionam José Rubens Morato Leite e Patrick Araújo Ayala:

Na concepção de microbem ambiental, isto é, dos elementos que o compõem (florestas, rios, propriedade de valor paisagístico etc.), o meio ambiente pode ter o regime de sua propriedade variado, ou seja, pública e privada, no que concerne à titularidade dominial. Na outra categoria, ao contrário, é um bem qualificado como de interesse público; seu desfrute é necessariamente comunitário e destina-se ao bem-estar individual¹⁸⁰.

Esse posicionamento deve ser ressaltado no que concerne à questão da titularidade dos microbens ambientais. De fato, pode haver uma variação no regime dominial, público ou privado, especialmente no âmbito dos recursos ambientais não naturais (que se classificou acima como “humanos/sociais”).

No entanto, via de regra recai sobre esses bens interesse difuso da coletividade, o que orienta para sua exploração sustentável, na esteira de sua classificação econômica como “recursos comuns”, pois, sem a devida regulação, poderiam ser explorados exaustivamente

¹⁸⁰ LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patrick de Araújo. *Dano Ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial: teoria e prática*. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014. p. 91.

em benefício de um indivíduo ou de um grupo limitado, apesar de sua potencial esgotabilidade, em prejuízo do restante da coletividade.

A partir dessas considerações, fica evidenciada a importância de conhecer a distinção entre macro e microbem ambiental, mas, sobretudo, entender que há uma indissociável relação entre eles. Os microbens compõem o macrobem, pelo que são formadores do equilíbrio ecológico. Por outro lado, a harmonia do meio ambiente é necessária para que os recursos ambientais individualmente considerados não sejam degradados. Essa classificação, portanto, não pode servir para distinguir em absoluto essas “espécies”, eis que o meio ambiente continua uno, indivisível.

Reitera-se que, apesar de ser admissível o uso (v.g. água), a exploração (v.g. minérios), a transação (v.g. produtos florestais) e mesmo certa degradação (v.g. dentro dos níveis tolerados de poluição) de microbens ambientais, sempre a depender de sua natureza específica, tais operações não são desregradas. Pelo contrário, a utilização dos recursos ambientais individualmente considerados deve ser razoável a ponto de não prejudicar o equilíbrio ecológico, que depende diretamente do uso racional desses microbens.

É por isso que o Estado atua para controlar os excessos, quer através da legislação, com políticas de comando-e-controle, quer pela utilização de instrumentos econômicos, como os tributos e os incentivos fiscais, de modo a garantir (ou pelo menos aumentar as chances de) que o particular usufrua dos recursos de forma sustentável.

É o caso, por exemplo, da exploração de recursos florestais nativos, que não depende exclusivamente da propriedade sobre uma área com madeira explorável, mas sim, no mínimo, de licenciamento e da aprovação de plano de manejo, isso sem falar na fiscalização que acompanha toda a cadeia comercial do produto florestal, tudo com o objetivo de evitar que o particular explore em excesso, assegurando, em princípio, equilíbrio no uso desses recursos naturais, de modo a favorecer o empreendedor explorador, mas sempre observando o interesse da coletividade.

Aliás, vale frisar que há uma preferência clara pela utilização de instrumentos ambientais de cunho preventivo em vez de medidas reparatórias. Nesse sentido, Consuelo Yoshida assevera que a atuação prévia é fundamental para conter o agravamento da poluição, pelo que o modelo “reaja e corrija” deve ser apenas complementar de uma abordagem “preveja e previna”¹⁸¹, complementando ainda que os incentivos tributários geralmente são concomitantes ou mesmo anteriores ao dano ambiental, enquadrando-se como instrumentos

¹⁸¹ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. *Tutela* cit. p. 75.

preventivos que colaboram para preservação do meio ambiente e para reduzir os custos de reparação¹⁸².

A exemplo do conceito de desenvolvimento sustentável, abordado acima, a compreensão do conceito jurídico-constitucional de meio ambiente, consistente no macrobem ambiental, é de fundamental importância para o trabalho, vez que, muito embora a finalidade última seja sempre a preservação do equilíbrio ecológico, a realização desse escopo se dá com a interação sobre os microbens que compõem o meio ambiente. É o caso das isenções fiscais verdes, que, agindo sobre setores ou sujeitos específicos, visam, essencialmente, garantir o equilíbrio ecológico.

No mais, compreender desenvolvimento sustentável e meio ambiente é importante como substrato para a percepção do caráter de direito fundamental conferida pela Constituição de 1988 ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, como se abordará na sequência.

3.2. O DIREITO FUNDAMENTAL AO MEIO AMBIENTE ECOLOGICAMENTE EQUILIBRADO

A elevação do meio ambiente ecologicamente equilibrado ao *status* de direito fundamental é derivação do processo histórico-evolutivo da questão ambiental, mormente da alteração do foco de preservação de cunho exploratório, na qual prevalecia uma visão utilitarista da relação entre homem e natureza, para a atual proteção ambiental pelo valor intrínseco do meio ambiente para o usufruto de uma vida digna e saudável.

Com efeito, relembra-se o registro efetuado no item 2.1 em que se destacou que a economia dos recursos naturais originalmente concebia a necessidade de preservação do meio ambiente por sua escassez e exauriência, pelo que uma utilização eficiente dos recursos naturais demandaria certa dose de conservação, de modo que as futuras gerações também pudessem usufruir das riquezas, embora, reitera-se, não houvesse ainda, ao menos de forma acentuada, a valorização ambiental por sua relação com a vida e a saúde. O meio ambiente era tomado, de forma quase exclusiva, como meio para geração de riqueza econômica.

Por isso, quando se falar em consciência ambiental moderna se estará tratando do reconhecimento da importância do meio ambiente para o desenvolvimento de uma vida digna e saudável, conteúdo básico do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado que se estudará neste item, que deve ser conjugado, para uma compreensão

¹⁸² Idem. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005. p. 561.

integral do fenômeno jurídico-ambiental, com as já estudadas noções econômicas de preservação, necessárias para a eficiente utilização das riquezas derivadas dos recursos naturais.

Nesse contexto, é fato que, embora a consciência ambiental nos moldes atuais seja consideravelmente recente, remontando sua origem formal à década de 1970, com a Declaração de Estocolmo de 1972, a preocupação com a preservação do meio ambiente pode ser identificada muito anteriormente.

Para ser preciso, embora o assunto usualmente seja negligenciado pela doutrina, ressalta-se que a consciência ambiental moderna decorre da evolução do pensamento ambientalista, partindo do chamado “conservacionismo”, iniciado no século XIX, caracterizado pelo respeito à natureza e à vida em harmonia com o meio ambiente, sem, contudo, criticar de forma intensa a intervenção humana que hoje é tida como excessiva, em termos de poluição e exploração dos recursos, bem como sem a propagação intensa dos valores ecológicos, situação que somente foi alterada com o surgimento do movimento “ecológico” (ou ambientalista propriamente dito), cuja estruturação se deu na década de 1960, motivado pelas situações de risco surgidas com o avanço tecnológico¹⁸³⁻¹⁸⁴⁻¹⁸⁵.

No período, merece registro específico a reunião, no ano de 1968, do chamado “Clube de Roma”, formado por cientistas, industriais e políticos, que teve como objetivo discutir e analisar os limites do crescimento econômico levando em consideração o uso crescente dos recursos naturais.

O Clube publicou trabalho em 1972 intitulado “*Limits to Growth*” (Os Limites do Crescimento), que, sinteticamente, elencava como problemas ambientais a industrialização acelerada, o rápido crescimento demográfico, a escassez de alimentos, o esgotamento de recursos não-renováveis e a deterioração do meio ambiente.

¹⁸³ Para detalhamento acerca da evolução do movimento ambientalista, cf. SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito ambiental* cit. ps. 67-83. Na mesma passagem, os autores ressaltam ainda que, hodiernamente, avançam no movimento ambientalista reivindicações para ampliação dos direitos dos animais.

¹⁸⁴ De extrema relevância para o ambientalismo no período é a obra *Silent Spring* (Primavera Silenciosa) de Rachel Carson, de 1962 (CARSON, Rachel. *Silent spring*. Boston & New York: Houghton Mifflin Company. 1994), que denunciou os efeitos nocivos do uso de pesticidas.

¹⁸⁵ A “sociedade de risco” moderna é caracterizada pela imprevisibilidade, pela incerteza e pelo desconhecimento dos resultados do avanço tecnológico, que submetem os indivíduos a um constante estado de risco, que seria inerente à organização social contemporânea. Sobre o tema, cf. BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. 2. ed. São Paulo: Editora 34. 2011.

Embora tenha sido alvo de críticas¹⁸⁶, o referido trabalho contribuiu para que, no âmbito internacional globalizado, a década de 1970 tenha sido o marco da massificação da consciência ambiental, com a realização da Conferência de Estocolmo, justamente em 1972, que representa o início da pauta internacional de discussão sobre a questão ambiental¹⁸⁷, no que foi seguida por diversas outras conferências, como a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (Rio de Janeiro, 1992), a Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável (Joanesburgo, 2002) e a Conferência das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável (Rio de Janeiro, 2012).

Ao final da Conferência de Estocolmo foi firmada a Declaração sobre o Meio Ambiente, chamada simplesmente de Declaração de Estocolmo, que apresentou diversos princípios que podem ser considerados, de acordo com José Afonso da Silva, como prolongamentos da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948, tendo servido de marco inaugural para que as Constituições supervenientes, inclusive a brasileira, de 1988, reconhecessem o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito fundamental entre os direitos sociais do Homem¹⁸⁸⁻¹⁸⁹.

Dentre os princípios da Declaração de Estocolmo, vale destacar o 1º, que posicionou o meio ambiente de qualidade como um direito fundamental do homem:

Princípio 1º. O homem tem o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao desfrute de condições de vida adequadas em um meio ambiente de qualidade tal que lhe permita levar uma vida digna e gozar de bem-estar, tendo a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.

Verifica-se que já em 1972 foi feita consignação de que o meio ambiente de qualidade representa direito fundamental, tendo sido ainda ressaltada sua conexão com a vida digna e com o bem-estar, bem como que a proteção e a promoção ambiental consistiam em obrigações de âmbito intergeracional. Essa concepção influenciou diretamente a Constituição de 1988.

¹⁸⁶ Exemplificativamente, para registrar o pensamento de uma das referências teóricas deste trabalho, Robert Solow criticou de forma contundente as previsões catastróficas do trabalho do Clube de Roma, tomando-as como radicais (Cf. SOLOW, Robert. *Intergenerational* cit.).

¹⁸⁷ Apesar de efetivamente representar o marco internacional da normativa ambiental, ressalta-se que a Declaração de Estocolmo foi precedida por outros instrumentos legais locais, que inclusive influenciaram as discussões da Conferência, tais como as estadunidenses *National Environmental Policy Act* (Lei da Política Nacional do Meio Ambiente) de 1970, *Clean Air Act* (Lei do Ar Limpo) de 1970 e *Clean Water Act* (Lei da Água Limpa) de 1972. Cf. SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito ambiental* cit. ps. 75.

¹⁸⁸ SILVA, José Afonso. *Direito ambiental constitucional*. São Paulo: Malheiros. 2003. ps. 58-59 e 69.

¹⁸⁹ Além da Constituição brasileira de 1988, incorporaram a proteção ambiental em seu texto, *v.g.*, a Constituição Portuguesa (1976), a Espanhola (1978), a Alemã (1949, através da reforma constitucional de 1994), a Colombiana (1991), a Sul-africana (1996), a Suíça (2000), a Francesa (1958, através da incorporação constitucional da Carta do Meio Ambiente de 2004), a Equatoriana (2008) e a Boliviana (2009).

Não obstante, antes mesmo da previsão constitucional, o legislador pátrio editou a já referida Lei n° 6.938/1981, que inseriu o Brasil no moderno contexto ambiental através de instrumento normativo que marcou a sistematização da regulação ecológica no país, rompendo com a tradição fragmentária da normativa ambiental brasileira, que era desprovida da visão holística de proteção integral do meio ambiente, da consciência ambiental moderna e do escopo de desenvolvimento sustentável¹⁹⁰.

Em sequência, adveio finalmente a Constituição da República de 1988, que consagrou constitucionalmente o resultado evolutivo da consciência ambiental e elevou o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado ao *status* de “direito-dever fundamental”, inculcando uma dimensão ecológica ao princípio da dignidade da pessoa humana¹⁹¹, o que foi feito através de seu já citado e transcrito artigo 225, que igualmente qualificou o meio ambiente como bem essencial à sadia qualidade de vida¹⁹², impondo como dever, tanto da coletividade como do Estado, a sua defesa e preservação intergeracional.

Fala-se em “direito-dever fundamental” em razão do caráter dúplice da questão ambiental, que envolve todos, Estado e particulares, estes individual e difusamente considerados, tanto no direito de usufruir de um meio ambiente equilibrado quanto no dever de protegê-lo em respeito aos demais indivíduos da presente e das futuras gerações.

Em outras palavras, no âmbito constitucional brasileiro a proteção ambiental adota uma dupla funcionalidade, enquadrando-se tanto como objetivo e tarefa estatal quanto como direito e dever fundamental do indivíduo e da coletividade¹⁹³.

Aliás, essa duplicidade prevalece entre gerações, vez que o artigo 225 determina claramente que a realização do meio ambiente ecologicamente equilibrado é direcionada para a presente e para as futuras gerações¹⁹⁴.

De todo modo, por opção didática, adiante se referirá a esse “direito-dever fundamental” apenas como “direito fundamental”, sem prejuízo do inevitável caráter dúplice típico do meio ambiente ecologicamente equilibrado propugnado pela Constituição de 1988,

¹⁹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Constituição e legislação ambiental comentadas*. São Paulo: Saraiva. 2015. p. 176.

¹⁹¹ Idem. *Direito constitucional ambiental: Constituição, direitos fundamentais e proteção do ambiente*. 3. ed. São Paulo: RT. 2013. p. 31.

¹⁹² Nesse contexto, Luciana Costa da Fonseca assevera que “a noção de sadia qualidade de vida é uma direta derivação do direito fundamental à dignidade da pessoa humana, e o meio ambiente equilibrado é um fator determinante para a promoção da vida saudável” (FONSECA, Luciana Costa da. Meio ambiente e mineração na Constituição Brasileira de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex Nunes (coord.). *Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin. 2009. p. 234).

¹⁹³ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Estado socioambiental cit. p. 14.

¹⁹⁴ Idem. *Direito constitucional* cit. ps. 37-38.

restando devidamente assentado que o direito ao meio ambiente sempre pressupõe um dever de proteção correlato concomitante.

Feita essa ressalva, vale frisar que o direito fundamental ao meio ambiente de qualidade é enquadrado como um direito transindividual, que seria uma terceira categoria de direito fundamental, acrescida às tradicionais esferas individual e social, mas que ainda é tida como excessivamente heterogênea e vaga, abrangendo direitos consideravelmente díspares entre si¹⁹⁵⁻¹⁹⁶.

Dessa pontuação importa a compreensão de que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado consiste em direito com natureza peculiar, como decorrência justamente de seu caráter difuso, tal como evidenciado no item 3.1 acima, o que o torna indivisível e indeterminável, mas ainda assim imperiosamente realizável, não para um indivíduo ou um grupo específico, tampouco em medidas distintas para cada um, como se fosse de acordo com a necessidade, mas sim de forma plena e uniforme, considerando que resguardá-lo implica beneficiar a todos de forma parelha.

Outra questão essencial para compreender o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente é a sua indissociável relação com aspectos do quadro social nacional, marcado pela falta de acesso da população a seus direitos sociais básicos, o que também pode ser considerado uma causa da degradação ambiental¹⁹⁷. O meio ambiente, portanto, passou a constitucionalmente figurar como dimensão necessária para realização da dignidade humana.

Vale registrar que a alçada da proteção e promoção do meio ambiente como valor constitucional orientador do ordenamento jurídico tem levado autores a falarem em “esverdeamento” da Teoria da Constituição e do Direito Constitucional¹⁹⁸, com a transformação de valores ecológicos em normas positivadas constitucionalmente, dotadas, por consequência, de carga deôntica para determinar e orientar a realização dos objetivos ambientais, alterando a lógica constitucional para que se passe a observar a proteção do meio ambiente na promoção das diversas políticas públicas de forma integrada, como espécie de Estado Socioambiental de Direito.

¹⁹⁵ Idem. *Ibidem*. p. 35.

¹⁹⁶ Para a compreensão do processo histórico-evolutivo dos direitos fundamentais, inclusive abordando pretensões classificatórias hoje já tidas como ultrapassadas, como a divisão em gerações ou dimensões: cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009. ps. 52-57.

¹⁹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Estado socioambiental* p. 15.

¹⁹⁸ Idem. *Direito constitucional* cit. p. 24.

Esse Estado é caracterizado justamente pela transversalidade dos direitos fundamentais, entre os quais está abrangido o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Aliás, além da transversalidade, pode-se falar ainda em indivisibilidade e em interdependência entre os direitos fundamentais, não havendo como se falar em prevalência ou preferência de um sobre o outro¹⁹⁹.

Precisamente, com a mudança do paradigma constitucional, garantir o “mínimo ecológico” se tornou uma condicionante para o exercício dos demais direitos fundamentais, sejam eles de liberdade, sociais ou de solidariedade, como o próprio direito ao ambiente ecologicamente equilibrado²⁰⁰. Há uma indissociável relação entre esses direitos.

Contudo, essa constatação acerca da transversalidade, indivisibilidade e interdependência dos direitos fundamentais enseja pelo menos duas reflexões.

A primeira delas diz respeito à eficácia de realização dos direitos transindividuais em nível individual, dado seu caráter difuso e, portanto, de indivisibilidade. Se é complexo realizar direitos sociais individualmente, os transindividuais difusos são ainda mais difíceis, senão impossíveis, visto que realizar – ou não – para um, implica, em princípio, realizar – ou não – para os demais.

A segunda reflexão se relaciona com a possibilidade de autonomia do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado em relação aos direitos à vida, à saúde e à dignidade. O direito à qualidade ambiental existe isoladamente? Tende-se a acreditar que não, sem que isso importe em desvalorização desse direito, mas apenas em reconhecer de fato a interdependência dos direitos fundamentais: não há existência autônoma porque um depende do outro para sua realização. O meio ambiente equilibrado é pressuposto para o gozo de vida digna e saudável²⁰¹.

Tais ponderações não serão detidamente analisadas, pois transbordariam os limites epistemológicos deste trabalho, mas sua menção é conveniente por evidenciar a complexidade da discussão envolvendo o novel direito fundamental ao meio ambiente.

Importa é ter a consciência de que, tal como são imprescindíveis condições materiais mínimas para o bem-estar social, são indispensáveis condições ecológicas mínimas como respaldo para o desenvolvimento da vida humana, dada essa inter-relação entre os direitos²⁰². Frisa-se que essa base mínima compõe o “mínimo vital”, que pode se confundir

¹⁹⁹ Idem. *Ibidem.* ps. 45-46.

²⁰⁰ Idem. *Estado socioambiental cit.* ps. 28-29.

²⁰¹ Idem. *Direito constitucional.* p. 39.

²⁰² Idem. *Estado socioambiental cit.* p. 28.

com “mínimo de sobrevivência”, pois este conceito é mais restrito, alcançando apenas a simples manutenção da vida, sem abranger, como aquele, aspectos qualitativos²⁰³.

A importância desse tópico para o trabalho é apresentar a base sobre a qual se assentam os diversos instrumentos de realização da política ambiental brasileira, que é, por conseguinte, direcionada para a realização do desenvolvimento sustentável e para resguardar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Essa constatação é válida tanto para o princípio da eficiência-econômica ambiental e seus subprincípios, que serão estudados na sequência e, em última instância, embasam normativamente a realização da política ambiental, quanto para os instrumentos específicos, como as isenções fiscais verdes, que servem para a concretização desse objetivo.

3.3. OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DE EFICIÊNCIA ECONÔMICA-AMBIENTAL

Nos dois tópicos anteriores foram apresentadas considerações introdutórias indispensáveis para a compreensão efetiva do tema principal deste capítulo, que será estudado na sequência.

As noções de desenvolvimento sustentável e de meio ambiente foram necessárias por representarem, respectivamente, o objetivo dos instrumentos da política ambiental brasileira e o objeto sobre o qual esses mecanismos atuam. Por sua vez, a compreensão do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é igualmente importante porque ele resguarda a base ecológica mínima necessária para a vida digna e saudável, que imperiosamente deve ser considerada na realização da política ambiental brasileira, como pressuposto do desenvolvimento sustentável.

No mais, este tópico também resgata a análise efetuada no capítulo 2, principalmente no item 2.3, no qual foi examinada a questão econômica das externalidades, tendo sido indicada a regulação estatal como a forma mais adequada de solução dessa falha de sinalização do mercado na seara ambiental, através de instrumentos que sirvam justamente para efetivar a internalização dessas externalidades ou ao menos para estimular condutas que produzam esse efeito.

Pois bem, os “princípios” a serem estudados neste item representam, *grosso modo*, a base jurídica que orienta para a realização dessas internalizações na esfera ambiental, de modo que a política ambiental brasileira tem seus instrumentos embasados por essas normas, devendo com elas guardar compatibilidade para serem válidos. Logo, nesta

²⁰³ Idem. Ibidem. p. 29.

oportunidade será apresentada a estrutura jurídica de tais “princípios”, para que no último capítulo seja possível analisar a validade das isenções fiscais verdes frente a eles.

A utilização de aspas ao mencionar os princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental é justificada por uma constatação realizada ao longo desta pesquisa de que, rigorosamente, é mais correto falar em um macroprincípio que representa a base comum da qual decorrem subprincípios corolários com campos de aplicação específicos.

Optou-se por nomear esse macroprincípio como “princípio da eficiência econômica-ambiental”, derivando dele basicamente duas vertentes, uma que orienta a eficiência na economia dos recursos naturais pela via negativa e a outra pelo prisma positivo.

A justificativa detalhada desse agrupamento em torno de um princípio-matriz será realizada adiante no item 3.3.3, após terem sido explicitadas as noções tradicionais acerca dos subprincípios corolários, tendo sido eleitos os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador para análise da via negativa, que se entende como única, e o princípio do protetor-recebedor para exposição na via positiva. A opção se deu pela usualidade da doutrina em estudar tais normas a partir dessas designações.

Aliás, vale frisar desde já que se considera que essas terminologias, não obstante sejam claramente bem intencionadas e até mesmo refletirem facetas do princípio da eficiência econômica-ambiental, na verdade acabam por confundir o âmbito de aplicação quando interpretados pelo operador do Direito, pela própria limitação semântica das expressões. Essa questão será mais detidamente abordada ao longo da exposição, mormente quando da análise do princípio da eficiência econômica-ambiental, que pretensamente resolve o impasse.

Por fim, esclarece-se que a classificação dos princípios aqui estudados como “princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental” se deu como forma de agrupamento em torno do fundamento de que tais normas objetivam garantir eficiência econômica na gestão dos recursos naturais²⁰⁴.

²⁰⁴ Consuelo Yoshida, José Valverde Machado Filho e Karla Harada, embora não trabalhem a noção de um macroprincípio comum, preferem a utilização da expressão “princípios econômico-ambientais” para designar os princípios jurídicos que se relacionam com as externalidades ambientais: (Cf. YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; MACHADO JÚNIOR, José Valverde. SOUZA, Karla Karolina Harada. A importância dos princípios e instrumentos econômicos na política nacional de resíduos sólidos. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). *Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos*. Curitiba: CRV. 2014. p. 121). Não obstante o respaldo desse posicionamento, optou-se por utilizar uma designação diversa, ainda que mais extensa, para deixar evidenciado que se trata de um princípio jurídico, não meramente econômico, evitando confusões que poderiam prejudicar a coerência do trabalho.

3.3.1. Os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador: a eficiência pela via negativa

Primeiro passo para a estruturação jurídica do macroprincípio da eficiência econômica-ambiental consiste em estudar sua via negativa, registrada nesta pesquisa através de seus corolários do poluidor-pagador e do usuário-pagador.

Em rigor, entende-se que esses dois princípios são derivações do prisma negativo do princípio da eficiência econômica-ambiental, que orienta para a internalização das externalidades ambientais negativas, bem como para o desestímulo a atividades e comportamentos que sejam capazes de gerar tais deseconomias externas.

Por isso, sustenta-se que o poluidor-pagador e o usuário-pagador são agrupados em torno da orientação de internalizar as deseconomias ambientais externas²⁰⁵, variando conforme o fato gerador do custo social, respectivamente, a poluição ou o simples uso.

Por sua vez, antecipa-se, o princípio do protetor-recebedor é uma especificação da outra vertente do princípio da eficiência econômica-ambiental, agora no prisma positivo, orientando a internalização de externalidades positivas.

Pois bem, para compreender os princípios que serão objeto deste trabalho, relembra-se que externalidade consiste no efeito externo percebido por terceiros gerado a partir de uma transação entre agentes, podendo ter natureza negativa ou positiva. Isto é, por ineficiência na transação econômica, sujeitos externos, usualmente a coletividade em si, percebem um prejuízo ou um benefício como derivação da relação privada entre agentes econômicos.

É possível corrigir essa falha de mercado com o uso de instrumentos econômicos, fundamentados pelo princípio da eficiência econômica-ambiental, entre os quais se destaca a isenção fiscal verde.

A geração de externalidades ambientais, mormente as negativas, ocorre de forma mais acentuada como decorrência do caráter de recurso comum típica dos recursos ambientais, vez que, nesse contexto, os agentes tendem a assumir os benefícios e negligenciar os prejuízos²⁰⁶.

Assentam-se os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador sobre esse conceito de externalidade, como vertentes do prisma negativo da eficiência econômica-

²⁰⁵ Apesar de não agrupá-los em torno de um princípio-matriz, Consuelo Yoshida destaca que os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador convergem justamente em torno da necessidade de internalizar as externalidades ambientais negativas (YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. *Tutela* cit. p. 86).

²⁰⁶ Tratando do princípio do poluidor-pagador, Lise Tupiassu assevera que seu objetivo é encerrar a “gratuidade” dos recursos naturais (Cf. TUPIASSU, Lise. op. cit. p. 63).

ambiental, sendo que o primeiro intenciona garantir que o poluidor internalize os custos sociais causados por sua poluição e o segundo que o utilizador dos recursos naturais compense a coletividade por explorar tais bens em detrimento de todos os demais indivíduos.

Quanto ao princípio do poluidor-pagador, merece destaque a conceituação realizada na Recomendação C(72)128 da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)²⁰⁷, no ano de 1972, que, em síntese, definiu que o princípio, ainda concebido em nível estritamente econômico, orientaria para uma alocação dos custos de prevenção e controle da poluição, além de impor uma harmonização entre as políticas ambientais dos diversos países para evitar o chamado *dumping* ecológico²⁰⁸.

Essa concepção do princípio do poluidor-pagador foi reiterada na Declaração do Rio de Janeiro de 1992 (ECO-92), em seu Princípio 16, quando adentrou o plano jurídico, confira-se:

Tendo em vista que o poluidor deve, em princípio, arcar com o custo decorrente da poluição, as autoridades nacionais devem promover a internalização dos custos ambientais e o uso de instrumentos econômicos, levando na devida conta o interesse público, sem distorcer o comércio e os investimentos internacionais.

Frisa-se que ao longo dos anos novas análises foram realizadas, inclusive pela própria OCDE²⁰⁹, tendo o princípio se modificado e ganhado contornos mais nítidos e uma conformação jurídica mais sólida.

Contudo, não é intenção deste trabalho pormenorizar o histórico do princípio do poluidor-pagador, mas sim identificar seu conteúdo jurídico e, principalmente, a base comum que o relaciona com os demais subprincípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental. De todo modo, é válido registrar que a concepção original, que possuía matriz essencialmente econômica, foi alterada até alcançar o perfil delineado pela doutrina contemporânea a partir da legislação brasileira atual, acoplando ao viés econômico os objetivos sociais e ambientais, todos parâmetros contidos no princípio jurídico.

²⁰⁷ OCDE. *Guiding principles concerning the international economic aspects of environmental policies*. Recommendation C(72)128. Paris, 1972.

²⁰⁸ *Dumping* ecológico (ou ambiental) consiste na instituição de legislação ambiental menos protetiva por um país como forma de atração de investimentos, pelo menor custo com a adoção de procedimentos e equipamentos ambientalmente mais sustentáveis.

²⁰⁹ A recomendação da OCDE denominada “*The implementation of the Polluter-Pays Principle*”, de 1974, a Recomendação C(74)223, é chave para este trabalho, pois elencou as limitações impostas pelo poluidor-pagador em face dos incentivos fiscais. A recomendação, contudo, será abordada apenas no capítulo 5, quando da análise das isenções fiscais verdes frente aos princípios orientadores da internalização das externalidades ambientais negativas.

Sobre o poluidor-pagador, leciona Cristiane Derani que este consiste na ordenação de que o indivíduo que causar, com suas atividades, poluição que gere prejuízos à sociedade deverá internalizar essa consequência negativa²¹⁰.

Em sentido semelhante, Ingo Wolfgang Sarlet e Tiago Fensterseifer sustentam que o princípio do poluidor-pagador orienta para a internalização nas práticas produtivas, em última instância no preço dos bens e serviços, dos custos ecológicos, de modo a evitar que a sociedade suporte indiscriminada e injustamente o ônus em substituição aos agentes econômicos²¹¹.

Vale ressaltar que o poluidor-pagador não se limita à responsabilização do causador da degradação ambiental, haja vista que também o referido princípio tem escopo preventivo, para impedir a ocorrência danosa. Além disso, não se trata apenas de internalizar o simples dano, mas também os custos de sua diminuição ou afastamento²¹².

Aliás, há até mesmo quem desatele desse princípio a função de responsabilização. Nesse sentido, Maria Alexandra Aragão descreve o poluidor-pagador como sendo princípio relacionado à precaução, à prevenção e à redistribuição dos custos da poluição, diferenciando-o do princípio da responsabilidade, que ordenaria a reparação dos danos causados²¹³, no que diverge de Cristiane Derani que considera os princípios em referência como sinônimos²¹⁴⁻²¹⁵.

Ainda sobre o princípio do poluidor-pagador, válido apresentar a lição de Ramon Martín Mateo, que, tratando do “postulado funcional” do “pago”, afirma:

El principio <<el que contamina paga>> constituye una auténtica piedra angular del Derecho Ambiental. Su efectividad pretende eliminar las motivaciones económicas de la contaminación, aplicando a la por los imperativos de la ética distributiva. (...). La aplicación de este principio pretende evitar en primer lugar que se produzcan daños ambientales, es decir, imponiéndose que se pague para no contaminar, (...), y en el supuesto de que éstos hayan llegado a materializarse, que se remedien, o que se compensen, y que se sancione en su caso a los autores²¹⁶⁻²¹⁷.

²¹⁰ DERANI, Cristine. op. cit. p. 142.

²¹¹ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Princípios do direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 85.

²¹² DERANI, Cristine. op. cit. p. 142.

²¹³ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. op. cit. *passim*.

²¹⁴ DERANI, Cristiane. op. cit. p. 142.

²¹⁵ Annelise Steigleider vai além e relaciona o princípio do poluidor-pagador como sendo um princípio informador da responsabilidade civil por danos ambientais (STEIGLEIDER, Annelise Monteiro. *Responsabilidade civil ambiental*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2011. ps. 168-170). Em sentido oposto, Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer entendem que o princípio do poluidor-pagador é uma consequência normativa do princípio da responsabilidade quando aplicado à matéria ambiental (SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Princípios* cit. p. 85).

²¹⁶ MATEO, Ramon Martín. op. cit. p. 49.

Particularmente, entende-se que o poluidor-pagador abrange tanto aspectos de precaução, prevenção e redistribuição dos custos da poluição, como também sustenta a responsabilização do agente poluidor, não se restringindo a um desses elementos apenas, podendo ser depreendido, dentre outros dispositivos, das disposições do artigo 225, §3º, da Constituição de 1988²¹⁸ e do artigo 4º, VII, da PNMA²¹⁹⁻²²⁰.

De todo modo, pode-se afirmar que o que se objetiva com o princípio do poluidor-pagador é a internalização da externalidade negativa causada à sociedade pela atividade particular poluente. O fundamento, portanto, é o resultado social danoso que decorre da poluição e que não é incluído pelo poluidor entre seus custos.

Alexandra Aragão detalha que a responsabilidade pelo pagamento deve recair sobre o “poluidor-que-deve-pagar”, ou seja, sobre aquele que tem controle sobre as condições que geram a poluição, tendo poder para preveni-las²²¹⁻²²². Quanto ao que deve ser pago pelo poluidor, a autora portuguesa evidencia que são inclusos tanto os custos diretos (despesas com medidas de prevenção) quanto os indiretos (custos administrativos de realização de políticas públicas)²²³, devendo ser incluídos também, entende-se, os custos de indenizações causadas pela poluição, por se considerar que o aspecto da responsabilidade é abarcado pelo princípio do poluidor-pagador.

Independentemente dessa discussão, reitera-se que se entende que o que orienta o subprincípio do poluidor-pagador é que o causador da poluição é quem tem condições e a obrigação de realizar as medidas preventivas e precaucionais para evitar ou pelo menos minimizar os riscos e prejuízos da poluição, devendo sobre ele recair o custo para

²¹⁷ Em tradução livre: “O princípio do “poluidor-pagador” constitui uma autêntica pedra angular do Direito Ambiental. Sua efetividade pretende eliminar as motivações econômicas da contaminação, aplicando-a pelos imperativos da ética distributiva. (...). A aplicação deste princípio pretende evitar em primeiro lugar que se produzam danos ambientais, isto é, impondo-se que se pague para não contaminar, (...), e no suposto de que estes hajam chegado a se materializar, que sejam remediados ou que sejam compensados e que se sancione em seu caso aos autores”.

²¹⁸ Art. 225, §3º, da CF/1988. §As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

²¹⁹ Art. 4º, PNMA. A Política Nacional do Meio Ambiente visará: VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

²²⁰ Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer reforçam esse entendimento, afirmando que, embora os dispositivos não mencionem expressamente o “poluidor-pagador”, o princípio está neles incutido (SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Princípios* cit. p. 86).

²²¹ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. op. cit. p. 132.

²²² Lise Tupiassu é precisa em identificar que, embora o dever de pagamento seja imputado ao fornecedor causador do dano ecológico e idealmente por ele seja assumido, na prática os custos tendem a ser repassados aos consumidores (TUPIASSU, Lise. op. cit. p. 65).

²²³ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. op. cit. p. 149.

implementação dessas medidas, sendo ainda seu o dever fazer o pagamento das reparações que sejam necessárias como decorrência da poluição causada.

Por isso, pode-se sintetizar que o princípio do poluidor-pagador tem como fato gerador a pretensão de (e a efetiva) realização de atividade poluidora, a potencial (e a efetiva) degradação ambiental dela decorrente, sendo seu pagamento caracterizado como uma assunção pelo poluidor de custos sociais que sejam consequência da poluição, a sua internalização, que inclui desde as medidas precaucionais até a responsabilidade civil por danos ambientais.

Já no que tange ao princípio do usuário-pagador, de início deve ser ressaltado que sua abordagem específica é muito menos difundida do que o princípio do poluidor-pagador. Ainda preliminarmente, frisa-se que se considera que ambos não se confundem, representando especificações distintas da via negativa da eficiência econômica-ambiental.

Não obstante, vale evidenciar a posição de Paulo Affonso Leme Machado, para quem o princípio do usuário-pagador abrange o poluidor-pagador, pois o primeiro representaria toda forma de uso dos recursos naturais, incluindo a utilização poluente, objeto do segundo²²⁴.

Particularmente, entende-se que o usuário-pagador é especificamente direcionado ao usuário de recursos ambientais com finalidade econômica, conforme previsão da parte final do já citado inciso VII do art. 4º da Lei n. 6.938/1981 (transcrito na nota de rodapé 218 acima).

Tratando do princípio do usuário-pagador, Marcelo Abelha Rodrigues faz sua associação com a geração de custos ecológicos por parte daqueles que utilizam os bens ambientais quando não houver degradação do meio ambiente, espécie de pagamento de empréstimo²²⁵.

Observação pertinente também é a de Édis Milaré, que acentua que o usuário-pagador se funda na qualidade de bem de uso comum do povo dos bens ambientais, que ensejam interesse difuso da coletividade, mesmo que o particular tenha assumido titularidade de uso sobre tal recurso²²⁶⁻²²⁷. Ou seja, orienta-se que o agente usuário de recurso ambiental

²²⁴ MACHADO, Paulo Affonso Leme. op. cit. p. 94.

²²⁵ RODRIGUES, Marcelo Abelha. Aspectos jurídicos da compensação ambiental do art. 36, §1º, da Lei Brasileira das Unidades de Conservação (Lei 9.985/2000). *Revista de Direito Ambiental*. vol. 46. São Paulo: RT. 2007. ps. 144-145.

²²⁶ MILARÉ, Édis. op. cit. p. 269.

²²⁷ Em sentido semelhante é Érika Bechara, ao afirmar que o usuário-pagador serve para a otimização da utilização dos recursos porque: “(...) muitos recursos ambientais, como a água e os minerais, apesar de serem difusos (o próprio art. 225 da CF é categórico em afirmar que os bens ambientais são de uso comum do povo),

que gere custo ecológico pelo mero uso econômico também deve internalizar tal custo.

Além disso, sobre o prejuízo difuso decorrente da utilização dos recursos naturais, leciona Bruno Kono Ramos que:

Caso não seja contabilizado como custo de produção, gera efeitos negativos para sociedade ou externalidades negativas, pois a coletividade é quem arcará com os ônus socioambientais e com os resultados da apropriação de um bem ambiental sem qualquer contraprestação²²⁸.

É importante não confundir o “custo ambiental social” (externalidade negativa ambiental pelo consumo rival) com o “custo industrial” despendido para realização da atividade econômica. Em tese, a composição do preço do bem ou serviço que utiliza recursos ambientais no processo produtivo deve englobar ambos.

Diante dessas considerações, pode-se afirmar sinteticamente que o princípio do usuário-pagador se caracteriza por ter como fato gerador a utilização econômica de recursos naturais, mesmo que não poluente, pois a exploração do recurso por um indivíduo impede que os demais, que também dele são titulares em caráter difuso, usufruam, pelo caráter rival desse bem. O pagador, obviamente, deve ser o usuário do recurso natural com fins econômicos. Já o pagamento se caracteriza como uma compensação devida à coletividade por não mais poder utilizar um bem que também lhe pertencia, bem como uma retribuição pelos custos de medidas de controle dessa utilização.

Pois bem, tendo sido fixadas as bases conceituais dos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador em termos distintivos, alguns pontos devem ser explicitados para a compreensão efetiva da temática.

Primeiro, reitera-se que poluidor-pagador e usuário-pagador são formas específicas de realização do princípio da eficiência econômica-ambiental em sua via negativa. O primeiro é destinado ao poluidor, ao causador de degradação ambiental, e o segundo ao usuário dos recursos ambientais com finalidade econômica. Essencialmente, ambos têm por escopo a internalização das externalidades ambientais negativas, divergindo apenas sobre o fato gerador e o destinatário.

É justamente por essa base comum que se sustenta que poluidor-pagador e usuário-pagador, apesar de quando tomados dentro de suas especificidades não se

sob a administração do Poder Público, são, por vezes, apropriados individualmente por pessoas e empresas, tanto para usos privados como para usos comerciais/industriais” (BECHARA, Erika. *Licenciamento Ambiental e Compensação Ambiental na Lei do Sistema Nacional de Unidades de Conservação (SNUC)*. Atlas: São Paulo, 2009).

²²⁸ RAMOS, Bruno Yoheiji Kono. Ensaio sobre a questão fundiária no Estado do Pará e seus efeitos sobre os empreendimentos minerários diante das perspectivas do novo marco regulatório da mineração. In: YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; REMÉDIO JÚNIOR, José Ângelo (org.). *Direito minerário e direito ambiental: fundamentos e tendências*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2014. p. 36.

confundirem, na verdade representam uma única norma que abrange a ambos.

E não apenas a eles.

Isto porque, apesar de ser possível, sim, a especificação em poluidor-pagador e usuário-pagador, o conteúdo do princípio que os abarca é muito mais abrangente. Com efeito, é possível extrair, do mesmo comando principiológico de internalização das externalidades ambientais negativas, a orientação pela assunção dos custos ambientais gerados, *v.g.*, pelo consumidor ou pelo explorador de recursos naturais. Seriam, quem sabe, os princípios do consumidor-pagador e do explorador-pagador.

Nessa linha, o consumidor seria aquele usuário que utiliza os recursos ambientais sem finalidade econômica, como o indivíduo que usufrui de água encanada em sua residência, pelo que a tarifa deveria abranger o custo industrial de distribuição do recurso hídrico e também o custo ambiental de uso exclusivo de um bem comum. Já o explorador seria o sujeito que extrai recursos naturais não renováveis, como os minérios e o petróleo, vez que não se trata nem de mero usuário, vez que contribui para o esgotamento do bem, nem de poluidor, pois não necessariamente representa uma degradação ambiental.

Rigorosamente, considera-se despiendo e até mesmo contraproducente a “criação” de mais esses dois princípios ou quantos mais puderem ser extraídos da noção de “internalizar externalidades ambientais negativas”, vez que, afastando a discussão terminológica clássica, é facilmente compreensível que todos esses “princípios” derivam de tal noção, pelo que é possível agrupá-los em torno de uma única norma, o princípio da eficiência-econômica ambiental, que ainda abrange as realizações pela via positiva, a serem estudadas no subitem seguinte.

Aliás, é relevante registrar que as designações conferidas são, certamente, uma das principais causas das celeumas envolvendo esses princípios, pois confusas como decorrência da limitação semântica dos termos empregados.

Com efeito, para compreendê-las é preciso definir “poluidor” e “usuário” (e “consumidor”, e “explorador” etc.), além de ressaltar que não se trata simplesmente de “pagar para poluir” ou “pagar para usar” (ou “pagar para consumir” ou “pagar para explorar” etc.). Por isso, prefere-se uma nomenclatura mais abrangente que possa englobar todos esses feixes de realização.

De todo modo, como o que importa efetivamente é o conteúdo, não a terminologia – apesar da importância desta para o apuro técnico e para o conhecimento científico – não há prejuízo em adotar as designações tradicionais, desde que seja feita uma clara delimitação

conceitual, para que se compreenda que o comando tem aplicação mais ampla do que seu nome aprioristicamente pode levar a entender.

Para encerrar este tópico, sintetiza-se o entendimento de que os tradicionais princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador representam, na verdade, meros feixes de realização do macroprincípio da eficiência econômica-ambiental, que orienta a internalização das externalidades ambientais, de modo preventivo ou repressivo, quer no âmbito negativo, como estudado neste subitem, quer no prisma positivo, que será estudado a seguir.

3.3.2. O princípio do protetor-recebedor: a eficiência pela via positiva

Estudados os subprincípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, aspectos do prisma negativo da norma orientadora da eficiência econômica-ambiental, passa-se a examinar a via positiva de realização dessa eficiência, representada pelo (sub)princípio do protetor-recebedor.

Para a análise a ser realizada nesta oportunidade valem as mesmas considerações introdutórias efetuadas no subitem anterior, ressaltando-se, porém, apesar da obviedade, que a orientação passa a ser no sentido de internalizar as externalidades ambientais positivas ou ao menos o estímulo a condutas que possam gerar esse efeito.

Nesse contexto, relembra-se que as externalidades ambientais positivas se caracterizam como benefícios que decorrem de transação entre agentes econômicos que não são internalizados por eles, sendo percebidos por terceiros externos à relação, usualmente a coletividade.

Como exemplos de condutas geradoras de externalidades positivas, pode-se citar, v.g., a preservação florestal acima dos parâmetros legais mínimos, a utilização de equipamentos antipoluentes na produção industrial e a adoção de processos que aumentem a eficiência na utilização de recursos ambientais.

Não obstante sua relevância, deve ser frisado que a análise do princípio do protetor-recebedor enfrenta uma notável dificuldade: a considerável escassez doutrinária sobre a temática²²⁹, no que difere do estudo dos princípios do poluidor-pagador e do usuário-

²²⁹ Inclusive, mesmo autores de referência na área ambiental não abordam o princípio do protetor-recebedor, ou qualquer norma equivalente, tais como Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer (SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Princípios* cit.) e Paulo Affonso Leme Machado (MACHADO, Paulo Affonso Leme. op. cit.).

pagador, para os quais o entrave mais acentuado é na falta de unidade conceitual, como se verificou acima.

Isto porque, no ordenamento jurídico-brasileiro, em nível federal, a primeira e única menção expressa ao princípio do protetor-recebedor, que, vale reiterar, utiliza-se apenas como referência do feixe positivo da eficiência-econômica ambiental, foi realizada no art. 6º, II, da Lei n. 12.305/2010 (Lei da Política Nacional de Resíduos Sólidos)²³⁰, pelo que é consideravelmente recente.

De todo modo, entende-se que o protetor-recebedor não se restringe ao âmbito da política de resíduos sólidos e pode ser depreendido claramente do sistema jurídico-ambiental brasileiro, não dependendo da previsão da Lei n. 12.305/2010, visto que o ordenamento ambiental, mormente a regulação constitucional, confere ao Estado e à coletividade o dever de preservar o meio ambiente, de modo a garantir o desenvolvimento sustentável, recomendando-se que o façam de modo cooperativo, o que certamente inclui o incentivo estatal a condutas ambientalmente benéficas dos particulares.

Consequentemente, reconhece-se a possibilidade de utilização de instrumentos econômicos de valorização das condutas preservacionistas em detrimento daquelas que onerem as atividades impactantes. Com isso, tende-se a estimular comportamentos ambientalmente positivos sem que haja uma oneração do custo produtivo ou até mesmo propiciando certa desoneração.

Nesse sentido, ao menos em linha de princípio, a isenção fiscal verde se enquadraria como instrumento de realização do princípio da eficiência econômica-ambiental na via positiva, visto que serve para facilitar o desempenho de condutas ambientalmente vantajosas ou como contrapartida a um comportamento protetivo já realizado.

Consuelo Yoshida, José Machado Valverde Filho e Karla Harada asseveram que essa linha de atuação favorece um viés interventivo ambiental mais atrativo, por meio de incentivos que estimulem condutas ecologicamente mais adequadas²³¹.

Especificamente sobre o princípio do protetor-recebedor, Ana Maria Nusdeo, que representa uma das principais referências teóricas sobre esse tema de escasso enfrentamento doutrinário, é direta ao afirmar que tal norma orienta que “aquele cujas práticas produzem

²³⁰ Art. 6º, Lei n. 12.305/2010. São princípios da Política Nacional de Resíduos Sólidos: I - o poluidor-pagador e o protetor-recebedor.

²³¹ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; MACHADO JÚNIOR, José Valverde. SOUZA, Karla Karolina Harada. A importância cit.p. 124.

externalidades positivas faz jus ao recebimento de uma remuneração como forma de internalizá-las”²³².

E prossegue afirmando que as cadeias produtivas tendem a remunerar apenas os agentes que agregam valor economicamente quantificável a determinado produto, o que, em regra, não abrange as condutas preservacionistas, pois estas não representam benefício econômico direto, mas apenas um custo não imediatamente repassável, pelo que o pagamento concedido ao protetor serviria como contrapartida aos custos de preservação não remunerados ou mesmo para permitir que haja lucro com a proteção ambiental²³³.

Precisamente, em vez de impor a assunção de custos e de desestimular condutas tidas como geradoras de externalidades ambientais negativas, o prisma positivo da eficiência econômica-ambiental conduz à remuneração direta ou concessão de benefícios como contrapartida pelo comportamento ambientalmente positivo adotado ou à facilitação que estimule condutas que sejam benéficas para o meio ambiente.

Vale ressaltar que o protetor-recebedor teria surgido como uma decorrência lógica do próprio poluidor-pagador²³⁴, pela constatação de que, partindo da base comum que é a internalização de externalidades ambientais, não deve haver atuação exclusiva sobre as negativas, mas também sobre as positivas, até mesmo por uma questão de justiça, visto que, se o gerador de prejuízos sociais deve assumir os custos gerados, então o criador de benefícios sociais também merece receber contrapartida.

O que há, portanto, é uma atuação oposta à eficiência pela via negativa: em vez de coibir a criação e impor a internalização das externalidades negativas, adota-se postura promocional para estimular a produção de externalidades positivas²³⁵.

Reforça-se a partir dessa constatação da base comum entre os princípios o posicionamento adotado neste trabalho de que, rigorosamente, poluidor-pagador, usuário-pagador, protetor-recebedor e todos os demais princípios jurídico-ambientais orientadores da internalização das externalidades ambientais são apenas corolários do macroprincípio que se optou por nomear como princípio da eficiência econômica-ambiental, que, genericamente, sustenta essa pretensão de otimizar os custos e benefícios sociais de natureza ambiental.

Antes, porém, de detalhar esse princípio e justificar seu caráter de matriz dos demais, cumpre efetuar uma consideração final.

²³² NUSDEO, Ana Maria. *Pagamento por serviços ambientais: sustentabilidade e disciplina jurídica*. São Paulo: Atlas, 2012. p. 137.

²³³ Idem. Ibidem. p. 138.

²³⁴ MILARÉ, Édís. op. cit. p. 271.

²³⁵ Idem. Ibidem. p. 271.

Precisamente, ressalta-se que, tal qual no âmbito do prisma negativo do princípio da eficiência econômica-ambiental, também no âmbito positivo o subprincípio do protetor-recebedor é apenas uma faceta de realização. Com efeito, é possível imaginar outros cenários nos quais haja um agente gerador de externalidades ambientais positivas que mereça receber uma contrapartida pelo benefício social, que não seja exatamente um “protetor”.

Por exemplo, seria possível falar em “não poluidor-recebedor”, que orientaria a premiação daquele agente que, em uma determinada atividade, assume um processo produtivo total ou proporcionalmente menos impactante ao meio ambiente em relação aos demais, apesar de mais caro, sendo justo que receba uma contrapartida por isso, seja para facilitar, seja para recompensar, de modo a preservar sua competitividade frente a concorrentes que, por não adotarem o procedimento, têm menos custos.

Com isso, sinaliza-se para o mercado que é mais vantajoso adotar condutas menos poluentes, ou que utilizem menos recursos naturais, pois haverá recompensa ou ao menos uma facilitação para tanto. Confere-se competitividade ao agente realizador de condutas vantajosas para o meio ambiente.

Frisa-se que, muito embora não seja objetivo desta pesquisa analisar propriamente a questão da eficácia, afigura-se, em princípio, mais efetivo favorecer as condutas positivas do que onerar ainda mais aquelas que são negativas. Tudo por uma questão básica de competitividade. Se for mais vantajoso comercial e financeiramente preservar, nesse caminho tendem a se direcionar os empreendedores.

Por fim, importa registrar, novamente, que a questão terminológica é meramente acidental, mais importando o conteúdo da norma. Em razão disso, não é problema utilizar o termo “protetor-recebedor”, desde que se delimite a amplitude do conceito, ressalvando-se que também podem ser utilizados instrumentos de incentivo voltados a geradores de externalidades ambientais positivas que não exatamente a “protetores”, mas a “não poluidores-recebedores”, a “menos poluidores-recebedores”, a “produtores eficientes-recebedores” entre outras possibilidades que eventualmente se identifiquem.

Particularmente, entende-se que o princípio do protetor-recebedor – assim como todos os demais princípios orientadores da internalização das externalidades ambientais positivas – representa uma forma positiva de realização do princípio da eficiência econômica-ambiental, de modo que orienta que sejam concedidos meios de facilitar os comportamentos ecologicamente benéficos, antes mesmo de sua realização, ou então recompensar aqueles que já tenham sido efetivados.

3.3.3. O princípio da eficiência econômica-ambiental como princípio-matriz

Finalmente, após terem sido apresentadas as tradicionais noções doutrinárias acerca dos princípios jurídicos do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor, justifica-se detidamente o entendimento, já ressaltado ao longo dos tópicos anteriores, de que todos partem de uma base normativa comum.

Em síntese, sustenta-se que o princípio da eficiência econômica-ambiental orienta para que seja realizada a internalização das externalidades ambientais, fundamentando a utilização de instrumentos que incentivem condutas geradoras de benefícios ambientais e também daqueles que desestimulem comportamentos causadores de prejuízos, cobrindo tanto as externalidades negativas quanto as positivas.

É, portanto, um princípio-matriz do qual derivam os diversos subprincípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental usualmente estudados na doutrina, como os analisados poluidor-pagador, usuário-pagador e protetor-recebedor, que representam meros feixes de realização do macroprincípio em análise.

No âmbito semântico, justifica-se que a nomeação como “eficiência econômica-ambiental” decorreu da constatação de que o cerne dessa norma é a questão econômica da externalidades, falha de mercado que representa uma ineficiência na transação entre agentes, sendo sua correção, portanto, uma questão de eficiência econômica, porque envolve custos e benefícios externos, e também ambiental, pois analisada no âmbito dos efeitos gerados ao meio ambiente, fatos sociais que passaram a ser regulados pelo Direito a partir do macroprincípio em análise.

Reitera-se, não obstante, que a orientação pela eficiência não é meramente repressiva, ou seja, de correção dos efeitos já causados, mas sim, principalmente, preliminar, como facilitação das condutas geradoras de efeitos positivos e de desestímulo aos comportamentos negativos.

As externalidades não são abordadas diretamente pelo ordenamento jurídico brasileiro, mas são depreendidas de uma análise do sistema – em especial do artigo 225 da Constituição e do artigo 4º, VII, da PNMA – construído em torno dos parâmetros de desenvolvimento sustentável discutidos internacionalmente, tendo consagrado o dever cooperativo entre Estado e coletividade em prol da promoção e da proteção do meio ambiente.

É importante ressaltar que não se está “criando” um novo princípio sem respaldo do direito positivo, até porque não serve a ciência jurídica para criação do Direito, ou mesmo

depreendendo uma “nova norma” a partir de uma interpretação elástica do ordenamento jurídico brasileiro.

Pelo contrário, o princípio da eficiência econômica-ambiental é uma simples releitura científica de fenômeno jurídico já amplamente reconhecido doutrinária, jurisprudencial e, em especial, legalmente. Justamente por isso se optou por estudar primeiro os (sub)princípios tradicionalmente estudados, de modo a evidenciar que todos se assentam sobre uma mesma base normativa.

Aliás, é importante frisar que as disposições que formam os subprincípios são aquelas que justificam a existência de um macroprincípio, pois convergem na matriz: internalizar externalidades ambientais, desestimular condutas negativas e incentivar as positivas. A questão, por conseguinte, é muito mais de terminologia do que efetivamente de conteúdo, visto que este, como registrado, já é amplamente reconhecido, mas estudado a partir de designações diferentes.

Logo, em princípio, nada impediria que o princípio da eficiência econômica-ambiental recebesse uma designação distinta, mesmo que fosse uma das tradicionais. Poderia, por exemplo, ser chamado simplesmente de princípio do poluidor-pagador, desde que fosse ressalvada a delimitação conceitual, para justificar que, apesar de chamar “poluidor-pagador”, abrange outros aspectos do âmbito negativo e também do positivo da correção de externalidades.

Contudo, não parece ser essa a opção mais adequada, haja vista que, não obstante a coincidência de conteúdo, a utilização de uma designação específica restritiva para representar um gênero inevitavelmente mais amplo conduz a uma confusão conceitual, que, com efeito, verifica-se corriqueiramente, mormente na doutrina, como se registrou nos subitens anteriores, nos quais se evidenciou a imprecisão em torno dos princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental.

Por isso, defende-se que a expressão “princípio da eficiência econômica-ambiental” é mais acertada para representar a norma jurídica brasileira orientadora da internalização das externalidades ambientais, preventiva e repressivamente, justamente porque ela é notadamente mais abrangente, sendo possível dela especificar os prismas negativos e positivos de realização e destes os subprincípios usualmente conhecidos.

Exemplificativamente, do princípio da eficiência econômica-ambiental é possível extrair o princípio do poluidor-pagador, este consistente, como já registrado, no subprincípio que orienta à internalização dos custos sociais gerados pela poluição, preventivos e

repressivos, bem como ao desestímulo de condutas que conduzam a esses resultados, um prisma de realização do macroprincípio.

Dessa forma o subprincípio do poluidor-pagador é delimitado de modo suficiente, sem que se prescindam das demais possibilidades de internalização das externalidades ambientais. Isto é, serão ainda corolários da eficiência econômica-ambiental no âmbito negativo os usuários, os exploradores, os consumidores, entre outros, e no prisma positivo os protetores, os não poluidores, os produtores eficientes etc., todos, reitera-se, representando formas de internalizar externalidades ambientais.

É interessante notar que a conclusão esposada neste tópico é decorrente da conjugação das análises efetuadas neste trabalho até o momento.

O primeiro capítulo fixou alguns conceitos básicos de teoria do Direito que servem de elemento de justificação e coerência do trabalho, sendo de extrema relevância para a compreensão efetiva do princípio da eficiência econômica-ambiental.

Com efeito, defendeu-se que Direito consiste no ordenamento jurídico, no direito positivo, sendo efetivamente criado apenas a partir das próprias normas de estrutura do sistema, servindo os fatos históricos, sociais e econômicos como base material do legislador e como elementos de interpretação conceitual. Justifica-se, assim, a utilização da teoria econômica das externalidades para entender os princípios econômico-ambientais.

Além disso, diferenciou-se regra de princípio, ambas espécies normativas dotadas de conteúdo deontológico, mas com lógica de aplicação diferenciada. A importância dessa distinção é evidente: tendo caráter de princípio, a eficiência econômica-ambiental e seus corolários têm conteúdo finalístico, consistindo em mandados de otimização, cujos conflitos são resolvidos por ponderação, orientando principalmente a produção, a interpretação e a integração normativa.

A decorrência dessa constatação não é insignificante. Pelo contrário, sendo princípio, sua aplicação não é absoluta e a sua mitigação não representa sua invalidação ou mesmo a aplicação de uma cláusula de exceção, mas sim uma circunstância jurídica casuística. Por consequência, conflitos normativos envolvendo o princípio da eficiência econômica-ambiental ou mesmo entre seus subprincípios corolários são possíveis, sendo, contudo, resolúveis sem que um se sobreponha absolutamente sobre o outro.

Essa questão será abordada novamente no capítulo 5, quando se examinará o objeto central da pesquisa e se identificará a validade das isenções fiscais verdes frente ao complexo de princípios econômico-ambientais.

O segundo capítulo também tem relevância manifesta sobre a construção efetuada neste capítulo 3, como, aliás, já foi ressaltado diversas vezes ao longo da exposição.

A questão da economia dos recursos naturais, em geral, e as dificuldades decorrentes do caráter de recurso comum atribuível aos recursos naturais, em específico, serviram para a construção das bases econômicas do direito ambiental, bem como representam pressupostos para a compreensão das externalidades, estas sendo o parâmetro original dos princípios jurídicos aqui estudados e dos instrumentos que são utilizados praticamente para sua realização.

No mais, o próprio terceiro capítulo, em seus itens iniciais, serve de embasamento para o estudo do princípio da eficiência econômica-ambiental, haja vista que as noções de meio ambiente, desenvolvimento sustentável e do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado orientam a política ambiental brasileira e, conseqüentemente, seus instrumentos de realização.

Todos esses pressupostos serviram para que finalmente se identificasse que os princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental tradicionais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor são todos assentados na base comum de internalização das externalidades ambientais, de prevenção e desestímulo às condutas ambientalmente negativas e de promoção e incentivo aos comportamentos benéficos ao meio ambiente.

Considerou-se que essa base comum constitui o verdadeiro princípio jurídico, que se optou por nomear como princípio da eficiência econômica-ambiental, o princípio-matriz do qual se espraiam os subprincípios corolários usualmente abordados pela doutrina, pela lei e pela jurisprudência, sem embargo de outras facetas serem identificadas a partir da mesma base normativa.

Com essa estruturação do macroprincípio da eficiência econômica-ambiental e dos demais princípios corolários, uma parte do objeto central da pesquisa já está delimitado, restando pendente apenas a construção conceitual das isenções fiscais verdes, a ser efetuada no capítulo seguinte, para que, finalmente, no capítulo 5 seja realizada a análise do problema de pesquisa.

CAPÍTULO 4 – A CONSTRUÇÃO CONCEITUAL DAS ISENÇÕES FISCAIS VERDES

Este capítulo tem como finalidade a formação do conceito de isenção fiscal verde, elemento chave do problema desta pesquisa, considerando a necessidade de individualizar o instituto que se pretende confrontar com os princípios ambientais estudados no capítulo anterior.

Para tanto, parte-se de uma abordagem genérica acerca das isenções fiscais, indicando seu conceito e diferenciando-as das demais espécies de incentivo fiscal que impliquem renúncia de receita. Após, efetuar-se-á reflexão acerca do caráter extrafiscal indutor das normas isentivas. Na sequência, será realizada análise do “princípio” da legalidade tributária e do princípio da isonomia tributária com foco na repercussão de ambos no campo das isenções fiscais.

Por fim, de posse dessas necessárias noções preliminares, conceituar-se-á categoria que se entende por isenção fiscal verde, indicando os critérios para sua caracterização.

4.1. A ISENÇÃO FISCAL EM GERAL

Conceituar genericamente isenção fiscal é indispensável para a compreensão das isenções fiscais verdes por motivos óbvios, visto que estas, sem embargo de representarem uma especificação com características peculiares, inevitavelmente devem observar ao regime jurídico das isenções em geral.

Para essa conceituação, a definição de tributo, elemento central do direito tributário que é considerado o oposto da isenção, como verso e reverso de uma medalha²³⁶, é primeira etapa imprescindível. Isto porque imposições e exonerações (das quais a isenção é espécie) representam manifestações do mesmo poder de tributar, pelo que tributos e incentivos compartilham o mesmo regime jurídico²³⁷.

Nesse contexto, ressalta-se primeiramente que a Constituição de 1988 não apresenta uma definição explícita do que se entende por tributo. Não obstante, diversos autores consideram ser possível depreender tal conceito a partir da observação e da análise das disposições constitucionais.

Por exemplo, Regina Helena Costa entende que, dos artigos 145 e 146 da

²³⁶ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3° ed (2001). 3° tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011. p. 30.

²³⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina. 2016. p. 26.

Constituição Federal de 1988, depreender-se-ia que tributo corresponde a uma relação jurídica formada entre Estado e contribuinte, após a ocorrência fática de uma situação abstrata prevista em lei autorizadora da exigência, que consiste em prestação pecuniária, sem caráter de sanção, e disciplinada por regime próprio²³⁸.

Geraldo Ataliba, por sua vez, leciona que o conceito constitucional de tributo é uma construção feita a partir da observação fenomênica capaz de isolar uma matéria das demais, reconhecendo um instituto hábil de regular e unificar disciplinas em torno de si, a partir das disposições constitucionais²³⁹.

Vale frisar ainda a lição de Fernando Gomes Favacho, que acertadamente considera inadequado o entendimento de que a Constituição não faz uma conceituação específica e que apenas utiliza um “conceito prévio” infraconstitucional de tributo, que se tornaria o correto, pois isso acarretaria em uma potencial violação, visto que uma norma infraconstitucional estaria se sobrepondo à Constituição, não obstante a conceituação da Carta Política seja implícita e não expressa²⁴⁰.

Esse “conceito prévio” à Constituição mencionado por Fernando Favacho é aquele previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

Art. 3º, CTN. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Irrepreensíveis as lições acima. De fato, apesar de não ser explícita, a Constituição apresenta as balizas para compreensão do instituto “tributo”. Contudo, entende-se que de fato o transcrito dispositivo do CTN representa o principal referencial para identificação do conceito de tributo, em especial quando tomado, dentre suas diversas acepções, como norma, fato e relação jurídica ao mesmo tempo²⁴¹, sendo incontestável, por outro lado, que essa definição somente mantém validade por ser pertinente com a Constituição de 1988.

Ou seja, o dispositivo do CTN, que é anterior à atual Carta Política brasileira, serve como principal referencial para a definição do conceito de tributo adotado neste trabalho, valendo frisar que sua validade é resguardada por manter compatibilidade com as

²³⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva. 2009. p. 105.

²³⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6º ed. São Paulo: Malheiros. 2004. ps. 33-34.

²⁴⁰ FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*. Quartier Latin: São Paulo. 2011. p. 153.

²⁴¹ Paulo de Barros Carvalho sustenta que o vocábulo “tributo” tem seis significações diversas: a) como quantia em dinheiro; b) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica tributária; e) como norma jurídica tributária e; f) como norma, fato e relação jurídica, sendo esta última a acepção do CTN (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso cit.* ps. 51-56).

normas constitucionais, sendo essa pertinência um pressuposto da validade.

Esse conceito é importante, reitere-se, porque compreender o que é tributo é pressuposto para apreender o que é isenção, por serem decorrências de uma mesma base comum, o poder de tributar, como faces opostas de uma mesma moeda, observando obviamente o mesmo ordenamento jurídico-tributário, apesar de guardarem suas devidas particularidades.

Prosseguindo, agora especificamente no que concerne às isenções, evidencia-se que, não obstante haja razoável consciência em torno da sua oposição ao tributo, há histórico dissenso doutrinário na definição de seu conceito, podendo ser destacadas basicamente três principais correntes.

A primeira delas sustenta que isenção seria favor fiscal que legalmente dispensaria o pagamento de um tributo devido²⁴². Nada obstante, dessa relação de isenção com favor fiscal (ou com privilégio fiscal) decorre a equivocada noção de que essa espécie de exoneração tributária consiste em uma liberalidade sem vinculação jurídica material, mas apenas formal.

Crítico dessa corrente tradicional, José Souto Maior Borges sustenta que admitir isenções fiscais como mero favor ou privilégio seria admitir violação ao princípio da isonomia tributária²⁴³, complementando que “as isenções fiscais, hodiernamente, são concedidas visando primária e diretamente ao interesse público e só secundária ou indiretamente, ao interesse dos particulares”²⁴⁴.

Além disso, ao compreender a isenção como dispensa legal do tributo devido, conseqüentemente se defende que uma regra posterior ao fato gerador seja capaz de inquiná-lo, escusando a obrigação tributária. Ocorre que isso geraria uma antinomia normativa imediata, pois a regra isentiva estaria confrontando diretamente com a regra impositiva, a primeira excluiria o fato gerador e a outra o incluiria, pelo que apenas uma delas poderia ser válida²⁴⁵⁻²⁴⁶.

²⁴² Nesse sentido, v.g., ATALIBA, Geraldo. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1964. p. 243; MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros. 2000. P. 681; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. São Paulo: José Bushatsky. 1964. p. 193; e SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Financeiras. 1982. p. 59.

²⁴³ Deve ser ressalvado que as isenções podem ser concedidas como incentivos fiscais, de modo a estimular comportamentos com base em objetivos sociais, econômicos ou ambientais, caso em que haverá indiscutível mitigação do princípio da isonomia tributária em favor de outros princípios constitucionais, logo não havendo o que se falar propriamente em violação.

²⁴⁴ BORGES, José Souto Maior. op. cit., ps. 63-64.

²⁴⁵ Idem. Ibidem. p. 163.

Solucionando o impasse, José Souto Maior Borges leciona que o preceito isentivo é uma regra de direito excepcional, que afasta certos fatos do âmbito de incidência da regra impositiva, impedindo, inclusive, o surgimento da obrigação tributária. Em seu entendimento, que representa a segunda corrente, a isenção fiscal seria uma hipótese de não-incidência legalmente qualificada, conferindo autonomia à norma isentiva, sendo verdadeira hipótese de desobrigação tributária²⁴⁷.

Por fim, a terceira corrente, iniciada por Paulo de Barros Carvalho e que consiste, na verdade, em um refinamento do pensamento de José Souto Maior Borges, entende que a isenção é uma mutilação à regra-matriz de incidência tributária, sendo a desoneração tributária a síntese do encontro entre a referida regra-matriz, comportamental, e a regra de isenção, de estrutura²⁴⁸.

Logo, com base nos conceitos apresentados acima e com o devido acatamento pela ligeira adaptação, define-se isenção como a modalidade de exoneração fiscal operada através de uma regra excepcional de não-incidência legalmente qualificada, incidindo sobre o exercício da competência, que desnatura um ou mais critérios da regra-matriz de incidência tributária, subtraindo do sistema parcela do campo de abrangência da hipótese ou do consequente e, por conseguinte, eliminando a incidência tributária sobre certas situações, atividades ou sujeitos.

Deve ser destacado que, genericamente, as isenções têm sempre duas facetas. A primeira lhe é inerente e consiste no caráter de renúncia de receita inevitável decorrente da exoneração fiscal. Já a segunda representa a contrapartida a essa dispensa arrecadatória, podendo consistir em critério de justiça tributária, desonerando contribuintes em favor da isonomia, ou em objetivo indutor de comportamentos, no que adquire o caráter de incentivo²⁴⁹.

Em outras palavras, a isenção sempre será uma renúncia de receita por parte do Estado, podendo ser concedida para adequação à capacidade contributiva, realizando a isonomia tributária, ou como estímulo para realização de determinado objetivo econômico, social ou ambiental.

²⁴⁶ Como se evidenciou no item 1.4.3, acima, uma regra somente pode deixar de ser aplicada sem perder validade caso haja uma cláusula de exceção normativa que autorize a inaplicação em determinada circunstância.

²⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. op. cit., ps. 163-164.

²⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso* cit. ps. 567-573.

²⁴⁹ O tema será mais bem detalhado no item seguinte (4.2), quando se tratar sobre a função extrafiscal das isenções fiscais, bem como no item 4.3.2, oportunidade em que se analisará o princípio da isonomia tributária.

Para esta pesquisa não interessa propriamente a análise da isenção fiscal concedida com escopo de realização da igualdade tributária, ou seja, aquela que é conferida ao contribuinte de limitada capacidade econômica. O corte é justificado pelo objeto central do trabalho, que aborda as isenções fiscais verdes, que têm caráter extrafiscal, vez que direcionadas a estimular condutas valoradas pelo legislador como ambientalmente positivas.

Prosseguindo, destaca-se que, apesar da definição do conceito de isenção efetuada acima, é importante diferenciá-la das demais espécies de desoneração fiscal, visto que algumas características ou consequências semelhantes podem confundir o intérprete ou mesmo o legislador, que não raro nomeia determinado instituto em disposição normativa quando, na verdade, trata-se de outro, pelo que se pretende delimitar a categoria jurídica de forma precisa e definitiva, pois, rigorosamente, o que define um instituto é seu regime jurídico, não a terminologia adotada.

Nesse contexto, primeiro, diferencia-se a isenção da imunidade – apesar de esta não se enquadrar exatamente como desoneração fiscal – basicamente a partir de dois fatores: a origem e o plano de atuação.

No que concerne à origem, a distinção é muito simples. Como destacado, a isenção é hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada, ou seja, uma lei estabelece regra isentiva que representa exceção à regra-matriz de incidência de um dado tributo, excluindo do âmbito de incidência determinadas pessoas, coisas ou atos. Por sua vez, a imunidade tributária é hipótese de não-incidência qualificada por determinação constitucional, estabelecendo a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para tributar certos fatos ou sujeitos²⁵⁰.

A partir dessa primeira distinção, deduz-se a segunda, referente ao plano de atuação, que acentua ser a imunidade operada no plano de definição da competência, enquanto que a isenção opera no plano de definição da incidência, a ser implementada pela lei, em regra ordinária, por meio do qual se exercita a competência²⁵¹.

Diante dessa distinção, confirma-se a observação feita acima a partir da leitura do artigo 197, §7º, da Constituição de 1988²⁵², exemplificativo de equívoco terminológico que se repete constantemente no direito positivo brasileiro, pois, embora mencione isenção, na

²⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso* cit. p. 236.

²⁵¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva. 2011. p. 307.

²⁵² Art. 195, §7º, CF/1988. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

verdade trata de imunidade, vez que posicionado em dispositivo constitucional que, por conseguinte, exclui a hipótese da competência tributária.

Vale ressaltar a posição de Celso de Barros Correia Neto, que afirma que a imunidade se qualificaria como uma desoneração necessária, visto que não haveria como se tributar as coisas, situações e pessoas imunes, pois nem mesmo haveria competência para isso e qualquer norma em sentido contrário seria inevitavelmente inconstitucional. Essa seria uma distinção essencial das imunidades em relação aos incentivos fiscais em geral, que são discricionários, diferenciando-os significativamente do ponto de vista jurídico, apesar de em termos econômicos e de eficácia externa serem semelhantes²⁵³.

Particularmente, entende-se que nem mesmo há que se falar em desoneração fiscal no caso das imunidades, seja necessária ou discricionária, pois não há competência tributária em absoluto, por exclusão constitucional. Logo, não há como desonerar algo que jamais foi onerado e que expressamente não poderia sê-lo.

Outra distinção importante é entre isenção e a chamada não-incidência pura e simples (também chamada de isenção imprópria²⁵⁴), embora esta também não se configure como desoneração fiscal. Com efeito, conforme lição de José Souto Maior Borges, relaciona-se a não-incidência pura e simples a “fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora do ente tributante”²⁵⁵⁻²⁵⁶. Ou seja, nesse caso nem há menção normativa à hipótese, seja para excluí-la da tributação, seja para indicá-la como tributável.

Reitera-se que as isenções, como incentivo fiscal e renúncia de receita, caracterizam-se por sua incidência sobre o exercício da competência. Isto é, o legislador, sendo definido como competente para tributar, discricionariamente – mas sempre dentro das balizas do ordenamento – renuncia à receita para conceder incentivo fiscal na forma isentiva.

Nesse aspecto juridicamente se diferenciam tanto da imunidade quanto da não-incidência pura e simples, visto que em ambas a questão é sobre a definição da competência, sendo que a primeira consiste em exclusão de competência expressamente realizada e a segunda por absoluta inexistência de previsão, embora todos os três institutos gerem a mesma

²⁵³ CORREIA NETO, Celso de Barros. op. cit. p. 139.

²⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. op. cit. p. 208

²⁵⁵ Idem. Ibidem. p. 155.

²⁵⁶ No mesmo sentido é CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso* cit. p. 222.

consequência fático-econômica²⁵⁷, que é a ausência de tributação, decorrência esta que, contudo, não interessa a este trabalho para fins conceituais, até porque tema extrajurídico.

No que concerne especificamente às demais espécies de desoneração fiscal, destaca-se que estas podem ser as mais diversas, estabelecendo o artigo 14, §1º, da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)²⁵⁸ um rol exemplificativo de alternativas, não sendo ele, por conseguinte, exaustivo, visto que podem ser concedidos outros benefícios com caráter de renúncia de receita desde que correspondam a tratamento diferenciado.

Aliás, vale destacar que, em conformidade com o mesmo artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Poder Público não possui irrestrita liberdade para instituir renúncias de receita, estando condicionado ao preenchimento dos requisitos previstos no dispositivo em comento, quais sejam o acompanhamento de estimativa de perda orçamentária no exercício em que deva iniciar sua vigência e para os dois subsequentes, o atendimento às disposições da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) vigente e que ou (1) que se demonstre a consideração da renúncia na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual e que esta não afetará as metas do anexo da LDO ou (2) que esteja acompanhada de medidas de compensação para três anos subsequentes, por meio de aumento da receita através de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Didaticamente diferenciando as espécies de incentivo fiscal, Celso de Barros Correia Neto leciona que:

Tomando a noção [de incentivo fiscal] em seu sentido amplo, é possível sistematizar as diferentes estruturas que se prestam ao propósito de incentivo da seguinte forma: (1) com redução da carga tributária, (1.1) com alteração da regra-matriz, (1.1.1) na hipótese ou (1.1.2) no consequente, ou (1.2) sem alteração da regra-matriz; (2) sem redução da carga tributária, (2.1) com alteração dos deveres instrumentais ou (2.2) sem alteração dos deveres instrumentais²⁵⁹.

Para este trabalho interessam apenas os incentivos fiscais que gerem redução da carga tributária, configurando-se, portanto, simultaneamente como renúncia de receita²⁶⁰. São

²⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. op. cit. p. 209.

²⁵⁸ Art. 14. § 1º, Lei Complementar n. 101/2000. 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.

²⁵⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. op. cit. p. 133.

²⁶⁰ A título meramente informativo, destaca-se que podem se enquadrar como incentivos fiscais sem redução da carga tributária a simplificação, a redução ou a eliminação de deveres instrumentais (e.g. o Simples Nacional) ou mesmo sem envolver obrigações acessórias (v.g. programas especiais de parcelamento como o chamado “REFIS da Crise”).

os chamados “incentivos fiscais *stricto sensu*”²⁶¹. Mais precisamente, pretende-se diferenciar isenção da redução de alíquota ou da base de cálculo, da remissão e da anistia.

Primeiro, destaca-se que a isenção se assemelha à redução da alíquota ou base de cálculo ante o fato de ambos os incentivos alterarem a regra-matriz de incidência tributária²⁶².

Como diferenciação entre ambas, Celso de Barros Correia Neto entende que a isenção exclui um aspecto da hipótese da regra-matriz de incidência e que a redução da base de cálculo ou da alíquota opera no consequente, podendo incidir na base de cálculo por meio de deduções tributárias e da concessão de créditos presumidos e na alíquota com a redução percentual²⁶³

Discorda-se parcialmente desse entendimento. Para ser preciso, diverge-se com relação à restrição da incidência da isenção na hipótese da regra-matriz de incidência, haja vista ser plenamente possível isentar sujeito, componente do critério pessoal da regra-matriz localizado no consequente da norma primária.

Logo, entende-se que isenção e redução da base de cálculo ou da alíquota se diferenciam porque a primeira pode excluir o exercício da competência sobre os critérios material (v.g. isentando uma atividade específica), temporal (v.g. excluindo a incidência sobre eventos ocorridos em determinado período), espacial (v.g. isentando a tributação em determinado local) ou pessoal (v.g. elidindo a imposição tributária sobre determinada classe de sujeitos); a segunda, por sua vez, incide exclusivamente sobre o critério quantitativo, usualmente sem zerá-lo na totalidade, à exceção da chamada “alíquota zero”, mas apenas conferindo diminuições de alíquota ou hipóteses de exclusão de elementos da base de cálculo.

Já a remissão e a anistia divergem da isenção por representarem incentivos que reduzem a carga fiscal sem alterar a regra-matriz de incidência²⁶⁴, que é norma geral e abstrata, até porque ocorrem após a incidência da norma individual e concreta que determina o pagamento do tributo, o lançamento.

Precisamente, no caso da anistia, cuja regência é realizada pelo artigo 180 e seguintes do Código Tributária Nacional, Calilo Jorge Kzam Neto elucida que a norma correspondente “tem o condão de incidir sobre uma norma tributária secundária, extinguindo

²⁶¹ CORREIA NETO, Celso de Barros. op. cit. p. 134.

²⁶² Paulo de Barros Carvalho ensina que a regra-matriz de incidência tributária consiste em norma geral e abstrata que define os elementos da imposição tributária, para a formação da relação jurídico-tributária. No descritor da regra (ou na hipótese) estão os critérios material, temporal e espacial, já no prescritor (ou consequência) estão os critérios pessoal e quantitativo (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos* cit. ps. 133-139.

²⁶³ CORREIA NETO, Celso de Barros. op. cit. ps. 134-135.

²⁶⁴ Idem. Ibidem. p. 135.

a sanção imposta pelo não cumprimento da obrigação tributária estabelecida em espécie normativa”²⁶⁵.

Ou seja, a anistia consiste em incentivo fiscal em que há renúncia à receita que seria obtida com a sanção aplicada pelo não cumprimento da obrigação tributária. A finalidade é claramente estimular que o contribuinte inadimplente arque, pelo menos, com o principal.

Raciocínio semelhante pode ser utilizado no caso da remissão, prevista no artigo 172 do CTN, com a diferença de que, nesse caso, a norma remissiva incide sobre a norma tributária primária formadora da relação jurídico-tributária, excluindo total ou parcialmente o crédito tributário, constituído com o lançamento²⁶⁶.

A distinção essencial entre a isenção e a remissão, portanto, está no momento de ocorrência. A isenção incide antes da formação da relação tributária ser concretizada, mutilando a regra-matriz de incidência, impedindo, por conseguinte, a própria formação da obrigação tributária. A remissão, por outro lado, incide após a formação da relação tributária, remetindo o crédito estabelecido.

Justifica-se a opção por não analisar detidamente subsídio – também constante no rol do artigo 14 da LRF e aqui considerado como sinônimo de subvenção – por se tratar de incentivo financeiro, não tributário, no sentido de que não influi exatamente na relação jurídico-tributária, no processo arrecadatório, mas sim na destinação da receita estatal na forma de despesa²⁶⁷. De todo modo, essa simples característica já serve de elemento distintivo evidente em relação às isenções fiscais.

Por fim, no caso do crédito presumido, mencionado no artigo 14 da LRF, ressalta-se que se trata de “suposição legal” acerca do crédito que seria obtido em determinada operação para fins de tributação, que pode não corresponder ao que realmente seria aferido. Permite-se, dessa forma, o abatimento do valor do tributo devido com o uso de crédito outorgado que não necessariamente existiria. É normalmente aplicado no âmbito do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

²⁶⁵ KZAM NETO, Calilo Jorge. op. cit. p. 211.

²⁶⁶ BORGES, José Souto Maior. op. cit. p. 212.

²⁶⁷ CORREIA NETO, Celso de Barros. op. cit. p. 142.

Rigorosamente, como já se registrou, o crédito presumido consiste em uma das possibilidades de redução da base de cálculo do tributo, admitindo-se o abatimento para alteração do elemento quantitativo da regra-matriz de incidência tributária.

Conclui-se reiterando a importância desse tópico para o trabalho, tendo em vista que as isenções fiscais verdes se assentam sobre essa conceituação genérica de isenção fiscal e seu regime jurídico. Por isso, conhecer as distinções das isenções em relação a outras espécies de desoneração fiscal é imprescindível, visto que o legislador não raro confunde as terminologias, sendo tarefa do intérprete identificar exatamente qual o instituto tratado pela norma.

Antes de passar à análise das isenções fiscais verdes, porém, cumpre ainda examinar o caráter extrafiscal indutor das normas isentivas, outro elemento característico desse instrumento de realização da política ambiental.

4.2. O CARÁTER EXTRAFISCAL INDUTOR DAS NORMAS ISENTIVAS

Destacado o que se entende por isenção fiscal, cumpre analisar as funções usuais das normas tributárias, que, conforme lição de Paulo de Barros Carvalho, representam valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas que tem à disposição, tratando-se, porém, de construções doutrinárias e jurisprudenciais, raramente referenciadas de forma expressa pelo direito positivo, a despeito de sua notável relevância prática²⁶⁸⁻²⁶⁹.

Frisa-se que a comparação entre as funções fiscal e extrafiscal gira em torno da finalidade da norma tributária, seja ela impositiva, seja isentiva. Esse objetivo não representa exatamente a efetiva produção de efeitos no mundo fático, que se relaciona com a eficácia²⁷⁰ externa, consistente em elemento extrajurídico não abordado neste trabalho, mas sim do mero escopo normativo abstrato pretendido, importante para fins de interpretação jurídico-normativa, mormente dos princípios jurídicos, normas essencialmente finalísticas.

²⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso* cit. p. 290.

²⁶⁹ Tratando especificamente da extrafiscalidade, afirma Celso de Barros Correia Neto: “A noção parece apresentar-se, originariamente, como construção doutrinária, o que, contudo, não lhe retira a relevância prática, nem nega que a expressão encontre também, vez por outra, menção em leis e decisões judiciais e administrativas” (CORREIA NETO, Celso de Barros. *op. cit.* p. 78).

²⁷⁰ O termo “eficácia”, no discurso jurídico, pode assumir basicamente três diferentes sentidos: (1) Eficácia legal (ou normativa), que se relaciona com a aptidão da norma jurídica em ser aplicada caso o pressuposto fático seja configurado. (2) Eficácia jurídica (ou técnica), que se refere à capacidade das normas de produção jurídica das consequências previstas. (3) Eficácia social (ou externa ou efetividade), que se relaciona com a capacidade produção de efeitos no mundo extrajurídico. Sobre a eficácia, conferir: MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 1988. ps. 96-98; e CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos* cit. ps. 98-102.

Logo, identifica-se o caráter fiscal ou extrafiscal de uma norma tributária não através da estrutura formal da norma, mas de sua finalidade, independente da concretização ou não da consequência externa pretendida.

Nesse sentido, aprioristicamente, cediço que a função básica do tributo é a de prover recursos ao Estado para custeio das diversas atividades por ele desenvolvidas. Esta é a chamada finalidade fiscal dos tributos.

Sustenta-se haver fiscalidade sempre que o tributo tiver sido criado com o fim “exclusivo” de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses interfiram²⁷¹. Além disso, há quem defenda que a função fiscal teria caráter primordialmente neutro, de modo a não provocar ingerências de cunho econômico ou social, mas apenas repartir o custeio do Estado na sociedade²⁷².

Quanto a esses posicionamentos, devem ser realizadas duas observações: a primeira é a de que a fiscalidade não pode ser considerada apenas quando houver o fim “exclusivo” de abastecer os cofres públicos, mas sempre que esse for um objetivo do tributo, ainda que secundário. Segundo, a cobrança de tributos, mesmo que tenha cunho predominantemente arrecadatório, fiscal, sempre representa ingerência econômica e social, em maior ou menor grau, pelo que a neutralidade absoluta é impossível.

Essas ponderações são relevantes, pois se entende que não existem tributos puros, isto é, não há tributo meramente fiscal ou, em contraponto, apenas dotado de extrafiscalidade. Em verdade, a função regulatória, que se analisará adiante, estará sempre convivendo harmonicamente na mesma figura impositiva com a finalidade arrecadatória, ainda que, conforme o caso, possa haver predominância de um desses caracteres sobre o outro²⁷³.

De todo modo, para este trabalho, o que importa destacar é que a fiscalidade, como objetivo essencial da tributação, consiste em verdadeira antítese da isenção, que representa justamente a não arrecadação, a liberação com relação a essa finalidade. Optar pela isenção é prescindir da fiscalidade em prol de outros objetivos.

No que concerne à função extrafiscal (ou regulatória) das normas tributárias, assevera Paulo de Barros Carvalho que esta consiste no “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente

²⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso cit.* p. 290.

²⁷² SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. 1° ed. (2006). Curitiba: Juruá. 2011. p. 132.

²⁷³ Nesse sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem cit.* p. 241.

arrecadatórios de recursos monetários”²⁷⁴, podendo ser identificada no tributo “se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc.”²⁷⁵.

Sobre o tema, válido registrar a lição de Dejalma de Campos, que afirma que a extrafiscalidade não se realiza apenas através da imposição tributária - isto é, a regulação comportamental através da cobrança fiscal -, mas também por isenções, imunidades e incentivos que intencionem estimular atividades de interesse público²⁷⁶, entre as quais se pode destacar a proteção ao meio ambiente.

No mesmo sentido, José Souto Maior Borges acentua que a isenção tributária, a exemplo dos tributos, é utilizável para fins de intervencionismo econômico e social, pelo que, nesse caso, a exoneração fiscal é concedida não especificamente para a justiça tributária, mas com escopo essencialmente regulador, estimulando condutas ou atividades que sejam favoráveis para a realização de políticas econômicas e sociais²⁷⁷ ou ainda ambientais.

Logo, não apenas o tributo pode ter caráter extrafiscal e o potencial de estimular condutas, mas também as isenções, que, como já registrado no item 4.1, caracterizam-se por representarem uma desoneração fiscal, sendo, portanto, uma renúncia de receita, com função “contrafiscal” por essência.

Frisa-se que isso não significa que a opção legislativa pela concessão de isenções tenha sempre objetivo regulatório, visto que a isenção pode, na verdade, ser concedida para simplesmente atender critérios de justiça fiscal, objetivando a isonomia tributária e o atendimento à (ausência de) capacidade contributiva do contribuinte, por exemplo²⁷⁸.

Com efeito, relembra-se que, de modo geral, as isenções têm sempre duas características. A primeira lhe é inerente e consiste na renúncia de receita inevitável decorrente da exoneração fiscal. Já a segunda representa a contrapartida a essa dispensa arrecadatória, podendo consistir em critério de justiça tributária, desonerando contribuintes em favor da isonomia, ou em objetivo indutor de comportamentos, no que adquire o caráter de incentivo.

Essas espécies de isenção fiscal não possuem elemento estrutural distintivo entre si. Com efeito, sua diferença está meramente na sua justificação, pois “isenções extrafiscais

²⁷⁴ Idem. *Curso* cit. p. 291.

²⁷⁵ AMARO, Luciano. op. cit. p. 111.

²⁷⁶ CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. São Paulo: Atlas. 1995. p. 62.

²⁷⁷ BORGES, José Souto Maior. op. cit. p. 70.

²⁷⁸ O tema da isonomia será mais detidamente abordado no item 4.3.2, *infra*.

ou incentivos fiscais fogem da uniformidade tributária por razões diferentes da capacidade contributiva”²⁷⁹.

Não obstante, compreender a extrafiscalidade é de fundamental relevância para o objetivo deste trabalho, visto que a tributação ambiental, de modo geral, e a concessão de isenções fiscais verdes, em especial, têm forte embasamento nesse potencial indutor das normas tributárias, direcionado, nesse particular, ao incentivo de condutas ambientalmente positivas ou ao desestímulo de comportamentos que sejam valorados pelo legislador como prejudiciais à integridade ambiental.

Aliás, com suporte nesse caráter indutor dos tributos e dos incentivos fiscais, existente em especial naqueles que têm mais acentuado caráter extrafiscal, pode-se falar em normas tributárias indutoras, justamente a consagração dessa constatação.

Precisamente, normas tributárias indutoras podem ser conceituadas como aquelas utilizadas para estimular ou desestimular comportamentos, assegurando-se a possibilidade de se adotar conduta diversa, sem que para isso se cometa um ilícito²⁸⁰ e que, mesmo quando tiver finalidade ambiental, devem sempre observar os princípios de direito tributário, pois essencialmente são normas tributárias, e também os princípios de direito econômico, por serem instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico²⁸¹.

É importante destacar que Luís Eduardo Schoueri utiliza uma definição elástica de extrafiscalidade, para designar todos os objetivos tributários distintos da arrecadação, tomando-a, portanto, como um gênero que abriga (1) a distribuição da carga tributária, (2) a indução de comportamento e (3) a simplificação do sistema tributário²⁸². Por isso, prefere a expressão “norma tributária indutora” a “norma tributária extrafiscal”²⁸³.

Essa lição é relevante, pois é preciso compreender que o incentivo à realização de determinados comportamentos é apenas uma faceta da extrafiscalidade, relacionada a um caráter indutor dessas normas. Por isso, pode-se afirmar que as isenções fiscais podem consistir em normas tributárias indutoras de comportamentos, tendo genericamente cunho extrafiscal, quando forem instituídas para incentivar a realização de condutas específicas.

Vale destacar ainda que a indução é uma das formas de intervenção estatal na economia, caracterizada pelo estímulo a determinada conduta, sem impor um comportamento,

²⁷⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003. ps. 116-117.

²⁸⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção* cit. p. 4.

²⁸¹ Idem. Normas tributárias indutoras em material ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005. ps. 239-252.

²⁸² Idem. *Normas tributárias indutoras e intervenção* cit. p. 27.

²⁸³ Idem. *Ibidem*. p. 34.

mas apenas privilegiando aquele valorado politicamente como desejável²⁸⁴. Ou seja, o comportamento diverso do desejado continua sendo lícito, mas se torna mais oneroso, seja pelo seu próprio agravamento, seja pela desoneração da conduta oposta.

Em suma, trata-se de utilizar a norma tributária isentiva como um instrumento econômico, tomado no sentido de regulação indutora de condutas, para que os contribuintes sejam estimulados a adotar comportamentos positivos ou desestimulados a assumir condutas negativas.

Por essa característica, na seara ambiental, as normas tributárias indutoras coadunam com o modelo intervencionista de eliminação de externalidades pela correção do mercado através de políticas regulatórias, estudado no item 2.3.2.

Precisamente, as normas tributárias indutoras em matéria ambiental têm a consequência positiva de estimular determinadas condutas valoradas como ambientalmente benéficas, sem com isso tornar ilícitos os comportamentos contrários. Essa forma de realização de política pública tem a vantagem de assegurar ao agente a liberdade (ainda que limitada pela indução) de escolher a conduta que lhe parecer individualmente mais vantajosa, sopesando os custos.

Mais especificamente para este trabalho, importa a indução positiva, isto é, aquela que visa estimular condutas benéficas a partir da concessão de isenções fiscais que desonerem os agentes de suas obrigações tributárias caso adotem comportamentos benéficos para o meio ambiente, como a aquisição de um equipamento antipoluinte ou a otimização do processo produtivo que reduza os resíduos descartados.

Dessa breve exposição, percebe-se claramente a interligação dos temas abordados no trabalho até aqui. Em síntese, as normas isentivas com fins extrafiscais podem configurar normas tributárias indutoras de comportamentos ambientalmente positivos, como elemento para redução das externalidades ambientais negativas e propagação das positivas, contribuindo para a gestão econômica sustentável dos recursos naturais, realizando, em tese, o princípio da eficiência econômica-ambiental no prisma positivo.

Nada obstante, antes de efetuar a análise da compatibilidade entre as isenções fiscais verdes e sua relação com os princípios ambientais do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebido (corolários da eficiência econômica-ambiental, como

²⁸⁴ O Estado pode intervir ainda por “absorção” ou “participação”, quando desempenha diretamente uma atividade econômica, ou por “direção”, quando impõe uma determinada conduta. (Cf. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros. 2004. p. 85).

registrado no capítulo anterior), ainda é necessário estudar temas também que alicerçam essa relação e as categorias envolvidas.

Nessa linha, cumpre estudar a seguir os princípios tributários necessários para garantir a validade das isenções fiscais verdes, ao menos aqueles eleitos para este trabalho, sem prejuízo de outros eventualmente importantes também, mas que se optou por não abordar em consonância com o corte cognitivo da pesquisa.

4.3. AS ISENÇÕES FISCAIS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de iniciar propriamente a análise dos princípios tributários aplicados às isenções, cumpre justificar o necessário corte didático e metodológico feito neste item, legitimando as escolhas e, principalmente, as deliberadas limitações efetuadas.

Precisamente, não se tem a pretensão de esgotar a temática dos princípios, até porque seria, senão impossível, ao menos contraproducente, dada a extensa variedade de princípios de direito tributário. Por isso, neste tópico será realizada breve análise apenas daqueles que mais direta e particularmente influenciam no regime jurídico das isenções fiscais verdes, funcionando como condicionantes de sua validade.

Frisa-se que a opção por não tratar de outros princípios tributários de extrema importância, como a anterioridade, a irretroatividade e o não-confisco, tem justificativa essencialmente metodológica, não significando de forma alguma que não incidem sobre as isenções, até porque sobre elas têm, reconhece-se, influência e consequências peculiares.

Nesse contexto, serão analisados apenas os princípios da legalidade e da isonomia, por se ter considerado que são aqueles mais importam para conferir validade às isenções fiscais verdes no âmbito tributário. Essas escolhas serão justificadas ao longo da exposição de cada um desses princípios, quando se evidenciará a relação com as isenções fiscais.

4.3.1. O “princípio” da legalidade tributária

O princípio da legalidade tributária tem previsão no artigo 150, I, da Constituição da República de 1988, que, dispondo sobre as limitações ao poder de tributar, preceitua ser vedado aos entes políticos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (*nullum tributum sine lege*).

Hugo de Brito Machado considera que o princípio da legalidade é o mais importante limite aos governantes na atividade da tributação, sendo uma característica de

Estados que consagram a divisão dos Poderes²⁸⁵. O princípio é claramente informado pelos ideais de segurança e justiça, ao conferir previsibilidade ao sistema, assegurada a partir da obediência ao processo legislativo, restringindo o arbítrio do poder tributante²⁸⁶.

Mais precisamente, a legalidade serve ao fim de garantir segurança jurídica aos contribuintes para que se instale no meio social um sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação de conduta, bem como estabelece um dever de cuidado ao poder tributante na instituição e majoração de tributos, que depende da existência de uma lei, que deve ter a devida qualificação para designar o cumprimento de um dever²⁸⁷, sendo imperioso, portanto, que a lei instituidora ou majorada do tributo siga a prévia determinação de competência.

Embora seja usualmente atrelado à instituição e majoração de tributos, bem como à regulação da atividade tributária de arrecadação, funcionando verdadeiramente como uma garantia do cidadão-contribuinte, o princípio da legalidade tributária também influencia as isenções fiscais.

Essa relação decorre da disposição do artigo 150, §6º, da Constituição de 1988, que preceitua que uma isenção somente pode ser concedida mediante lei isentiva específica ou juntamente com a lei que regula o tributo correspondente. A previsão tem o claro intuito de impedir a concessão de benefício fiscal dessa espécie em relação a determinado tributo em lei que em nada se relaciona com a matéria, como um artifício legislativo.

A reserva legal das isenções é reforçada no artigo 176 do Código Tributário Nacional, que indica que a lei isentiva deve conter as condições e requisitos exigidos para concessão da isenção, os tributos a que se aplica e, quando for o caso, o prazo de sua duração. O mesmo dispositivo informa que a isenção pode ser criada mediante contrato entre o contribuinte e a Administração Pública, mas sempre decorrente de lei.

Para compreender a relação entre a legalidade e as isenções fiscais, primeiro deve ser reiterado que a competência tributária consiste ao mesmo tempo em autorização e limitação constitucional ao exercício do poder de tributar, que contém o poder de eximir, pelo que deve haver correspondência entre competência para tributar e para isentar.

Seguindo essa linha, frisa-se ainda que as isenções estão sujeitas às mesmas condicionantes dos tributos, apenas pontualmente se adaptando para assumir as particularidades de cada uma dessas categorias, visto que o poder de isentar é o poder de

²⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros. 2008. p. 35.

²⁸⁶ AMARO, Luciano. op. cit. ps. 133-134.

²⁸⁷ SALIBA, Ricardo Berzosa. op. cit. p. 244.

tributar visto ao inverso²⁸⁸, em simetria.

Válido destacar que, na esteira dessa simetria entre poder de tributar e poder de isentar, a Constituição de 1988, em seu artigo 151, III, proíbe que a União conceda isenção de tributos que estejam fora de sua competência tributante, ou seja, veda a instituição de isenções heterônomas. Contudo, a própria Constituição excepciona essa regra, como no caso do artigo 156, §3º, II, que admite que a União, mediante lei complementar, conceda isenção de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) – tributo municipal – nas exportações de serviços para o exterior.

Grosso modo, a Constituição de 1988 remete a regulação das isenções para a legislação ordinária e avoca a determinação dos critérios que devem nortear o estabelecimento dessas isenções. São critérios constitucionais materiais e formais que delimitam a esfera de atuação do poder de isentar, que deve observar o princípio da legalidade²⁸⁹.

Rigorosamente, o princípio da legalidade representa o elo conector do regime jurídico-material da isenção e dos tributos, considerando que ambos são submetidos às determinações da Constituição sobre as competências em matéria tributária, manifestando-se, portanto, o poder de isentar de forma exclusiva através da lei²⁹⁰.

Aliás, é comum, embora não indispensável, que a própria lei instituidora do tributo e, por consequência, das suas hipóteses de incidência, também indique os casos de isenção. Em todo caso, mesmo as leis posteriores terão certo caráter acessório à lei de instituição do tributo, servindo como suas integradoras.

José Souto Maior Borges defende que o ato administrativo que reconheça a existência dos pressupostos de fato necessários para a concessão da isenção tem natureza declaratória, não constitutiva. Em seu entendimento, basta a previsão abstrata da lei para que, ocorrendo concretamente a situação fática descrita na hipótese de incidência, tais fatos sejam automaticamente isentos²⁹¹.

Nota-se que o jurista pernambucano não efetua propriamente a diferenciação entre a norma geral e abstrata que prevê a isenção, consubstanciada na lei que instituiu a hipótese isentante, mas que representa mera previsão abstrata pendente da materialização para ser realizada, da norma individual e concreta que efetivamente reconheça a isenção no caso.

De todo modo, admite-se que, havendo a lei instituidora da isenção, o sujeito que

²⁸⁸ BORGES, José Souto Maior. op. cit. ps. 30-31.

²⁸⁹ Idem. Ibidem. p. 35.

²⁹⁰ Idem. Ibidem. ps. 37-39.

²⁹¹ Idem. Ibidem. p. 40.

se enquadre nas condições para perceber o benefício isentivo já possui direito subjetivo à isenção, mesmo que dependa da confirmação pela autoridade competente. Disso decorre o caráter declaratório do ato administrativo, pois o benefício retroagirá à data da ocorrência fática subsumível, não se restringindo ao momento do ato da autoridade.

Vale registrar que, hodiernamente, prevalece o entendimento de que o princípio da legalidade tributária comporta não apenas uma exigência formal, mas também pressupostos de ordem material, visto que ele delimita a forma de instituição, através de lei, e as matérias que dela poderão ser objeto²⁹².

Por fim, é importante registrar que não se concorda com a qualificação do princípio da legalidade exatamente como “princípio”, vez que se considera que se trata na verdade de uma regra – por isso o uso de aspas no título do tópico.

Explica-se: muito embora tenha caráter geral e seja a base normativa norteadora do direito tributário, que é fortemente alicerçado na legalidade estrita, como uma diretriz estruturante (o que talvez estimule a qualificação como princípio²⁹³), entende-se que se trata de uma regra, haja vista que não é norma jurídica que admite ponderação, não podendo ser casuisticamente desconsiderada mesmo frente a princípios consagradores de valores de notável relevância.

Por exemplo, não se admitiria mitigação à legalidade se determinada isenção no âmbito do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para carros elétricos fosse criada por decreto federal, por mais que tal isenção fosse considerada como justa e absolutamente necessária. No caso, como se trataria de uma isenção heterônoma não autorizada na Constituição, tal benefício deveria ser invalidado por desrespeitar a legalidade, impondo-se a instituição mediante lei estadual, não importando se a “isenção ilegal” fosse consentânea, por exemplo, com o estímulo à proteção ambiental pelo uso de veículo menos poluente.

Nota-se, com efeito, que, dadas essas características, trata-se de norma do tipo regra jurídica, pois tem aplicação em termos de “tudo ou nada”, somente podendo ser excepcionada sem perder validade se houver uma cláusula de exceção que assim autorize²⁹⁴. Seria o caso, *verbi gratia*, se a Constituição afirmasse ser admissível afastar a legalidade

²⁹² Idem. Ibidem. ps. 41-42.

²⁹³ Esse é o entendimento, por exemplo, de Simone Sebastião, que toma a legalidade como o princípio estruturante do subsistema constitucional tributário, sendo seu dogma fundamental (Cf. SEBASTIÃO, Simone Martins. op. cit. p. 82).

²⁹⁴ Esse entendimento coaduna com a diferenciação esposada neste trabalho no item 1.4.3, que diferenciou regras de princípios com base na teoria de Robert Alexy.

estrita para permitir a concessão de isenções via decreto executivo quando se tratar de benefício isentivo direcionado à proteção ambiental; autorização que inexiste na presente ordem constitucional tributária, frisa-se.

A importância dessa observação se funda na necessidade de haver precisa interpretação e aplicação das normas jurídicas. Tomar a legalidade, com o devido respeito aos posicionamentos contrários, equivocadamente como um princípio passível de ponderação, negando seu caráter de regra, tem profundas e negativas consequências práticas, mormente por representar uma considerável inversão em toda a lógica do sistema tributário pátrio, baseado na legalidade e na segurança por ela conferida.

Não obstante, não se aprofundará tal discussão neste trabalho, merecendo o tema menção em nome do apuro técnico e para registrar o posicionamento da pesquisa acerca da regra da legalidade no âmbito das isenções fiscais verdes, que representa condicionante de validade indispensável.

Se o contribuinte tem a garantia da legalidade formal e material para lhe salvaguardar da arbitrária instituição e majoração de tributos, por outro lado, também está sujeito à legalidade na concessão das isenções, que somente poderão ser consideradas válidas se observarem as determinações da lei tributária.

Isto porque na imposição se avalia o quanto de um tributo se deve pagar, enquanto que na exoneração se determina o porquê de certas situações, atividades ou sujeitos não deverem ser tributados²⁹⁵. Por isso, a regra da legalidade tributária serve na tributação como controle do arbítrio do poder tributante em face dos contribuintes e na desoneração para evitar a concessão de privilégios.

Logo, a instituição de isenções fiscais verdes deve invariavelmente observar a legalidade tributária, devendo atender tanto os requisitos formais quanto materiais para garantir sua validade. No particular, a questão da competência tributária se afigura como especial requisito a ser avaliado, vez que deverá ser observada pelo legislador isentante, mesmo que a finalidade da lei seja benéfica para a sociedade e para o meio ambiente.

4.3.2. O princípio da isonomia tributária

Segundo – e último – princípio constitucional de direito tributário a ser estudado neste trabalho, a isonomia tributária consagra especificamente no âmbito fiscal uma das diretrizes do ordenamento jurídico brasileiro, justamente a igualdade, princípio de

²⁹⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros. op. cit. p. 27.

importância fundamental para a própria legitimidade do Estado de Direito²⁹⁶, pelo que também pode ser chamado princípio da igualdade tributária.

Diferentemente da legalidade, que se entende na verdade como uma regra fundamental de direito tributário, a isonomia efetivamente possui caráter de princípio, visto que representa um valor positivado, tornado norma jurídica e dotado de teor deôntico, que norteia o sistema tributário, consistindo em uma finalidade a ser buscada através da tributação, passível de ponderação e de aplicação mitigada.

Na Constituição de 1988, o princípio da isonomia tributária é depreendido do artigo 150, II, que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Essa proibição é direcionada tanto ao aplicador da lei tributária, que não pode conferir tratamento diferenciado entre contribuintes em situação equivalente, quanto ao legislador, que, desde a edição da lei, deve observar a igualdade²⁹⁷.

Obviamente que a isonomia tributária que se intenta não se limita à igualdade formal, abrangendo ainda conteúdo de igualdade material, que orienta que deve ser dado tratamento desigual aos desiguais, para efetivamente assegurar isonomia. Aliás, a função essencial da igualdade tributária é considerada justamente a realização desse tratamento desigual quando necessário²⁹⁸.

A igualdade material é elemento central do direito brasileiro contemporâneo, que já reconhecidamente consagra a necessidade de promover certo equilíbrio entre os desiguais, sendo o grande desafio identificar o ponto ótimo entre o tratamento diferenciado necessário daquele que representa um privilégio injusto que antes viola a isonomia do que a realiza. Essa dificuldade é acentuada pela plasticidade do conceito, que se amolda diferentemente aos múltiplos campos de incidência material das normas jurídicas²⁹⁹.

De todo modo, pode-se afirmar que igualdade tributária é um referencial de justiça positivado, sendo inclusive tratado por José Souto Maior Borges como sendo corolário de um nomeado “princípio de justiça”, do qual decorreria ainda a capacidade contributiva³⁰⁰. Acredita-se que essa discussão seja muito mais terminológica, haja vista que a nomenclatura de cada princípio é definida pelo intérprete, seja operador do Direito, seja doutrinador, pelo que o que importa é a compreensão de seu conteúdo, apesar de sua flexível abstração.

²⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar. 1995. p. 261.

²⁹⁷ AMARO, Luciano. op. cit. p. 158.

²⁹⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros. 1999. p. 12.

²⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso* cit. p. 201.

³⁰⁰ Cf. BORGES, José Souto Maior. op. cit. ps. 42-49.

Neste trabalho, opta-se por nomear como “princípio da isonomia (ou igualdade) tributária” a norma jurídica-constitucional que confere os parâmetros para a tributação equitativa de modo a impedir tratamentos privilegiados injustos, favorecendo exações e isenções que consagrem a igualdade entre os indivíduos.

Em razão disso, do princípio da isonomia decorrem outros princípios, que representam parâmetros específicos de realização da igualdade tributária, a exemplo do princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição da República, que orienta que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Ressalta-se que, não obstante o dispositivo constitucional disponha em capacidade contributiva apenas no âmbito dos impostos, a doutrina³⁰¹ e a jurisprudência³⁰² tendem a considerar que tal princípio é aplicável aos tributos em geral. Mais que isso, defende abalizada doutrina, com a qual se concorda, que o princípio da capacidade contributiva também tem aplicação no âmbito das isenções fiscais, servindo para autorizar a exoneração nos casos de ausência de capacidade contributiva ou para isentar o chamado mínimo vital³⁰³.

Outra discussão importante no âmbito do princípio da capacidade contributiva gira em torno da expressão “sempre que possível”, que se relaciona com a capacidade técnica de cada tributo ou isenção pretendida e que ratifica o caráter de princípio dessa norma jurídica, que deve ser aplicada na maior medida possível de acordo com as circunstâncias casuísticas, não de forma absoluta e irrestrita.

Isto porque a redação legal assenta que a observância à capacidade contributiva não é obrigatória, mas aplicável apenas quando for possível. Isso se dá pelo fato de que alguns tributos não conformam de forma simples a progressividade, técnica tributária de variação positiva de alíquotas de acordo com o aumento da capacidade econômica do contribuinte.

Por isso, há doutrina que advoga que, como forma de garantir a equidade na tributação, outros critérios de justiça são aplicáveis aos tributos que não comportam a

³⁰¹ Por exemplo, Luciano Amaro sustenta que outros tributos, em especial as taxas, podem observar a capacidade contributiva, até porque a Constituição, em seu artigo 5º, LXXVII, veda a cobrança de taxas em que não se revela capacidade econômica (AMARO, Luciano. op. cit. p. 166). Por sua vez, Anderson Madeira assevera que “(...) no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios” (MADEIRA, Anderson S. *Direito tributário*. Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson. 2006. p. 117).

³⁰² Nesse sentido foi o julgamento no Supremo Tribunal Federal do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 176.382-5/CE, no qual se entendeu que o princípio da capacidade contributiva é aplicável à Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários (Lei n. 7.940/1989), originando-se a Súmula 665 da Suprema Corte.

³⁰³ BORGES, José Souto Maior. op. cit. p. 49.

capacidade contributiva, caso dos tributos comutativos como as taxas, que demandariam que o valor cobrado fosse baseado no custo da contraprestação. Nesse caso, cobrar a mais de um contribuinte dada a sua maior capacidade econômica é que configuraria a tributação injusta.

Esse é o entendimento de Andrei Velloso, que leciona que:

Não obstante a capacidade contributiva seja um importante critério de concretização do princípio da igualdade, não é o único e nem mesmo é um critério adequado com relação a todas as espécies tributárias.

(...)

Tratando-se de tributos correlatos a serviços divisíveis, devem ser aplicados critérios diversos para concretizar o princípio da isonomia tributária, como os critérios do benefício e da equivalência³⁰⁴.

Particularmente, coaduna-se com esse entendimento, por se considerar que, de fato, o critério da capacidade contributiva tem melhor relação com os tributos não comutativos, que tem vocação redistributiva, de custeio do Estado em geral, não sendo bem transportado para tributos de natureza diversa, como as taxas.

Nesse contexto, outro subprincípio corolário da isonomia tributária seria o princípio da equivalência, que, *grosso modo*, orienta que o valor do tributo arrecadado deve guardar relação de correspondência com o custo da atividade estatal que é desenvolvida em retribuição.

Rigorosamente, a equivalência não é depreendida de uma disposição isolada da Constituição, relacionando-se não apenas com o princípio da isonomia, mas também com os princípios da proporcionalidade e do não-confisco, sendo resultado de uma interpretação conjunta das disposições que compõem essas normas.

Não se pretende aprofundar a discussão acerca desse subprincípio, pois se relaciona apenas de forma acidental com a temática central da pesquisa. Não obstante, vale registrar a lição do jurista português Sérgio Vasques acerca da equivalência:

O sentido essencial do princípio da equivalência está em proibir que se introduzam nos tributos comutativos diferenciações alheias ao custo ou ao benefício, assim como proibir que o valor destes tributos ultrapasse esse mesmo custo ou benefício, sacrificando os respectivos sujeitos passivos em proveito da comunidade. Ora deste que é o seu sentido essencial desprendem-se exigências diversas na delimitação da base de incidência objectiva e subjectiva dos tributos comutativo, na composição da sua base tributável, na fixação do respectivo valor, na afectação da receita que geram³⁰⁵.

Sinteticamente, o princípio da equivalência objetiva evitar que a arrecadação

³⁰⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Teoria da igualdade e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. 2007. p. 36.

³⁰⁵ VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Lisboa: Almedina. 2008. p. 15.

obtida com um tributo comutativo supere os custos da atividade estatal contraprestada, como forma de assegurar a igualdade tributária. Isto porque cobrar a mais geraria uma desigualdade injusta para o contribuinte. Por isso, a exação deve ter valor “equivalente” ao custo da atuação do Estado, consagrando a isonomia tributária, aqui estudada, assim como a proporcionalidade e o não-confisco.

Feitas essas considerações, retorna-se ao princípio da isonomia tributária, agora para tratar especificamente de sua compatibilidade com as isenções fiscais. Nesse sentido, evidencia-se que as exonerações tributárias podem servir como exceção à regra da generalidade da tributação para assegurar igualdade ao contribuinte sem capacidade econômica, sendo essa uma realização do princípio da isonomia tributária³⁰⁶.

Entretanto, mesmo sendo compreendido que a concessão de isenção realiza a isonomia tributária quando direcionada especificamente para desonerar o contribuinte sem capacidade contributiva, alguns questionamentos podem ser efetuados no caso das isenções fiscais que possuam finalidades distintas.

O primeiro deles é se as isenções extrafiscais, ou seja, aquelas concedidas com fins de intervencionismo econômico, social ou ambiental, independentemente da capacidade econômica do contribuinte beneficiado, também são compatíveis com a isonomia tributária.

Para responder à questão, deve-se primeiro esclarecer que, nas isenções fiscais indutoras, a exoneração total ou parcial da carga tributária de fato não tem a intenção de adequá-la à capacidade econômica do contribuinte, mas sim a de regular um comportamento, estando de certa forma alheio à igualdade tributária. Logo, ao menos por essa constatação exclusiva, a isenção extrafiscal não só não afasta a discussão acerca da sua legitimidade frente ao princípio da isonomia como acentua o conflito³⁰⁷.

Contudo, muito embora a isenção indutora se afaste da justiça tributária intentada pelo princípio da igualdade, há na espécie uma conversão em instrumento de política social e econômica que será juridicamente incontestável se favorecer o bem comum, pelo que a justiça também é alcançada, mas a partir de outro critério³⁰⁸⁻³⁰⁹.

³⁰⁶ BORGES, José Souto Maior. op. cit. p. 47.

³⁰⁷ Idem. Ibidem. ps. 70-71.

³⁰⁸ Idem. Ibidem. p. 72.

³⁰⁹ Se considerarmos como referência a teoria de justiça de John Rawls, torna-se ainda mais simples solucionar essa discussão. Rigorosamente, não se falaria nem mesmo em mitigação do princípio da igualdade nesse caso, visto que, com efeito, esse direcionamento em favor da sociedade seria verdadeiro pressuposto de realização da isonomia. Isto porque Rawls leciona ser justa a existência de desigualdades sociais e econômicas se elas forem benéficas para os menos favorecidos. Não se trata de uma visão utilitarista, na qual seria admissível sobrepor o interesse de um grupo de indivíduos em nome da maior felicidade/eficiência, mas sim verdadeira quebra a essa

Reconhece-se que, tal qual a igualdade, o conteúdo de bem comum é abstrato e flexível, sendo, portanto, de difícil determinação. No entanto, pode-se afirmar que a pretensão básica desse critério de justiça é assegurar que a isenção extrafiscal concedida como instrumento regulador socioeconômico sirva para beneficiar sobretudo a sociedade como reflexo das vantagens concedidas aos diretamente favorecidos pela exoneração.

Essa constatação de compatibilidade é fundamental para este trabalho, visto que, em rigor, uma isenção fiscal verde tem caráter extrafiscal de estimular condutas ambientalmente positivas, pelo que, embora não sirva como parâmetro de igualdade tributária direta, será admissível e recomendável quando servir de benefício socioeconômico ou ambiental para a sociedade. Nesse caso, mitigar a isonomia tributária em favor do bem comum se mostra muito mais benéfica para todos.

O segundo questionamento que pode surgir é um desdobramento do primeiro: o que justifica a concessão de isenções a grandes empresas? Qual o sentido em desonerar empreendimentos de notável capacidade econômica? Não seria uma violação à isonomia tributária?

A resposta é similar. A isonomia tributária é um princípio que, por sua natureza normativa, admite ponderação, podendo ser mitigado casuisticamente quando for mais vantajoso para o bem comum a quebra da igualdade, favorecendo um determinado grupo do ponto de vista fiscal para conferir retorno positivo à sociedade no âmbito social, econômico ou ambiental, sendo uma exigência substancial que haja interesse público na outorga da isenção³¹⁰.

Por isso, em linha de princípio, seria válida uma isenção concedida a uma grande indústria química para estimular a aquisição de maquinário antipolvente. Mitiga-se a isonomia ao favorecer empreendimento com notável capacidade econômica, mas se gera benefícios à sociedade em contrapartida com a redução da poluição sem que implique em limitação à atividade produtiva. Seria, portanto, uma decisão política do administrador/legislador optar pela utilização desse instrumento.

Claro, solucionar definitivamente esse problema depende da compatibilidade das isenções fiscais verdes com o princípio da eficiência econômica-ambiental, em seus prismas negativo e positivo, análise a ser realizada no capítulo seguinte, quinto e último do trabalho. Sendo incompatíveis com esses princípios, inválidas serão as normas isentivas, mesmo que

linha de pensamento, direcionando ao interesse dos menos favorecidos, que devem ser beneficiados com a desigualdade dos mais capacitados (Cf. RAWLS, John. op. cit.).

³¹⁰ BORGES, José Souto Maior. op. cit. p. 75.

observem os requisitos da extrafiscalidade.

Diante dessa discussão, nota-se claramente a importância do estudo do princípio da isonomia tributária no âmbito das isenções fiscais para este trabalho. É imprescindível compreender o conteúdo desse princípio, que é verdadeiro alicerce do ordenamento jurídico-tributário nacional, pois a sua mitigação em favor da realização de objetivos sociais diversos à igualação material tributária, como o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental, deve ser realizada quando for benéfica para a sociedade, em especial para os menos favorecidos, do que uma irrestrita igualação potencialmente limitadora.

4.4. A ISENÇÃO FISCAL VERDE

De certa forma, a exposição realizada até aqui já permite uma sinalização do que se entende por isenção fiscal verde, ao se atrelar à conceituação genérica de isenção fiscal o cunho extrafiscal indutor de comportamento ambientalmente positivo. De todo modo, não obstante a presunção conceitual que os tópicos anteriores podem conduzir, alguns pressupostos devem ser analisados para uma definição precisa.

Aliás, vale ressaltar que a expressão “isenção fiscal verde”³¹¹, embora seja facilmente associada à noção ambiental e até mesmo transmita certa familiaridade dada a usualidade da relação “verde x meio ambiente”, é uma construção terminológica efetuada especificamente neste trabalho, tendo a finalidade de servir como delimitação conceitual, não sendo empregada pelo legislador ou mesmo pela doutrina.

A discussão acerca das isenções fiscais verdes está inserta no campo do chamado direito tributário ambiental, por consistirem em instrumento tributário direcionado à realização da política ambiental brasileira.

Conforme Regina Helena Costa, o direito tributário ambiental consiste no emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental, o que se relaciona à função fiscal do tributo, e também para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente, o que sobreleva o

³¹¹ Trata-se de mera opção terminológica deste trabalho, nada impedindo, rigorosamente, que fosse adotada designação distinta, como “isenção tributária ambiental”, por exemplo. A escolha pela expressão “isenção fiscal verde” se deu por sua simplicidade. No mais, entende-se “fiscal” como sinônimo de “tributária”, relacionando-se o termo com a tributação em geral, não com a função arrecadatória em si. Com efeito, a “isenção fiscal”, como a “isenção tributária”, representa a exoneração ao pagamento de um determinado tributo em qualquer caso, tenha essa isenção finalidade de garantir a isonomia tributária ou o escopo regulatório de induzir determinadas condutas, como no caso das isenções fiscais verdes, que visam estimular comportamentos ambientalmente positivos.

caráter extrafiscal tributário³¹²⁻³¹³.

Discorda-se parcialmente desse entendimento, pois não se considera que a simples destinação da receita fiscal seja suficiente para qualificar uma norma como tributária ambiental. A caracterização do direito tributário ambiental está na regulação de condutas, não na arrecadação e distribuição das receitas.

Para ser preciso, entende-se que o direito tributário ambiental consiste na conjugação de dois subsistemas jurídicos para utilização de elementos do ordenamento jurídico-tributário como instrumentos para realização da política pública de proteção do meio ambiente, utilizando o caráter indutor das normas tributárias como norteador de comportamentos ambientalmente benéficos.

Nota-se que não se trata de um ramo específico do Direito, mas da conciliação de duas ramificações distintas com o fito de realizar um objetivo específico. É, portanto, técnica jurídica especialmente estudada, na qual se examina a possibilidade de se aplicarem normas tributárias para promoção de uma tutela ambiental³¹⁴.

Diz-se “técnica jurídica” no sentido de que o sistema tributário não é necessariamente alterado ou submetido ao ordenamento ambiental (nem vice-versa), havendo apenas uma utilização das normas tributárias de forma direcionada à proteção ambiental, atuando sempre dentro dos limites usuais da tributação, tecnicamente a empregando em favor de objetivos ambientais.

No que tange à nomenclatura, discute-se se o correto seria “direito tributário ambiental” ou “direito ambiental tributário”.

Por exemplo, Celso Fiorillo e Renata Ferreira preferem “direito ambiental tributário”, pois consideram que a lógica interpretativa das normas que envolvam tributação e meio ambiente deve ser norteadada pelo direito ambiental³¹⁵.

Rigorosamente, considera-se que a discussão terminológica é desnecessária e até mesmo inócua, vez que a simples inversão das palavras não é suficiente para desqualificar a

³¹² COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005. p. 313.

³¹³ Vale registrar que Regina Helena Costa defende ainda a existência de um princípio designado “princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais via tributação”, que seria um corolário do princípio da legalidade. Tal princípio da não obstância orientaria que a tributação seja direcionada para a realização desses direitos, o mesmo valendo para os incentivos fiscais em geral e para as isenções em especial. Precisamente, em seu entender, com o qual se coaduna, as isenções fiscais devem ser utilizadas para resguardar direitos fundamentais, como o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado (Cf. COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2006).

³¹⁴ SALIBA, Ricardo Berzosa. op. cit. p. 255.

³¹⁵ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 3° ed. São Paulo: Saraiva. 2010. p. 59.

natureza dessa conjugação jurídica. Com efeito, entende-se que não há uma preponderância do tributário em relação ao ambiental ou vice-versa, mas sim um intercâmbio harmônico entre esses ramos jurídicos, compatibilizando requisitos, restrições e princípios de modo a favorecer a utilização da tributação como instrumento de direito ambiental.

De todo modo, prefere-se a denominação usual³¹⁶ – direito tributário ambiental –, por se entender, diferentemente do que lecionam Celso Fiorillo e Renata Ferreira, que o ramo preponderante nessa combinação é o tributário, que recebe aspectos ambientais, inserindo-os em sua lógica particular.

Pressuposto para a formação do conceito de isenção fiscal verde é a noção de tributo ambiental, vez que, à semelhança do que ocorre entre os tributos e as isenções em geral, a isenção fiscal verde consiste no reverso isentivo da exação ambiental.

Nesse contexto, detalhe de fundamental importância para entender a tributação ambiental consiste na impossibilidade de utilização do tributo como sanção de ato ilícito, em respeito à disposição do artigo 3º do CTN, já abordado no item 4.1 acima. Disso decorre que não é possível propriamente usar a tributação como forma de punir determinado sujeito por sua atividade poluente.

Por isso, apesar de em princípio servir para concretizar o princípio ambiental do poluidor-pagador³¹⁷, a tributação ambiental encontra limitação por não poder servir como meio de reparação de danos ambientais, nem como punição proporcional à poluição gerada. Por outro lado, um tributo ambiental pode ser instituído como contrapartida para uma atividade de fiscalização de atividade relacionada ao meio ambiente; uma taxa, por exemplo.

A propósito, na esteira do que foi exposto no capítulo 3, frisa-se que a tributação ambiental não apenas serve como instrumento para realização do subprincípio do poluidor-pagador, mas efetivamente do princípio da eficiência econômica-ambiental, em termos macro, tanto no prisma negativo, onerando as condutas negativas para servir de desincentivo, quanto no âmbito positivo, desonerando os comportamentos positivo de modo a estimulá-los.

De todo modo, importa que a norma tributária ambiental não trata de permitir, obrigar ou proibir condutas, partindo do pressuposto de que as atividades que comportem

³¹⁶ Adotam essa nomenclatura, v. g., COSTA, Regina Helena. Apontamentos cit.; SALIBA, Ricardo Berzosa. op. cit.; SEBASTIÃO, Simone Martins. op. cit.; TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental: para uma matriz energética limpa e o caso do etanol brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

³¹⁷ NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. In: *Revista de finanças públicas e direito fiscal*. n. 4. 2008. ps. 107-144.

tributos ambientais deverão ser lícitas³¹⁸, pelo que os “tributos ecologicamente orientados” são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais favorável a opção ecologicamente mais adequada³¹⁹, o mesmo valendo para os “incentivos fiscais ecologicamente orientados” ou, como se prefere pela simplicidade, “incentivos fiscais verdes”.

Portanto, a noção de tributo ambiental tem forte embasamento no caráter extrafiscal indutor das normas tributárias impositivas, que podem servir como incentivo ou como desestímulo para a realização de determinadas condutas. No particular, a indução é direcionada no sentido de estimular condutas ambientalmente vantajosas, podendo tanto decorrer da diminuição de comportamentos negativos ao meio ambiente quanto da promoção de condutas benéficas.

Como consequência desse foco na regulação de condutas baseada na extrafiscalidade das normas tributárias, na tributação ambiental há um intenso intercâmbio finalístico entre as exações e as exonerações fiscais, visto que, a depender da estratégia do legislador, pode-se buscar o escopo ambiental através da oneração tributária de atividades tidas como lesivas ou menos benéficas ou por meio da desoneração daquelas que forem vantajosas ou menos lesivas.

Essa constatação é de extrema importância para este trabalho, pois revela que, na tributação ambiental, a política protetiva do meio ambiente pode ser realizada tanto pelo aspecto negativo quanto pelo positivo, partindo do juízo de conveniência do legislador.

Nada obstante essa dupla opção legislativa, tem avançado o entendimento de que é mais vantajoso utilizar técnicas positivas de incentivo do que negativas de oneração, pois estimulam o agente a avaliar a conveniência de optar pelo comportamento protetivo, vez que servem para viabilizar seus objetivos pessoais ou comerciais, tornando a alternativa ambientalmente positiva também financeiramente mais eficiente³²⁰.

Mais que isso, frisam Consuelo Yoshida, José Valverde Machado Filho e Karla Harada que agora se busca “um viés interventivo ambiental mais atrativo, por meio de incentivos que viabilizem uma conduta ecologicamente mais adequada, como forma de

³¹⁸ MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1ª ed. 2ª tir. Curitiba. Juruá. 2004. p. 82.

³¹⁹ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005. p. 341.

³²⁰ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. *Tutela cit*. p. 80.

educação ambiental induzida, para uma revolução na consciência social”³²¹.

De todo modo, vale frisar que se entende que qualquer espécie de tributo ou de incentivo fiscal³²², aqui inclusa obviamente a isenção, pode ser utilizada com finalidade ambiental, desde que, no caso dos tributos, seja inserido elemento na regra-matriz de incidência tributária que direcione o sujeito passivo do tributo à realização de benefício ao meio ambiente ou, no caso dos incentivos fiscais, opte-se por desonerar elementos que sirvam estimular a contrapartida do particular em favor do meio ambiente.

Vale ressaltar que a natureza de tributo ambiental de uma exação não é decorrente do eventual destino ecológico das receitas geradas pela sua arrecadação, mas sim de sua finalidade de proteção ambiental.

Por isso, são chamados tributos ambientais impróprios (ou falsos) aqueles que têm finalidade arrecadatória para custeio de atividades ecologicamente relacionadas e tributos ambientais próprios aqueles que intencionem induzir condutas ambientalmente benéficas pelo contribuinte³²³.

Logo, não importa exatamente o destino da arrecadação tributária ou mesmo a nomenclatura da exação, e sim que o tributo possua a finalidade extrafiscal de induzir comportamentos ambientalmente positivos ou desestimular condutas danosas ao meio ambiente.

Dessa análise da categoria tributo ambiental o que importa é justamente a identificação do critério distintivo que o caracteriza, qual seja a finalidade ambiental imbuída na exação. Mais uma vez, destaca-se que não se trata da eficácia externa, da efetiva consequência fática obtida ou não com a imposição tributária, mas sim do escopo abstrato normativo de induzir comportamento positivo para o meio ambiente.

Nessa mesma linha são as isenções fiscais verdes, visto que, considerando seu caráter de reverso da exação ambiental, o critério que as caracterizará será simplesmente a existência de finalidade na norma isentiva de induzir comportamentos benéficos para o meio ambiente.

Com isso, prescinde-se para a identificação de uma isenção fiscal verde da nomenclatura adotada pelo legislador, ou seja, não importa o nome conferido ao incentivo

³²¹ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; MACHADO JÚNIOR, José Valverde. SOUZA, Karla Karolina Harada. A importância cit.p. 124.

³²² Nesse sentido, cf. COSTA, Regina Helena. Apontamentos cit. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005. p. 313. Em sentido contrário, considerando que os impostos não admitem a adoção de critérios ambientais, cf. FERRAZ, Roberto. op. cit. p. 347.

³²³ SOARES, Cláudia Dias. *O imposto ambiental*. Coimbra: Almedina. 2002. ps. 12-16.

fiscal, mas sim que tenha a natureza de isenção fiscal e que seja qualificada pela finalidade de induzir ou recompensar um comportamento ambientalmente positivo.

De todo modo, nota-se que, apesar de o elemento caracterizador da isenção fiscal verde ser facilmente compreendido, a dificuldade de identificação persiste ante a subjetividade do conceito, que depende de interpretação finalística da norma isentiva. Além disso, é possível que uma dada isenção, embora aparente ser direcionada ao meio ambiente, na verdade tenha um real objetivo diverso.

Por isso, será isenção fiscal verde aquela que exclua do âmbito de incidência de determinado tributo situação, coisa ou sujeito que, como consequência, tenha potencial de gerar um efetivo benefício ambiental, seja por induzir pela facilitação um comportamento positivo a ser realizado para recompensar o esforço protetivo já efetuado.

Diante dessas considerações, combinadas ainda com a análise dos subitens anteriores, pode-se sinteticamente conceituar isenção fiscal verde como sendo 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.

De posse desse conceito, apesar de não ser objeto deste trabalho a análise pormenorizada das isenções fiscais verdes existentes no ordenamento brasileiro, mas sim uma abordagem teórico-conceitual abrangente, como se ressaltou na definição do objeto de estudo no início deste trabalho, vale apresentar dois exemplos que são representativos da importância da delimitação efetuada ao longo deste capítulo.

Primeiro, apresenta-se o caso da Lei da Política Agrícola (Lei n° 8.171/1991), que em seu artigo 104³²⁴ “isenta” de tributação e pagamento do Imposto Territorial Rural (ITR) as áreas dos imóveis rurais consideradas como Reserva Legal (RL) e Áreas de Preservação Permanente (APP).

Disposição semelhante consta na Lei n° 9.393/1996, que regulamenta o ITR no plano infraconstitucional e que em seu art. 10, §1º, II³²⁵, dispõe que não serão consideradas

³²⁴ Art. 104, Lei n. 8.171/1991. São isentas de tributação e do pagamento do Imposto Territorial Rural as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n° 4.771, de 1965, com a nova redação dada pela Lei n° 7.803, de 1989.

³²⁵ Art. 10, Lei n. 9.393/1996. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior. II - área tributável, a área total do

áreas tributáveis dos imóveis rurais as RL, as APP, as áreas de interesse ecológico, aquelas sob regime de servidão ambiental, entre outras.

Embora guardem notável semelhança e coexistam no ordenamento, as disposições, em princípio, distinguem-se por pretensamente consagrarem incentivos fiscais distintos. No primeiro caso se fala expressamente em isenção, enquanto que no segundo é hipótese de redução da base de cálculo.

Particularmente, entende-se que, em ambos os casos, trata-se de fato de hipótese de redução da base de cálculo, pois a alteração se dá no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência do ITR e não no critério material, visto que tais áreas de proteção não são por si próprias imóveis rurais específicos, e sim dele componentes. Com efeito, o núcleo material continua sendo “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural”, definindo-se apenas que a base de cálculo do imposto não abrangerá as APP e RL existentes no imóvel.

De todo modo, o efeito obtido nos dois casos é o mesmo: para fins de ITR não serão tributáveis as áreas dos imóveis rurais que se enquadrem como APP ou RL. Desse modo, estimula-se que o particular proprietário de imóvel rural registre nos órgãos competentes a presença dessas áreas de preservação, de modo a usufruir do benefício tributário. Além disso, serve como compensação pela restrição à propriedade que é gerada pela existência do dever de proteção. Independente da razão, seja para estimular o registro e preservação das áreas, seja para compensar a limitação ao direito de propriedade, a medida serve como incentivo para a proteção ambiental.

A importância de estudar esse incentivo fiscal está justamente no fato de, apesar de a disposição da Lei de Política Agrícola expressamente mencionar “isenção”, tratar-se na verdade de redução da base de cálculo, como preceitua a Lei n. 9.393/1996, o que evidencia a importância do estudo do regime jurídico das isenções fiscais e sua precisa definição.

Diferente seria o caso do Projeto de Lei n° 3.955/2004, da Câmara dos Deputados, que tinha como proposta isentar do pagamento do IPI as máquinas, equipamentos e aparelhos destinados a evitar a poluição ambiental, ou seja, aqueles considerados antipoluentes. Confira-se:

Art. 2°, Projeto de Lei n. 3.955/2004, Câmara dos Deputados. Ficam isentos do imposto sobre produtos industrializados (IPI) as máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes, bem assim suas partes, peças e acessórios, adquiridos pelas empresas industriais e agro-industriais, desde que destinados ao uso próprio do beneficiário e diretamente vinculados a suas unidades de produção.

imóvel, menos as áreas: a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n° 12.651, de 25 de maio de 2012.

O projeto ainda estabelecia condições para usufruto do benefício:

Art. 2º, §2º, Projeto de Lei n. 3.955/2004, Câmara dos Deputados. A isenção será declarada pela autoridade tributária competente, mediante comprovação documental da natureza do bem e do seu destinatário, e das finalidades a que se destina, bem como mediante a prévia aprovação, pelo órgão de Meio Ambiente do Poder Executivo, do projeto de controle da poluição, apresentado pela empresa

Embora lamentavelmente tenha sido arquivado em 31 de janeiro de 2011, por não ter sido apreciado antes do fim da legislatura (logo, por desinteresse e inação da Câmara dos Deputados), o Projeto de Lei em referência apresenta típica isenção fiscal verde.

Isto porque retiraria do âmbito de incidência do IPI as máquinas, equipamentos e aparelhos antipoluentes, assim como suas partes, peças e acessórios, quando fossem utilizadas para uso próprio nas unidades produtivas, mediante comprovação da natureza do bem, do destinatário e da sua finalidade, pendente ainda de projeto de controle de poluição pela empresa. Em suma, seria benefício isentivo claramente direcionado a estimular a aquisição de equipamentos mais benéficos ao meio ambiente.

Além disso, esse caso é ainda interessante em razão do potencial conflito com o princípio do poluidor-pagador, visto que se estaria concedendo benefício fiscal para uma empresa reduzir seu custo com a aquisição de maquinário e ainda diminuir a poluição emitida, reduzindo o risco de causar danos ambientais ou violar obrigações administrativas, onerando duplamente a sociedade.

Na visão de quem entende o benefício como incompatível com o poluidor-pagador, portanto, o certo seria onerar a empresa para lhe forçar a comprar o equipamento antipolvente (aumentando o IPI devido na compra de máquinas tradicionais, por exemplo).

Não se aprofundará nessa discussão na oportunidade, haja vista que será objeto específico do capítulo 5, que encerrará este trabalho, finalmente elucidando como solucionar esse aparente conflito normativo.

Retomando, é importante ressaltar que pode ser considerada isenção fiscal verde tanto o incentivo que estimula uma proteção mais abrangente do meio ambiente quanto aquele que compensa o indivíduo pelos altíssimos custos de observância da legislação ambiental, estimulando-os a cumprir as exigências ambientais, pois em ambos os casos há atuação do particular em favor da política ambiental, favorecida pela atuação preventiva em detrimento da repressiva³²⁶.

³²⁶ Cf. YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. *Tutela* cit. p. 82.

Obviamente que a ampliação protetiva em relação aos *standards* ambientais é extremamente positivo, mas não se pode negligenciar que o custo burocrático da observância das obrigações e a desleal competição com os agentes que atuam na ilegalidade (mormente por seu menor custo) legitimam a compensação daqueles que envidam os esforços para uma atuação legalmente regular e ambientalmente sustentável.

A partir disso, estimula-se a legalização das atividades impactantes ao meio ambiente, pois se garante competitividade e rentabilidade aos agentes que agem de modo regular, por tornar a observância normativa economicamente atrativa. De modo contrário, mantido o alto custo e a complexidade burocrática, não apenas se incentiva a ilegalidade como afasta investimentos em projetos sustentáveis que conjugassem proteção ambiental com o necessário desenvolvimento econômico.

Não obstante, é importante não confundir a isenção fiscal verde, que tem sempre o escopo de estimular comportamentos benéficos ao meio ambiente, com um eventual incentivo fiscal que seja destinado a uma empresa poluidora para alavancar sua produção sem contrapartida do ponto de vista ambiental, pelo que estimularia, conseqüentemente, a degradação do meio ambiente³²⁷.

Exemplificando, seria isenção fiscal verde a exoneração do pagamento de PIS/PASEP e de COFINS aos fabricantes de painéis solares ou de aerogeradores destinados a produzir energia eólica; por outro lado, não seria isenção fiscal verde se a mesma exoneração fosse concedida aos fabricantes de fornos para termelétricas.

A linha divisória entre as situações é tênue, mas é claramente identificada a partir do escopo ambiental da isenção, em um caso a exoneração é concedida para promover uma atividade benéfica para o meio ambiente, ainda que não seja absolutamente não poluente, enquanto no outro a concessão apenas privilegia a produção, sem contrapartida ambiental (pelo contrário, há, de certa forma, um estímulo à degradação).

Andressa Torquato-Fernandes chega a afirmar que esse tipo de isenção fiscal seria inadequada por criar uma lógica de “poluidor-receptor”³²⁸, pois o agente econômico estaria sendo remunerado por poluir.

Por fim, encerrando a análise particular das isenções fiscais verdes, destaca-se que, diferentemente do que se admitia por hipótese, foi identificado não ser possível

³²⁷ TORQUATO-FERNANDES, Andressa Guimarães. O controle ambiental dos benefícios fiscais: o próximo (e necessário) passo na evolução do instituto. In: CARLI, Ana Alice de; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributação e sustentabilidade ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2015. p. 289.

³²⁸ Idem. *Ibidem*. p. 293.

enquadrá-las como sanção positiva.

Precisamente, evidenciou-se no item 1.5.2 que o Direito não comporta mais apenas as sanções negativas, as punições, pelo descumprimento de uma obrigação normativa, tendo passado a abarcar hipóteses de sanção positiva (ou premial), por meio da qual o agente que realiza determinada conduta teria direito a receber uma recompensa.

Por hipótese, acreditava-se que a isenção fiscal verde se enquadraria como sanção premial, pois seria uma recompensa concedida àquele que adota comportamento positivo em relação ao meio ambiente.

Contudo, com o estudo do instituto da isenção, em geral, e das isenções fiscais verdes, em especial, identificou-se que, embora ela possa, sim, ser considerada como uma recompensa por comportamentos ambientalmente positivos, não consiste em sanção, em consequência normativa (logo se trata de “recompensa” em sentido comum, não jurídico), visto que se caracteriza por mutilar a regra-matriz de incidência tributária, por remover determinado aspecto do exercício da competência tributária, impedindo a caracterização da obrigação tributária. Logo, não pode juridicamente ser considerada como uma consequência jurídica premial, por incidir no antecedente da norma ou impedindo a formação da relação jurídico-tributária para determinado sujeito passivo.

Somente pode ser considerada uma sanção positiva a consequência normativa que derive de uma realização fática de uma hipótese abstrata (Como realizei A, tenho direito a B). Não é o caso, contudo, da isenção fiscal verde, pois ela atua na regra-matriz de incidência tributária, impositiva de tributo, para retirar um elemento, servindo para favorecer um dado comportamento.

Com efeito, a classificação precisa da isenção fiscal verde, na qualidade instrumento econômico estimulador de condutas ambientalmente positivas, é mais adequadamente definida como uma técnica de facilitação, por desonerar o custo de realização de determinados comportamentos³²⁹.

A constatação, porém, não tem o condão de desqualificar a importância desse instituto, visto que tem repercussão mais restrita ao âmbito teórico. A isenção fiscal verde, apesar de não ser sanção premial, mantém seu escopo extrafiscal de estímulo à proteção do

³²⁹ Sobre a facilitação, Consuelo Yoshida leciona que consiste em técnica jurídica que “precede ou acompanha o comportamento que se quer incentivar, procurando tornar menos gravoso o custo da realização desejada, de duas formas: ou propiciando mais meios necessários à sua prática, ou diminuindo sua carga (YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato, *Tutela* cit. p. 81). Vale frisar, contudo, que, logo em sequência à transcrição efetuada, Consuelo Yoshida assevera que a isenção fiscal é sim hipótese de sanção positiva, entendimento do qual respeitosa e se discorda, pois diverge do que se sustentou ao longo deste tópico.

meio ambiente, servindo como facilitação para o cumprimento de condutas ambientalmente benéficas, ante à redução do custo tributário.

Encerrada a caracterização da isenção fiscal verde, é possível finalmente efetuar a análise de sua (in)validade frente aos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, aspectos do prisma negativo do macro-princípio da eficiência econômica-ambiental, bem como em relação ao princípio do protetor-recebedor, este representativo do aspecto positivo do referido macro-princípio, indicando-se seus requisitos de validação.

CAPÍTULO 5 – A ISENÇÃO FISCAL VERDE COMO INSTRUMENTO DE ESTÍMULO À PROTEÇÃO AMBIENTAL

Finalmente, após as imprescindíveis considerações efetuadas nos capítulos anteriores, pode-se enfrentar o problema desta pesquisa de forma satisfatoriamente fundamentada, para que se analise conclusivamente acerca da (in)validade das isenções fiscais verdes frente aos subprincípios econômico-ambientais.

Relembra-se que o capítulo 1 serviu para estabelecer pressupostos de teoria do Direito que orientaram cientificamente a construção dos demais subtemas abordados ao longo do trabalho. Em especial, definiu-se Direito como sinônimo de ordenamento jurídico, diferenciou-se regra de princípio e se conceituou validade jurídica.

Não obstante essa relação do Direito com o ordenamento jurídico positivado, evidenciou-se que fatos externos ao sistema jurídica, como os fatos econômicos, apesar de não serem capazes de formalmente “criar Direito”, funcionam como fonte material ao legislador, servindo a Ciência Econômica como parâmetro conceitual do cientista e do operador do Direito.

Essa constatação serviu como pressuposto para justificar o exame dos fundamentos econômicos da tributação ambiental efetuado no capítulo 2, base conceitual para a estruturação dos princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental.

Igualmente, a diferenciação entre as espécies normativas regra e princípio é de capital importância para o trabalho, pois a solução do problema de pesquisa envolve diretamente a relação de validade entre uma regra, que estabelece uma isenção fiscal verde, e os princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental, bem como internamente entre estes.

Em linhas gerais, registrou-se que as regras funcionam como mandados de definição, sendo aplicáveis por subsunção, não se admitindo realização flexibilizada, mas apenas em regime de “tudo ou nada”. Os princípios, por outro lado, são mandados de otimização, aplicáveis por ponderação, representando comandos finalísticos mais abstratos e dotados de flexibilidade na aplicação, norteados principalmente a produção, a interpretação e a integração das normas jurídicas.

Transportando essas considerações teóricas para a análise que se pretende realizar neste último capítulo, pode-se afirmar que as isenções fiscais verdes, como regras, ou serão válidas perante os princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental ou não serão em absoluto. Ou seja, se a regra isentiva for compatível com os princípios, será válida; se incompatível, inválida.

Contudo, essa análise assume maior complexidade em razão de, a princípio, a isenção fiscal verde ser válida em relação ao aspecto positivo da eficiência econômica-ambiental, mas incompatível com o prisma negativo, como se detalhará adiante. Esse fato tornaria a isenção fiscal verde inválida em absoluto? Responder a esse questionamento é o objetivo deste capítulo.

O que se adianta na oportunidade é que a discussão acerca da validade da isenção fiscal verde em relação aos princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental depende primeiramente da solução do conflito existente internamente entre tais princípios – se é que há tal conflito.

A isenção fiscal verde deve ser válida – ou inválida – em relação ao complexo de princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental, não frente a apenas um deles isoladamente considerado, mormente porque todos derivam do princípio-matriz que se optou por designar como eficiência econômica-ambiental.

Aliás, no que tange à questão da validade, registrou-se, sinteticamente, que tal qualidade normativa é verificada quando uma determinada norma jurídica derivar de disposição produzida por ato normativo realizado por autoridade competente conforme o procedimento adequado, quando será formalmente válida, e, simultaneamente, quando guardar pertinência com as normas superiores que limitam a matéria abrangida, o que lhe qualifica como materialmente válida.

Logo, sendo a análise que se pretende realizar neste capítulo situada no plano da validade, então o escopo é indicar se a regra isentiva é compatível materialmente com os princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental considerados em seu complexo, ou seja, se a isenção fiscal verde observa os parâmetros deontico-finalísticos de tais princípios, pressupondo-se sempre que os aspectos formais de validade foram devidamente observados.

No capítulo 2, a principal premissa estabelecida foi a definição do conceito econômico de externalidade, elemento-chave para a compreensão dos princípios que compõem o objeto central deste trabalho.

Precisamente, definiu-se que externalidade corresponde a uma falha de mercado consistente em um benefício ou prejuízo decorrente de uma transação entre agentes econômicos que não é internamente contabilizado, sendo assumido por um terceiro sujeito, em regra uma coletividade.

Ainda, explicitou-se que a melhor forma de corrigir essa falha é através de instrumentos jurídico-econômicos, que, por sua natureza, não proíbem ou obrigam que os

sujeitos sigam determinadas condutas, mas simplesmente estimulam a adoção ou não de um comportamento qualquer, sendo preservada, porém, a liberdade do sujeito em agir de forma contrária, assumindo o ônus. Nesse contexto, a tributação ambiental é estruturada para disponibilizar instrumentos econômicos em prol da política de meio ambiente.

Há, contudo, uma razoável dificuldade para que essa correção seja implementada, vez que as atividades, em regra, geram simultaneamente efeitos externos positivos e negativos, sendo que ambos representam falhas de mercado que, em tese, devem ser corrigidas.

Por exemplo, uma mineradora que, com sua atividade, causa – ou ao menos possa causar – impactos ambientais gera – ou ao menos pode gerar – externalidades negativas. Contudo, via de regra, como contrapartida, serve como vetor de desenvolvimento da região em que é instalada, o que representa externalidades positivas, vez que nem tudo é apropriado pela empresa.

Por isso, prefere-se a utilização de instrumentos jurídico-econômicos que objetivem atender a ambos os aspectos, potencializando a geração de efeitos externos positivos ao mesmo tempo em que desestimula a produção de externalidades negativas, tornando muito mais vantajoso ao agente econômico adotar comportamentos ecologicamente sustentáveis. São, portanto, instrumentos que tem por escopo otimizar a eficiência econômica nas relações que envolvam o meio ambiente, de modo que os recursos ambientais sejam sustentavelmente utilizados.

Esse caráter bivalente das externalidades refletiu diretamente no capítulo 3, em que se efetuou a estruturação jurídica do princípio-matriz da eficiência econômica-ambiental, que, genericamente, orienta para a internalização das externalidades ambientais, positivas e negativas, bem como para o estímulo de atividades benéficas ao meio ambiente e para o desincentivo às prejudiciais.

Desse macroprincípio derivam, dentre outros, os corolários do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor, que, conforme se fundamentou, representam apenas feixes de realização do princípio-matriz, pois direcionados a sujeitos e situações específicos.

Essa conclusão é importante porque evidencia que, também juridicamente, há orientação bivalente no campo da internalização das externalidades, projetando-se como possíveis soluções para a questão ambiental tanto o foco nos efeitos externos positivos, quanto nos negativos, visto que o ordenamento jurídico autoriza ambas as abordagens.

Reitera-se que não se “criou” um novo princípio, mas simplesmente se fez uma releitura de normas já estudadas pela doutrina. Com efeito, identificou-se que os tradicionais princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, bem como o novel protetor-recebedor, são todos construídos a partir de uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico que utiliza ainda como base conceitual o instituto econômico da externalidade.

Como essa base é comum, entende-se que, normativamente, todos representam feixes de realização de um único princípio-matriz, que genericamente orienta a internalização das externalidades ambientais, justamente o princípio da eficiência econômica-ambiental, cujo conteúdo abrange todos os princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental tradicionalmente estudados.

Por último, no capítulo 4, realizou-se a construção conceitual das isenções fiscais verdes, tendo sido delimitado que consistem em desonerações fiscais com finalidade extrafiscal indutora direcionada ao estímulo à realização de comportamentos benéficos ao meio ambiente. Sua nota característica é, portanto, o escopo normativo abstrato de proteção ambiental.

Pois bem, após essa breve recapitulação das principais conclusões preliminares identificadas nos capítulos anteriores, vale evidenciar que este capítulo 5 tem viés consideravelmente menos descritivo que o restante do trabalho, tendo perfil muito mais analítico para articulação dos pressupostos identificados, de modo a, unindo as ilações, identificar se, juridicamente, as isenções fiscais verdes são válidas ou não frente aos princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental.

Para responder a esse questionamento, o capítulo será dividido em três subitens. O primeiro analisará as isenções fiscais verdes frente ao princípio do protetor-recebedor, representativo do prisma positivo do princípio da eficiência econômica-ambiental. O segundo, em oposição, efetuará a análise em relação aos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, feixes de realização da via negativa. Por fim, a reflexão final conjugará essas análises para afirmar de forma articulada a conclusão do trabalho.

5.1. ISENÇÕES FISCAIS VERDES E O PRINCÍPIO DO PROTETOR-RECEBEDOR

Como ressaltado, este tópico tem como objetivo apresentar a relação entre as isenções fiscais verdes e o subprincípio do protetor-recebedor, representativo do prisma positivo do princípio-matriz da eficiência econômica-ambiental e depreendido do artigo 225 da

Constituição da República, estando ainda expressamente disposto no artigo 6º, II, da Política Nacional de Resíduos Sólidos.

Em linhas gerais, relembra-se, o referido macroprincípio orienta para a internalização das externalidades ambientais, de modo a garantir a eficiente alocação dos custos e benefícios gerados pelas relações privadas entre agentes econômicos, bem como que sejam incentivados os comportamentos capazes de gerar efeitos externos positivos e desestimulados aqueles que possam causar prejuízos externos.

Especificamente no caso do protetor-recebedor, que se considera como uma derivação do referido princípio-matriz, sua orientação é que o sujeito que se configure como um protetor excepcional do meio ambiente, gerando externalidades positivas à sociedade por ampliar a preservação dos recursos ambientais, receba uma recompensa por isso ou, ao menos, que sejam conferidos instrumentos que facilitem/estimulem esse tipo de comportamento mais protetivo, tornando-o economicamente vantajoso.

Em sentido semelhante podem ser diversas outras formas de realização do princípio da eficiência econômica-ambiental na via positiva, como, por exemplo, um “não poluidor-recebedor” ou um “produtor eficiente-recebedor”.

Mais precisamente, o “não poluidor-recebedor” seria configurado, por exemplo, quando uma determinada empresa atuante em um setor notavelmente poluente (como a indústria química) adotasse um processo produtivo não (ou menos) poluente que o praticado no mercado, apesar do maior custo dessa conduta. Nesse caso, seria justo conferir uma recompensa ou uma facilitação à empresa que estimulasse esse processo mais sustentável.

Na mesma linha, o “produtor eficiente-recebedor” seria identificado no caso, v.g., de um pecuarista que adotasse procedimentos de otimização dos recursos naturais, aumentando a produtividade por hectare, mesmo que isso implicasse custos maiores em relação aos que utilizam desregradamente o solo. Igualmente, seria justo beneficiar o sujeito que assume custos maiores para adotar procedimentos ambientalmente positivos.

Por isso, é importante ressaltar que se utiliza o nome mais tradicional “protetor-recebedor” como representação de uma noção mais abrangente, entendendo-se que a análise da validade das isenções fiscais verdes em relação a esse subprincípio pressupõe a compatibilidade com o prisma macro de realização da eficiência econômica-ambiental com foco no positivo, não interessando a forma de geração da externalidade.

Dito isso, frisa-se que analisar a validade das isenções fiscais verdes em relação ao princípio do protetor-recebedor significa verificar se o incentivo fiscal concedido como

facilitação ou como recompensa para estimular comportamentos ambientalmente positivos é compatível com o princípio que orienta que as externalidades ambientais positivas merecem ser internalizadas com a premiação do protetor.

A resposta é imediata: sim, as isenções fiscais verdes são válidas em relação ao princípio do protetor-recebedor, em específico, e ao princípio jurídico da eficiência econômica-ambiental no prisma positivo, em termos macro. Até porque os objetivos entre as normas são manifestamente convergentes: recompensar as condutas ambientalmente benéficas e estimular as condutas que sejam positivas ao meio ambiente. A isenção fiscal verde realiza o que o protetor-recebedor orienta.

Exemplificativamente, imagine-se uma dada isenção fiscal que desonere do pagamento de ICMS produtos agrícolas de origem puramente orgânica (sem adição de agrotóxicos reconhecidamente nocivos), mas que, por isso, tem um processo produtivo mais custoso, ante a maior suscetibilidade às pragas e às limitações territoriais da lavoura, que normalmente não pode ser feita em grande escala. Seria uma realização do subprincípio do protetor-recebedor, vez que facilitaria a atividade agrícola e recompensaria o sujeito que adota uma atividade positiva para o meio ambiente.

Inclusive, não obstante a parca abordagem doutrinária acerca desse tema, os autores que tratam dessa relação – ou pelo menos do princípio do protetor-recebedor em termos gerais – são majoritariamente convergentes no sentido de que há, sim, essa compatibilidade entre isenção fiscal verde e princípio do protetor-recebedor.

Consuelo Yoshida, por exemplo, evidencia que, objetivando obedecer critérios de eficiência econômica e ambiental, tanto aspectos positivos quanto negativos da utilização de instrumentos tributários e econômico-financeiros devem ser observados, recomendando que sejam introduzidas técnicas de estímulo (facilitação ou atribuição de incentivos), privilegiando o controle ativo, que favoreça ações vantajosas em vez de desfavorecer ações nocivas ao meio ambiente³³⁰.

A autora jusambientalista admite expressamente, portanto, o caráter dúplice das técnicas de realização da política ambiental, que pode ter foco no negativo ou no positivo, na proteção-repressiva ou na proteção-promocional, apesar de sugerir que sejam ampliadas as hipóteses da alternativa promocional, em especial os estímulos tributários, como as isenções

³³⁰ YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. Ênfase na prevenção cit. ps. 560-561.

fiscais verdes, que por serem anteriores ao impacto ambiental, servem para minimizar prejuízos e funcionam como alternativa de prevenção à degradação³³¹.

Amolda-se essa concepção à relação entre isenções fiscais verdes e princípio do protetor-recebedor, visto que a regra isentiva serve, nesse particular, como instrumento de facilitação ou de premiação ao agente gerador de efeitos positivos ao meio ambiente, tornando mais vantajoso economicamente a adoção de uma posição ecologicamente menos agressiva ou mais protetiva.

Até porque, do ponto de vista tributário, a utilização de incentivos com finalidade extrafiscal ambiental, como as isenções fiscais verdes, afigura-se vantajosa em comparação com a oneração fiscal, tendo em vista a notoriamente excessiva carga tributária brasileira³³².

No mais, utilizar instrumentos tributários de desoneração como as isenções fiscais verdes tem o benefício de tornar mais vantajosa a conduta ambientalmente positiva, justamente porque tende a ficar mais barata que os comportamentos que causem maiores impactos ambientais, ainda que dentro da licitude, mas preservando a liberdade dos agentes para continuar a realizá-los, caso seja mais vantajoso ao agente apesar do maior custo.

Diante disso, nota-se que a característica que sustenta a validade das isenções fiscais verdes em face do princípio do protetor-recebedor é a mudança de comportamento que sua utilização como instrumento econômico viabiliza, ao propiciar a internalização das externalidades positivas³³³, propriamente o parâmetro finalístico do princípio em questão.

Samia Cirino converge com o entendimento de que a concessão de incentivos fiscais como forma de estimular a eliminação ou pelo menos a redução dos efeitos ambientalmente nocivos de determinadas atividades serve para que o agente econômico adote o comportamento ambiental desejado, facilitando ou recompensando tal conduta³³⁴.

Não obstante, vale ressaltar observação feita por Betina Grupenmacher, Maria de Fátima Ribeiro e Mary Elbe Queiroz no sentido de que o incentivo fiscal concedido em matéria ambiental, incluindo obviamente a isenção fiscal verde, não pode ser criado para que particulares realizem aquilo a que estão, por lei e pela Constituição, obrigados a cumprir

³³¹ Idem. Ibidem. p. 561.

³³² Nesse sentido, TRENNEPOHL, Terence Dornelles. op. cit. ps. 116-117.

³³³ Cf. CAVALCANTE, Denise Lucena. Instrumentos fiscais na efetivação da política nacional de resíduos sólidos: do poluidor-pagador ao protetor-recebedor. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). *Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos*. Curitiba: CRV. 2014. p. 153.

³³⁴ CIRINO, Samia Moda. *Direito tributário ambiental: benefícios fiscais às empresas para proteção do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado*. Londrina: Scientia Juris. 2010. p. 177.

permanentemente, ressaltando, porém, que quando os incentivos são aplicados corretamente, os benefícios gerados compensam a arrecadação prescindida³³⁵⁻³³⁶.

A ressalva é pertinente e, de modo geral, procedente, mas deve ser ponderada.

Isto porque, por certo, não é admissível conceder uma isenção, por exemplo, para facilitar que uma atividade ambientalmente impactante gere ainda mais efeitos negativos ou recompensar o agente por ter causado um dano ambiental. Seria verdadeiro contrassenso.

Contudo, é preciso observar que, com moderação, a exploração, o uso econômico e o consumo de recursos ambientais e mesmo certos níveis de poluição são admitidos pelo ordenamento, até porque inevitáveis para o desenvolvimento e para a realização de outras políticas públicas. E mais, internamente aos parâmetros de tolerância, há certa variação, pelo que, indubitavelmente, vale estimular o agente a estar mais próximo da maior proteção do que da preservação mínima.

Por isso, embora o agente tenha a obrigação abstrata de proteger o meio ambiente, é válida a concessão de isenções fiscais para facilitar ou recompensar agentes que hajam em sentido mais preservacionista ou, melhor, em níveis mais eficientes de proteção³³⁷, sempre dentro dos limites de consumo, uso, exploração e poluição dos recursos naturais admitidos pelo ordenamento jurídico.

Reitera-se: o foco é tornar a postura ecologicamente sustentável mais vantajosa que o comportamento menos regrado, mesmo que este ainda esteja dentro dos níveis toleráveis de poluição, utilização, consumo ou de exploração.

Em outras palavras, em princípio, é aceitável que isenções fiscais verdes sejam concedidas para determinadas atividades que, por sua própria natureza e com amparo do

³³⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger; RIBEIRO, Mária de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. Incentivos fiscais e sustentabilidade financeira para a execução de planos municipais de gestão integrada de resíduos sólidos. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). *Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos*. Curitiba: CRV. 2014. p. 65.

³³⁶ Concordando especificamente sobre a potencialmente vantajosa relação custo-benefício entre renúncia de receita do incentivo fiscal, Consuelo Yoshida, José Valverde Filho e Karla Harada evidenciam que, em rigor, trata-se de gestão fiscal responsável, tendo em vista que a exoneração tributária tende a ser menor que os custos que se teria para recuperação ou mitigação de danos ambientais que se teria com a conduta ambientalmente prejudicial evitada ou minimizada com o estímulo da isenção fiscal (Cf. YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; MACHADO JÚNIOR, José Valverde. SOUZA, Karla Karolina Harada. A importância cit.p. 127).

³³⁷ Nesse sentido é Heleno Taveira Torres, que leciona que: “Para os fins preventivos ou mesmo corretivos, vincular direitos a subvenções ou isenções, prescrevendo como condição a observância e cumprimento da legislação ambiental, afastando-os daqueles que causem danos ambientais, já poderia ser um modo de operar a interação de competências pretendida, em favor do reclamo constitucional de preservação ambiental. Desse modo, o dever de proteção e vigilância sobre o meio ambiente poderia servir como determinante negativo do exercício da competência, na função de motivo para justificar política fiscal de desoneração tributária de certas categorias” (Cf. TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 110). 96-156

ordenamento jurídico ambiental, geram impactos ao meio ambiente, desde que o benefício seja conferido de modo a estimular que o agente diminua as consequências negativas da atividade ou mesmo que as elimine. A abstrata contrapartida ambiental positiva é um pressuposto intrínseco de validade da isenção fiscal verde em face do princípio do protetor-recebedor.

Logo, na esfera ambiental, a restrição à concessão de isenções fiscais verdes abrange as atividades efetivamente proibidas, não sendo admissível favorecer com benefício fiscal um agente para que ele cometa ilegalidades, bem como as atividades lícitas nos casos em que a isenção não pressuponha uma contrapartida ambiental positiva, mas apenas sirva para reduzir o custo de geração dos impactos ou, pior, para aumentar os efeitos negativos.

Por exemplo, não seria possível conceder isenção fiscal àquele que explora atividade madeireira sem licença. Igualmente, seria inadmissível conceder isenção fiscal a indústria química que estivesse emitindo poluentes atmosféricos no limite tolerado pela legislação, vez que, nesse caso, estaria simplesmente cumprindo sua obrigação, sem qualquer esforço protecionista extraordinário.

Por outro lado, é admissível que as isenções fiscais verdes sejam concedidas para agentes protetores, mesmo que a proteção ambiental seja um dever geral e que as atividades por eles desenvolvidas envolvam consumo, uso econômico, exploração ou certa poluição de recursos ambientais, visto que diversas dessas atividades não são de todo proibidas, sendo lícitas em determinados níveis, pelo que é justo facilitar ou recompensar aqueles que as desenvolvam de forma mais eficiente, ou seja, aqueles que realizam uma proteção excepcional.

Ilustrativamente, seria o caso de uma isenção ao pagamento de ITR para as terras utilizadas para pecuária quando comprovadamente o produtor rural estivesse alcançando índices de produtividade excepcionais, isto é, que produzisse mais utilizando espaços menores e com uso eficiente de recursos naturais.

Dentro desse contexto, ratifica-se a validade das isenções fiscais verdes em relação ao princípio do protetor-recebedor, especificamente, e ao macroprincípio da eficiência econômica-ambiental, genericamente, sempre que forem concedidas para facilitar a realização de comportamentos ambientalmente favoráveis ou recompensar aqueles que já tiverem sido desenvolvidos.

Essa ilação, de certa forma, tende a confirmar a hipótese deste trabalho, desde que se considere que essa compatibilidade é acompanhada da validade das isenções fiscais verdes frente ao poluidor-pagador e ao usuário-pagador.

Não obstante, reitera-se que esse posicionamento não é livre de cizânias. Com efeito, como se registrará no tópico seguinte, há entendimento contra as isenções fiscais verdes por serem potenciais violadoras dos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, o que as tornaria inválidas.

Além disso, reconhece-se que, embora a doutrina tenda a se posicionar favoravelmente à possibilidade de concessão de isenções fiscais com finalidade ambiental, esse entendimento, em regra, é reportado de forma apenas superficial e tratado como uma obviedade, sem abordar um potencial conflito com os subprincípios de eficiência econômica-ambiental na via negativa, como o poluidor-pagador e o usuário-pagador.

Por isso, havendo entendimento contrário, é imprescindível analisá-lo antes de formar a conclusão. Com efeito, a potencial refutação, total ou parcial, da hipótese desta pesquisa consiste no verdadeiro cerne do trabalho, vez que, se a hipótese para o problema fosse incontestavelmente verdadeira, a pesquisa se sustentaria em uma falsa problemática, o que certamente não é o caso, vez que há argumentos razoáveis em sentido contrário, como se verificará adiante.

Aliás, esse tratamento superficial empregado pela doutrina, sem consideração dos argumentos contrários aos incentivos fiscais ambientais, aqui inclusas as isenções fiscais verdes, dada sua aparente compatibilidade em relação ao princípio do protetor-recebedor quando analisado isoladamente é que justifica ter sido realizada neste primeiro subitem a abordagem do aspecto positivo, que corrobora com a hipótese da pesquisa, antes da análise da posição contrária.

Ou seja, optou-se por primeiramente explicitar e examinar os argumentos que convergem com a hipótese do trabalho para, após, expor os fundamentos que, ao menos potencialmente, podem servir para refutar tal conjectura de pesquisa.

Nesse sentido, o próximo subitem será dedicado à análise da relação entre as isenções fiscais verdes e os subprincípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, como corolários representativos do prisma negativo do princípio da eficiência econômica-ambiental, de modo a apresentar os argumentos contrários à validade, parcial ou integral, das isenções fiscais concedidas, em abstrato, como instrumento de estímulo à proteção ambiental.

5.2. ISENÇÕES FISCAIS VERDES E OS PRINCÍPIOS DO POLUIDOR-PAGADOR E DO USUÁRIO-PAGADOR

Neste subitem será explorada a outra linha argumentativa necessária para confirmar ou refutar a hipótese do trabalho. Precisamente, tendo se verificado que as isenções fiscais verdes são válidas em relação ao princípio do protetor-recebedor, cumpre agora examinar se tal benefício tributário também é compatível com os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, que representam o aspecto negativo do princípio da eficiência econômica-ambiental.

De início, ressalta-se que, se a doutrina é escassa e superficial ao abordar a relação entre isenções fiscais verdes e o protetor-recebedor, embora se posicionem pela compatibilidade, como registrado no tópico anterior, no caso da associação com o poluidor-pagador e com o usuário-pagador ela é praticamente inexistente, em especial no âmbito nacional.

Nesse contexto, o ponto de partida para a compreensão da relação entre isenção fiscal verde e os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador é a Recomendação C(74)223 da OCDE, datada de 1974 e chamada *The implementation of the polluter-pays principle* (em tradução literal: “A implementação do princípio do poluidor-pagador”), que serve como complemento à Recomendação C(72)128 que, como analisado no item 3.3.1, oficialmente apresentou o princípio do poluidor-pagador, focando no aspecto econômico.

Aliás, antes mesmo de analisar essa “nova” Recomendação, ressalta-se ser curioso que a doutrina usualmente aborde a Recomendação C(72)128 como fonte de compreensão do princípio do poluidor-pagador, mas negligencie a Recomendação C(74)223, que consiste em complemento apresentado apenas dois anos após a primeira e que estabelece algumas condições que, se não influenciam na conceituação do princípio do poluidor-pagador, por certo se relacionam com sua aplicação, incluindo a relação com os incentivos fiscais.

Em linhas gerais, a Recomendação C(74)223 da OCDE reafirma que o princípio do poluidor-pagador orienta que o poluidor deve assumir os custos com as medidas de prevenção, precaução e de controle da poluição, de modo que o valor dos bens e serviços fornecidos internalizam esses custos sociais gerados e que, sem essa imposição, seriam externalizados à sociedade³³⁸.

³³⁸ Recomendação C(74)223. “Reaffirms that: 2. The Polluter-Pays Principle, as defined by the Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies, which take account of particular problems possibly arising for developing countries, means that the polluter should bear the expenses of carrying out the measures, as specified in the previous paragraph, to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words (sic), the cost of these measures should be reflected in the cost of goods and

Essa é a concepção básica apresentada pela original Recomendação C(72)128, ratificada juridicamente na ECO-92, mas já importada pelo ordenamento jurídico brasileiro desde a PNMA em 1981, em seu artigo 4º, VII, e confirmada na Constituição da República de 1988, mormente no artigo 225, conforme iterativa doutrina.

Não obstante, além dessa reafirmação, a Recomendação C(74)223 ressaltou expressamente que, em circunstâncias excepcionais, como no caso de implementação acelerada de um regime de controle de poluição restritivo, podem ser causados problemas socioeconômicos significantes como decorrência do custo de proteção do meio ambiente, o que legitimaria a assistência estatal para que os objetivos da política ambiental sejam realizados paulatinamente, sem afetar tanto outras políticas públicas³³⁹.

Por isso, a ajuda dada com o propósito de estimular a experimentação de novas tecnologias e o desenvolvimento de novas tecnologias de redução de poluição não necessariamente seria incompatível com o princípio do poluidor-pagador³⁴⁰. No mesmo sentido, quando políticas socioeconômicas, como a de redução de desigualdades inter-regionais, tiverem como efeito colateral a redução da poluição, a concessão de subsídios estatais nesse sentido também seria compatível com o princípio do poluidor-pagador³⁴¹.

Essas considerações são razoavelmente manifestas e, na verdade, reforçam a potencial compatibilidade dos incentivos fiscais com o princípio do poluidor-pagador. Porém, sutilmente é possível identificar que essa admitida conformidade não é irrestrita.

Com efeito, na sequência a OCDE esclarece que, como regra geral, os Estados não devem auxiliar os poluidores com os custos da poluição, seja com subsídios, com benefícios fiscais ou outras medidas nesse sentido³⁴². Após, apresenta as efetivas recomendações para a implementação do princípio do poluidor-pagador, *litteris*:

Recommends that: 2. The granting of any such assistance for pollution

services which cause pollution in production and/or consumption”;

³³⁹ Recomendação C(74)223. “Notes that: 2. In exceptional circumstances, such as the rapid implementation of a compelling and especially stringent pollution control regime, socio-economic problems may develop of such significance as to justify consideration of the granting of governmental assistance if the environmental policy objectives of a Member country are to be realised within a prescribed and specified time”;

³⁴⁰ Recomendação C(74)223. “Notes that: 3. Aid given for the purpose of stimulating experimentation with new pollution-control technologies and development of new pollution-abatement equipment is not necessarily incompatible with the Polluter-Pays Principle”;

³⁴¹ Recomendação C(74)223. “Notes that: 4. Where measures taken to promote a country’s specific socio-economic objectives, such as the reduction of serious inter-regional imbalances, would have the incidental effect of constituting aid for pollution-control purposes, the granting of such aid would not be inconsistent with the Polluter-Pays Principle”.

³⁴² Recomendação C(74)223. “Recommends that: 1. Member countries continue to collaborate and work closely together in striving for uniform observance of the Polluter-Pays Principle, and therefore that as a general rule they should not assist the polluters in bearing the costs of pollution control whether by means of subsidies, tax advantages or other measures”;

control be strictly limited, and in particular comply with every one of the following conditions:

- a) it should be selective and restricted to those parts of the economy, such as industries, areas or plants, where severe difficulties would otherwise occur;
- b) it should be limited to well-defined transitional periods, laid down in advance and adapted to the specific socio-economic problems associated with the implementation of a country's environmental programme;
- c) it should not create significant distortions in international trade and investment³⁴³.

Em linhas gerais, as condições recomendadas pela OCDE limitam a concessão de benefícios fiscais aos setores da economia que teriam dificuldades em implementar as políticas de controle de poluição, orientam que esses incentivos devem ser transitórios e alinhados com os problemas socioeconômicos que podem ser causados pela política ambiental e afirmam que as assistências não podem criar distorções excessivas no comércio e nos investimentos internacionais.

Comentando a relação entre o princípio do poluidor-pagador e os “incentivos baseados no mercado” (*Market-based Incentives*), utilizando como plano de fundo as recomendações da OCDE, Glenn Jenkins e Ranjit Lamech acentuam que esse vínculo conduz a uma postura crítica de eliminar os subsídios para redução da poluição, pois a teoria econômica confirmaria que não há diferença entre tributar a poluição e dar incentivos para a redução, sendo que o princípio favoreceria que o peso fosse colocado no poluidor pela oneração fiscal³⁴⁴.

Essa constatação confirma que, em rigor, também a Economia admite que o controle da poluição pode ser efetuado através de políticas negativas, que onerem a poluição, ou positivas, que facilitem ou recompensem a sua redução, sendo que o princípio do poluidor-pagador seria o parâmetro que orientaria para o uso dos instrumentos negativos em vez dos positivos.

Não obstante, Jenkins e Lamech destacam que os incentivos fiscais designados para promover investimentos em equipamentos de controle da poluição têm sido o principal instrumento tributário utilizado no mundo como forma de combate à poluição. Por outro lado, ratificam que, se não adequadamente estruturados, esses benefícios fiscais podem criar

³⁴³ Recomendação C(74)223. Em tradução livre: “Recomenda que: 2. A concessão de qualquer espécie de assistência para controle de poluição deve ser estritamente limitada, e em particular conformidade com cada uma das seguintes condições: a) deve ser seletiva e restrita aos setores da economia, como indústrias, zonas ou estabelecimentos onde graves dificuldades ocorreriam sem essa ajuda; b) deve ser limitados a períodos de transição bem definidos, estabelecidos previamente e adaptados aos problemas socioeconômicos específicos associados com a implementação da política ambiental do país; c) não deve criar distorções significativas no comércio e no investimento internacional”.

³⁴⁴ JENKINS, Glenn; LAMECH, Ranjit. op. cit. p. 3.

distorções na escolha da tecnologia e na durabilidade do ativo, conduzindo a uma situação em que os benefícios são ineficientes econômica e ambientalmente.

Além disso, acentuam que o uso de incentivos fiscais para auxiliar o controle da poluição viola o princípio do poluidor-pagador, vez que o poluidor recebe ajuda para efetuar seus investimentos em políticas de controle de poluição, mas que isso não serve para que o mesmo sujeito arque com os danos causados por sua poluição³⁴⁵.

Pois bem, após a exposição da Recomendação da OCDE que evidencia potenciais incompatibilidades entre o princípio do poluidor-pagador e os incentivos fiscais em geral, bem como explicitada a posição de Glenn Jenkins e Ranjit Lamech elucidando essas limitações, cumpre fazer algumas ponderações.

A primeira delas é ressaltar que, embora a OCDE e os referidos autores mencionem apenas o princípio do poluidor-pagador, raciocínio idêntico pode ser realizado para abranger outras formas de realização da eficiência econômica-ambiental no prisma negativo, como o usuário-pagador, o explorador-pagador e o consumidor-pagador, basta adaptar o sujeito causador da externalidade ambiental aos efeitos restritivos em relação aos benefícios fiscais.

Isto porque a restrição à concessão de incentivos fiscais que seria imposta pelo princípio do poluidor-pagador consistiria na proibição de beneficiar um poluidor a evitar os custos que teria para controlar a poluição, ou seja, o princípio focaria na oneração como forma de incentivar a redução das atividades poluentes.

No mesmo sentido seria, por exemplo, o usuário-pagador, que proibiria que se concedessem incentivos fiscais aos utilizadores de recursos ambientais escassos, porque, na verdade, o princípio orientaria que o usuário fosse estimulado a usufruir racionalmente desses recursos através da oneração do uso insustentável.

Lógica semelhante pode ser aplicada no caso do explorador de recursos naturais não renováveis, pois conceder incentivos a ele na verdade estaria estimulando a ampliação da exploração, quando o certo seria onerar a exploração excessiva, ou do consumidor de recursos ambientais sem finalidade econômica, pois se estaria favorecendo o consumo insustentável que na verdade deveria estar sendo desestimulado.

Essa convergência entre as limitações orientadas pelos diversos princípios é uma consequência inevitável de partirem todos da via negativa do princípio-matriz da eficiência econômica-ambiental, visto que, essencialmente, esses subprincípios corolários possuem a

³⁴⁵ Idem. Ibidem. p. 66.

mesma estrutura básica que orienta que sejam internalizadas as externalidades negativas e se desestimule sua geração.

Seguindo, a segunda ponderação que deve ser efetivada na oportunidade é em relação à manifesta subjetividade das condicionantes de validade recomendadas pela OCDE.

Com efeito, a OCDE sustenta que os incentivos fiscais em regra não são compatíveis com o princípio do poluidor-pagador, estabelecendo as condições nas quais excepcionalmente se admitirá a compatibilidade. Ocorre que essas condicionantes são pouco claras e de natureza excessivamente conjuntural, dependendo do juízo subjetivo daquele que avaliará as circunstâncias de modo a definir se a exceção é admissível ou não.

Por exemplo, como conferir uma solução objetiva à condição de que os incentivos devem ser restritos às atividades que teriam severas dificuldades sem essa ajuda? Certamente que seria muito difícil, haja vista que a avaliação acerca das “severas dificuldades” é essencialmente subjetiva e ainda depende de uma previsão, vez que se trata de antecipar se essas dificuldades ocorreriam, de modo a evitá-las. É decisão perigosamente discricionária.

No mesmo sentido são todas as demais condicionantes, o que certamente as faz perder em demasia sua força, pois, em rigor, tornam-se cláusulas abertas passíveis de enquadramento em praticamente qualquer circunstância, mormente em países como o Brasil, em que o ambiente econômico é notoriamente complexo, burocrático e custoso, sendo qualquer obrigação adicional um inevitável novo entrave ao desenvolvimento.

Por fim, a terceira e última ponderação a ser realizada guarda relação com a natureza da Recomendação da OCDE e com a análise feita por Jenkins e Lamech, que é essencialmente econômica, não jurídica.

Essa é uma reflexão importante, visto que este trabalho intenciona fazer uma análise estritamente jurídica da validade entre isenções fiscais verdes e os princípios econômico-ambientais. Inclusive, destacou-se diversas vezes que o Direito não é formalmente criado por fatos não-jurídicos, como os econômicos. Por outro lado, registrou-se que a Ciência Econômica pode servir de parâmetro conceitual para interpretar categorias apropriadas pelo direito positivo, mas não especificamente conceituadas.

Por isso, apesar de *a priori* não servirem ao operador do direito positivo como elementos cogentes de aplicação jurídica, as Recomendações da OCDE podem ser utilizadas como parâmetro interpretativo de institutos extrajurídicos que tenham sido positivados, mas que não tenham sido juridicamente qualificados, tudo, obviamente, dentro dos limites do ordenamento.

Para ser preciso, as Recomendações podem servir de parâmetro conceitual para compreensão das externalidades ambientais e dos mecanismos disponíveis para sua correção, que constituem o objeto do princípio da eficiência econômica-ambiental, positivado, como registrado, no artigo 225 da Constituição da República, no artigo 4º, VII, da PNMA e no artigo 6º, II, da Política Nacional de Resíduos Sólidos.

Consequentemente, analisar se as Recomendações em questão, em especial aquela que elenca as condicionantes de concessão de incentivos fiscais, influem para invalidar ou não as isenções fiscais verdes por força dos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador depende da identificação se essas condicionantes são compatíveis com as determinações do ordenamento jurídico brasileiro.

Sendo essas condicionantes coerentes e aplicáveis no direito positivo nacional, então as isenções fiscais verdes serão potencialmente inválidas em relação aos princípios econômico-ambientais, quando não observarem essas condições, por violarem os subprincípios corolários do prisma negativo da eficiência econômica-ambiental.

Essa hipótese, contudo, conflita com aquela formulada no tópico anterior, em que se sustentou que as isenções fiscais verdes são válidas em relação ao princípio do protetor-recebedor, como instrumento de realização da eficiência econômica-ambiental positiva.

Logo, a resposta definitiva somente poderá ser formulada com uma análise conjunta que solucione o impasse e apresente uma conclusão essencialmente jurídica para esse conflito, que seja uma síntese derivada da tese e da antítese formuladas nestes dois primeiros tópicos. Essa questão será abordada no item final a seguir.

Antes, porém, vale registrar brevemente o posicionamento de três autores que abordam a relação entre benefícios fiscais e política ambiental, mesmo que sem adentrar na questão evocada nesta pesquisa.

A primeira autora, Andressa Torquato-Fernandes, que inclusive já foi apresentada antes, defende que alguns incentivos fiscais concedidos servem muito mais para estimular uma degradação ambiental do que para controlá-la³⁴⁶. Nesse caso, não seriam compatíveis com o ordenamento jurídico justamente porque violam o próprio dever geral de proteção ambiental e, rigorosamente, serviriam para implantar uma equivocada lógica de “poluidor-receptor”³⁴⁷.

Já Elizabeth Mello e Carlos Roberto Batista admitem que o Estado possui duas formas tributárias de regular a questão ambiental que são diametralmente opostas, a oneração

³⁴⁶ TORQUATO-FERNANDES, Andressa Guimarães. op. cit. p. 289.

³⁴⁷ Idem. Ibidem. p. 293.

e a desoneração, o custo e o benefício³⁴⁸.

E prosseguem afirmando que não há uniformidade na adoção dessas políticas no mundo, havendo países que privilegiam uma ou outra abordagem, com resultados semelhantes, acentuando, por conseguinte, que o importante é incluir o elemento “verde” na tributação, qualquer que seja a estratégia adotada, para promover o desenvolvimento sustentável de forma adequada³⁴⁹.

A apresentação dessas duas posições reforça a complexidade da temática e demonstra a ambiguidade das interpretações.

O posicionamento de Andressa Torquato-Fernandes é particularmente emblemático porque, mesmo sem abordar as Recomendações da OCDE, assevera pela invalidade dos incentivos fiscais que, embora sejam concedidos em “setores ambientais”, sirvam como estímulo à degradação.

Não obstante, rigorosamente a posição da autora coaduna com a explanação efetuada no tópico anterior deste trabalho, em que, apesar de se ter reconhecido que as isenções fiscais verdes são válidas em relação ao subprincípio do protetor-recebedor, ressaltou-se claramente que não se pode considerar compatível com tal princípio a regra isentiva que serve baratear a produção de impactos ambientais, até porque, com efeito, nem mesmo isenção fiscal verde poderia ser considerada.

Por isso, o próximo item, o último deste trabalho, finalmente apresentará solução ao problema de pesquisa, pretensamente respondendo aos questionamentos e elaborando uma conclusão que determine a (in)validade das isenções fiscais verdes frente aos princípios econômico-ambientais.

5.3. A VALIDADE DAS ISENÇÕES FISCAIS VERDES COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA AMBIENTAL

Nos dois tópicos anteriores se registrou que as isenções fiscais verdes constituem instrumento econômico-tributário aplicável na política ambiental brasileira, sendo válidas em relação ao princípio do protetor-recebedor, por servirem de estímulo e recompensa aos sujeitos que atuem de forma ambientalmente mais sustentável, e, em tese, potencialmente inválidas em relação aos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, vez que

³⁴⁸ MELLO, Elizabeth Rosa de; BATISTA, Carlos Roberto Rodrigues. Tributação das externalidades como elementos de uma política de sustentabilidade ambiental. In: CARLI, Ana Alice de; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributação e sustentabilidade ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2015. p. 253.

³⁴⁹ Idem. Ibidem. p. 263.

serviriam para desonerar o agente que causa impacto ambiental para que ele deixe de poluir/usar irracionalmente sem que arque com o custo de controle da poluição/uso, mas sim a sociedade, indiretamente, através da renúncia de receita.

Como se verifica, há um conflito claro nessa relação, o que leva a indagar se a incompatibilidade frente aos subprincípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental na via negativa conduz a uma invalidade absoluta das isenções fiscais verdes no ordenamento jurídico brasileiro.

A resposta a essa interrogação perpassa primeiramente por um possível conflito interno entre os subprincípios positivos e os negativos do macroprincípio da eficiência econômica-ambiental. Precisamente, para utilizar as designações tradicionais, poluidor-pagador e usuário-pagador conflitam necessariamente com protetor-recebedor?

Acredita-se que não, considerando-se, com efeito, que são meios de realização diferentes de um mesmo objetivo, que é garantir a eficiência econômica-ambiental, facilitando e recompensando os comportamentos positivos ou dificultando e punindo as condutas negativas.

Como se registrou reiteradamente ao longo do trabalho, nesse sentido é o posicionamento majoritário da doutrina, que sustenta que a política ambiental brasileira se direciona à sustentabilidade tanto através da proteção-repressiva quanto pela proteção-promocional, por instrumentos negativos e também por positivos, dando ênfase, de todo modo, a técnicas de prevenção que evitem o agravamento da dita crise ambiental.

Aliás, é até mesmo possível identificar abstratamente situações em que os dois feixes básicos de realização do macroprincípio da eficiência econômica-ambiental, o positivo e o negativo, sejam consumados simultaneamente de forma bem evidente.

Por exemplo, imagine-se que a tributação de comercialização de combustíveis seja regulada de acordo com uma tabela com alíquotas que aumente progressivamente de acordo com o grau de poluição gerado. Nesse caso, ao mesmo tempo se observaria o prisma negativo, pois oneraria a conduta mais gravosa ao meio ambiente, e respeitaria a via positiva, visto que recompensaria a adoção de combustível menos agressivo ao meio ambiente.

Outra possibilidade, agora no âmbito do consumo de recursos naturais sem finalidade econômica, é a adoção de tabela de variação tarifária no consumo de água, que já é realizada em diversas localidades. Nesse caso, ao consumidor que utilizar mais desregradamente o recurso hídrico é imposta uma tarifa mais alta em relação àquele que é mais racional no consumo, onerando-se, portanto, o uso irracional da água e desonerando a

utilização sustentável.

É manifesto que nesses casos em que há uma variação progressiva de custo pela poluição/utilização/exploração/consumo são realizadas as duas facetas básicas da eficiência econômica-ambiental. Porém, rigorosamente, mesmo quando não há essa variação o referido princípio-matriz será integralmente realizado.

Isto porque, ao valorar uma atividade ou um sujeito como potencial causador de impactos ambientais e, por isso, aplicar-lhe uma oneração qualquer, concomitantemente, apesar de não expressamente, estar-se-á afirmando que as outras atividades ou sujeitos não abrangidos não merecem a oneração por não causarem o mesmo impacto ambiental. O mesmo raciocínio pode ser aplicado para a postura de dar recompensa a um e não a outro; nesse caso, estar-se-ia reconhecendo que os sujeitos não abrangidos pelo prêmio não são “protetores”.

É fato que, em especial nesse tipo de relação, em que a aplicação conjunta dos princípios positivos e negativos não é tão evidente, há uma opção pela utilização mais destacada por um deles em detrimento do outro, o que pode configurar um conflito.

Contudo, considera-se que se trata de mera opção do legislador e do executor das leis, não sendo possível arguir que, efetivamente, um ou outro princípio tenha sido violado, mas apenas que, dentro do campo de aplicação do macroprincípio da eficiência econômica-ambiental, optou-se por agir destacadamente no prisma negativo ou no positivo.

Até porque, sendo princípio, quando em conflito com outra norma da mesma espécie, não há que se falar em invalidade absoluta, mas apenas em mitigação eventual, dentro de determinadas circunstâncias fáticas e jurídicas, em que se mostrou mais adequada uma determinada objetivação jurídica do que outra.

Logo, os aparentes conflitos entre subprincípios jurídicos derivados da eficiência econômica-ambiental são resolúveis a partir de um juízo discricionário do legislador e do executor das leis, que optam por realizar a política ambiental através de medidas negativas, onerando os poluidores, usuários, exploradores e consumidores que prejudiquem o meio ambiente, ou recompensando os protetores, não poluidores, produtores eficientes que contribuam para a sustentabilidade. A qualificação do sujeito é, na verdade, uma questão de perspectiva.

É preciso sempre ter em conta que as atividades econômicas potencialmente geram externalidades ambientais negativas e positivas, em maior ou menor grau, seja qual for o ramo.

Com efeito, mesmo setores que são tradicionais causadores de impacto ambiental

podem gerar externalidades positivas. Por exemplo, imagine-se que uma indústria química adote procedimentos ou equipamentos mais custosos, mas que diminuam a lesividade do processo produtivo em relação ao meio ambiente; nessa hipótese, apesar do inevitável impacto da atividade industrial, seria justo conferir recompensa à indústria por esse aprimoramento ou ao menos ter facilitada a realização de tal comportamento, com um incentivo qualquer, até porque o resultado seria benéfico para a coletividade e para o meio ambiente.

Transportando esse entendimento para o âmbito específico do trabalho, indaga-se agora se no âmbito particular das isenções fiscais verdes há validade destas em relação aos princípios econômico-ambientais.

Antes de responder ao questionamento, porém, lembre-se que a análise dessa pesquisa se restringe à relação das isenções fiscais verdes com os princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental, pressupondo-se que são válidas em relação aos demais fatores componentes do ordenamento jurídico.

Por isso, pressupõe-se que as isenções fiscais verdes foram criadas pelo instrumento normativo adequado e proposto pela autoridade competente, sendo formalmente válidas, bem como que não violem eventuais condicionantes existentes no ordenamento jurídico que poderiam inquirir de invalidade material as regras isentivas, incluindo os pressupostos de índole financeira, tributária e ambiental.

É importante reiterar ainda que este trabalho objetiva avaliar exclusivamente a questão da validade, não alcançando o plano da eficácia. Ou seja, não interessa efetivamente analisar a geração dos efeitos das normas, mas apenas a validade normativa, a compatibilidade das isenções fiscais verdes com o ordenamento jurídico brasileiro, especificamente frente aos princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental.

Pois bem, nesse contexto, repisa-se, então, que se identificou ao longo do trabalho que as isenções fiscais verdes são válidas em relação ao princípio do protetor-recebedor, como representação do prisma positivo do macroprincípio da eficiência econômica-ambiental, e potencialmente inválidas em relação aos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, representativos da via negativa do mesmo princípio jurídico-matriz.

Reitera-se que a doutrina jurídica nacional majoritária relaciona diretamente incentivos fiscais de cunho ambiental, como as isenções fiscais verdes, com o princípio do protetor-recebedor, como uma decorrência lógica inerente.

Observa-se, porém, que não é qualquer isenção fiscal que é compatível com o

princípio do protetor-recebedor, mas apenas a isenção fiscal efetivamente “verde”, ou seja, aquela que tem o escopo abstrato de estimular ou recompensar uma conduta ecologicamente benéfica por parte do agente econômico.

Por outro lado, registrou-se que, embora a doutrina nacional não aborde essa questão, há argumentação em sentido contrário, em que se sustenta que os incentivos fiscais em geral são potenciais violadores dos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, visto que conferem vantagens ao poluidor/usuário/explorador/consumidor em detrimento da sociedade, que arca com a renúncia de receita.

Argumenta-se, precisamente, que há um indevido duplo benefício ao agente econômico, pois este estará, ao mesmo tempo, sendo fiscalmente desonerado e recebendo facilitação para que melhore seu processo produtivo e, com isso, tenha menos custos com eventuais punições por descumprimento de obrigações ambientais.

Em outras palavras, o sujeito teria, primeiro, o benefício da desoneração tributária, proveniente da isenção fiscal, e, com essa redução de custos feita pela renúncia de receita que poderia ser destinada à sociedade, teria ainda facilitada a instalação de equipamentos ou a implementação de procedimentos que otimizem seu processo produtivo, de modo que ficaria menos suscetível a sanções ambientais.

Dada a escassez da doutrina, o parâmetro básico utilizado para fazer a avaliação desse contraponto foi a Recomendação C(74)223 da OCDE, que apresentou os condicionantes de implementação do princípio do poluidor-pagador, com o suporte da doutrina de Glenn Jenkins e Ranjit Lamech. O contraponto, por conseguinte, tem natureza econômica, não jurídica.

Nesse contexto, assevera-se que, como fato econômico, não pode interferir no Direito diretamente. Rigorosamente, uma questão econômica pode materialmente ser levada em consideração pelo legislador para criação normativa, mas nunca para efetivamente criar Direito.

Ademais, a Recomendação da OCDE não tem natureza de tratado e nem mesmo poderia ter caráter cogente em relação ao Estado brasileiro, pois este não é Estado-membro da referida organização, que serve como referencial para uniformização de políticas econômicas entre diferentes países³⁵⁰.

Não obstante, a Recomendação pode servir de parâmetro conceitual para o Direito, quando o direito positivo não apresentar conceituações específicas para categorias

³⁵⁰ Fonte: www.oecd.org, acesso em 28 de maio de 2016.

importadas da Economia, como as externalidades. Tanto é verdade que a base para compreensão do princípio do poluidor-pagador é a Recomendação C(72)128.

Até porque, embora tenham origem econômica, as condicionantes levantadas pela OCDE são plausíveis internamente ao ordenamento jurídico brasileiro, quando se analisa sua compatibilidade especialmente com a própria política ambiental, cuja previsão fundamental está no artigo 225 da Constituição, estando ainda esparsa em outros dispositivos da própria Carta Magna, bem como na legislação infraconstitucional.

Isto porque a OCDE pretende, *grosso modo*, impedir que a sociedade seja onerada em prol do benefício imediato do poluidor/usuário/explorador/consumidor que recebe auxílio para adaptação aos controles ambientais, o que é claramente uma questão de justiça.

Porém, com esse posicionamento estrito, negligencia-se que, embora imediatamente a coletividade seja prejudicada com a renúncia de receita, por outro lado ela perceberá o benefício ambiental da redução dos impactos ao meio ambiente, que, em última instância, impedirá possíveis custos para recuperação ecológica ou mesmo os prejuízos não financeiros decorrentes da ausência de preservação razoável, como os danos à saúde.

Além disso, é preciso relembrar que as condicionantes para compatibilidade dos incentivos fiscais com o princípio do poluidor-pagador recomendadas pela OCDE são nitidamente subjetivas e, tal qual as restrições que conduziriam à invalidade, mesmo tendo origem econômica, são plenamente compatíveis com os ditames do ordenamento jurídico brasileiro estabelecidos pela Constituição da República, vez que refletem parâmetros básicos de justiça.

Precisamente, o Direito brasileiro também admite que, após a devida ponderação, sejam concedidos incentivos fiscais, como as isenções fiscais verdes, para facilitar ou recompensar o controle da poluição, do uso econômico, da exploração e do consumo de recursos ambientais, quando, caso contrário, os custos desse controle representassem entrave à própria implementação da política ambiental.

Isto porque, repisa-se, o ambiente econômico brasileiro é complexo, burocrático e custoso, sendo verdadeiro dever do Estado limitar seu próprio ímpeto controlador e arrecadador limitante para, se não auxiliar efetivamente, ao menos conferir alguma liberdade para que o particular possa desenvolver suas atividades com eficiência e competitividade, sendo esse êxito individual também um objetivo social, tendo em vista os reflexos gerados.

Por isso, apesar da relevância dos argumentos, considera-se que, confirmando a hipótese do trabalho, as isenções fiscais verdes são realmente válidas em relação aos

princípios jurídicos do poluidor-pagador, do usuário-pagador e do protetor-recebedor, tomados como o complexo de subprincípios derivados do macroprincípio da eficiência econômica-ambiental, pois servem como instrumento de realização da política ambiental brasileira.

Com efeito, sendo de fato isenções fiscais verdes, os incentivos fiscais não servem para facilitar a degradação ambiental, para baratear atividades que, na verdade, serviriam para prejudicar o meio ambiente. Pelo contrário, somente é válida a isenção fiscal verde de fato, entendida como aquela que facilita ou recompensa atividades, condutas ou sujeitos que promovam benefícios ecológicos, que gerem externalidades ambientais positivas.

Destaca-se que esses benefícios ambientais não se restringem à proteção extraordinária do ambiente, mas abrangem também, por exemplo, condutas não (ou menos) poluentes, processos produtivos mais eficientes, a observância estrita às normas ambientais etc. Ou seja, todos os comportamentos que efetivamente gerem vantagens ao meio ambiente e à coletividade, em maior ou menor grau.

Aliás, 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.

Até porque, em termos práticos, a fiscalização e punição das condutas irregulares dificilmente será plena, e, sendo ineficiente, acaba por estimular a ilegalidade, dado o alto custo e baixa competitividade da atividade regularizada, o que é muito mais prejudicial à sociedade do que a concessão de incentivos fiscais para controle dos impactos ambientais, pois possibilita (e até mesmo incentiva!) a degradação ambiental.

Portanto, é necessário tornar a atividade regular mais competitiva em relação à ilegal, de modo a inverter a lógica, tornando mais vantajosa a observância da lei do que a assunção do risco de punição.

Como síntese conclusiva, pode-se afirmar então que isenções fiscais verdes são válidas em relação ao protetor-recebedor, porque convergem os objetivos das normas: facilitar e recompensar os comportamentos ecologicamente positivos, sendo, portanto, as isenções fiscais verdes espécie de regra que realiza tal princípio.

Assim, não há que se falar de fato em invalidade jurídica em relação aos princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, pois as isenções fiscais verdes não servem para desonerar poluidores e usuários de recursos ambientais que atuam inadequadamente, tendo na verdade tais regras isentivas a finalidade de estimular a proteção

ambiental, o desenvolvimento sustentável, beneficiando o meio ambiente e a coletividade, objetivos essenciais da política ambiental.

Além disso, em termos macro, as isenções fiscais verdes são compatíveis com o princípio-matriz da eficiência econômica-ambiental, que abrange todos os subprincípios aqui estudados, e orienta que devem ser internalizadas as externalidades ambientais, positivas e negativas, seja através de medidas de recompensa, seja por instrumentos de oneração.

Por isso, sendo válidas, as isenções fiscais verdes, quando adequadamente empregadas, configuram-se como excelente alternativa para realização da política ambiental brasileira, possibilitando que se promova uma mudança de comportamento para uma postura mais ecologicamente sustentável, sem onerar ou efetivamente proibir atividades produtivas, mas sim tornando mais vantajosas aquelas que forem mais benéficas ao meio ambiente.

CONCLUSÃO

Este trabalho demonstrou que as isenções fiscais verdes são válidas em relação ao complexo de subprincípios jurídico-ambientais cuja base normativa comum é o princípio-matriz da eficiência econômica-ambiental, por se amoldar ao seu feixe positivo de realização, ao facilitar e recompensar comportamentos ecologicamente benéficos, apesar de aprioristicamente aparentar incompatibilidade com os subprincípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador.

Para chegar a tal conclusão, diversas premissas foram estabelecidas ao longo do trabalho, a partir de análises preliminares absolutamente necessárias para a fundamentação satisfatória da confirmação à hipótese de pesquisa.

Primeiramente, foi realizada a caracterização do Direito como sendo o sistema normativo criado e positivado pelo homem com a finalidade de organizar as relações sociais visando o bem comum, tanto no nível individual quanto no coletivo, admitindo-se a força normativa dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais, o que influencia na interpretação e na aplicação do Direito, afastando-se com isso a conceituação de um positivismo legalista estrito.

Após, registrou-se que fonte de direito consiste nas normas que prescrevem sobre a produção de outras normas, indicando autoridade competente e procedimento aplicável para tanto. Não obstante, reconheceu-se que fatos externos ao sistema jurídico, como fatos econômicos, podem servir de fonte em sentido material para o legislador “criar” o Direito.

Além disso, asseverou-se que a Ciência Econômica pode servir como parâmetro conceitual de determinadas categorias utilizadas pelo direito positivo sem que tenham recebido uma definição jurídica específica. Ou seja, se o Direito não faz a conceituação de uma categoria, é admissível buscar seu sentido em conhecimentos extrajurídicos.

Foi delimitado ainda que se considera que ordenamento jurídico consiste no complexo de normas jurídicas dotado de unidade, coerência e completude, abrangendo, regras e princípios.

No que tange às normas jurídicas, foi indicado que se entende como sendo a proposição prescritiva extraída pelo intérprete a partir das disposições normativas, conectando um evento fático a uma dada consequência, estabelecendo um dever ser para as condutas humanas, seja direcionada aos indivíduos em relação à sociedade, seja ao legislador.

As normas podem ser basicamente de duas espécies: regras e princípios. As regras consistem em mandados de definição, sendo aplicáveis por subsunção, não se admitindo

realização flexibilizada, mas apenas em regime de “tudo ou nada”. Os princípios, por outro lado, são mandados de otimização, aplicáveis por ponderação, representando comandos finalísticos mais abstratos e dotados de flexibilidade na aplicação, norteados principalmente a produção, a interpretação e a integração das normas jurídicas.

No mais, registrou-se que uma dada norma jurídica é válida quando, formalmente, é criada conforme o procedimento adequado pela autoridade competente e, materialmente, quando seu conteúdo guarda compatibilidade com as demais normas que regulam determinada realidade social.

Com relação aos fundamentos econômicos da tributação ambiental, cuja exposição foi realizada no capítulo 2, explicitou-se que a economia dos recursos naturais consiste no segmento da Ciência Econômica que estuda a função dos recursos naturais para o desenvolvimento, levando em consideração sua escassez e potencial exauriência, bem como a necessidade de equilíbrio intergeracional nessa utilização.

Na sequência, especificando um dos aspectos da economia dos recursos naturais, concluiu-se que, sendo recursos comuns, com natureza não exclusiva e rival, uma utilização desmedida dos recursos naturais pode conduzir a um colapso que é denominado pela doutrina econômica como “tragédia dos comuns”, caracterizada pela situação em que não há incentivo para que se utilize racionalmente um recurso em razão de sua livre e gratuita disposição, o que orienta para a realização de um controle sobre o acesso a tais recursos para evitar a ocorrência do colapso.

Encerrou-se a fundamentação econômica com a conceituação das externalidades, entendidas como os efeitos externos decorrentes de uma relação entre agentes econômicos que não são por estes contabilizados, podendo ter natureza negativa, quando prejuízos externos, ou positiva, quando benefícios externos.

Como forma de solução dessas externalidades, verificou-se que a doutrina se divide entre a extensão do mercado, que sustenta ser necessário conferir direito de propriedade sobre esses resultados externos de modo que os agentes privados, em negociação, atribuam o valor necessário, e a correção do mercado, que incumbe o Estado de regular a internalização, através de políticas de comando e controle ou de regulação econômica, tendo se considerado que esse é o meio mais adequado no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro.

Após, já no terceiro capítulo, realizou-se a estruturação jurídica do macroprincípio que se optou por nomear como princípio da eficiência econômica-ambiental, que representaria

a matriz normativa do ordenamento jurídico-ambiental brasileiro que orienta para a internalização das externalidades ambientais negativas e positivas, em repressão ou promoção, respectivamente, bem como para o incentivo à realização de condutas ecologicamente benéficas e o desestímulo das prejudiciais, em prevenção.

Em linhas gerais, registrou-se que meio ambiente consiste no macrobem ambiental, de natureza imaterial e difusa, composto pelos microbens ambientais, estes consistentes nos recursos ambientais individualmente considerados, cuja utilização deve ser sustentável para manutenção do equilíbrio ecológico.

Além disso, definiu-se que o desenvolvimento sustentável é um dos objetivos do Estado brasileiro, devendo levar em consideração não apenas aspectos ambientais, mas também econômicos e sociais, fatores que devem estar em sintonia para a plenitude de tal finalidade. Aliás, frisou-se que, em prol de uma realização sistêmica, é admissível que, em dadas circunstâncias, mitigue-se um desses elementos do desenvolvimento sustentável em favor de outro.

Na sequência, concluiu-se que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado tem natureza de direito fundamental, pelo que, dentro do contexto de realização do desenvolvimento sustentável, devem ser observadas condições mínimas de qualidade ambiental para que os indivíduos tenham uma vida digna e saudável.

Finalizando o capítulo, reforçou-se que os princípios jurídico-ambientais tradicionais do poluidor-pagador e do usuário-pagador, bem como o novel princípio do protetor-pagador, embora possuam elementos específicos, convergem por orientar que seja realizada a eficiente internalização das externalidades ambientais em favor da realização da política de meio ambiente nacional, havendo preferência para técnicas de prevenção em relação às repressivas.

Como decorrência dessa base comum entre os princípios econômico-ambientais, concluiu-se que, na verdade, constituem derivações do macroprincípio nomeado neste trabalho como “princípio da eficiência econômica-ambiental”, não se tratando, porém, de um novo princípio, mas apenas de uma releitura das normas tradicionalmente estudadas pela doutrina, pela constatação de que todas convergem em termos finalísticos, consistindo em meras especificações.

No quarto capítulo, efetuou-se a construção conceitual das isenções fiscais verdes, pressuposto necessário para realização do capítulo conclusivo.

Partiu-se do estudo das isenções fiscais em geral, quando se definiu isenção como a modalidade de exoneração fiscal operada através de uma regra de não-incidência legalmente qualificada, incidindo sobre o exercício da competência, que desnatura um ou mais critérios da regra-matriz de incidência tributária, subtraindo do sistema parcela do campo de abrangência da hipótese ou do consequente e, por conseguinte, eliminando a incidência tributária sobre certas situações, atividades ou sujeitos.

Demonstrou-se ainda que, genericamente, as isenções fiscais possuem sempre duas facetas distintas. A primeira lhe é inerente e consiste no caráter de renúncia de receita inevitável decorrente da exoneração fiscal. Já a segunda representa a contrapartida a essa dispensa arrecadatória, podendo consistir em critério de justiça tributária, desonerando contribuintes em favor da isonomia, ou em objetivo indutor de comportamentos, no que adquire o caráter de incentivo, baseado em uma avaliação de considerável (e perigosa) discricionariedade.

Aliás, sobre o caráter extrafiscal indutor das normas tributárias, entre elas incluídas regras isentivas, concluiu-se que consiste na função normativa que tem em conta que os tributos e os incentivos fiscais podem servir para estimular ou desestimular determinadas condutas, tendo natureza regulatória.

Essa extrafiscalidade indutora legitima a tributação em geral como potencial instrumento de realização de diversas políticas, entre as quais a ambiental, seja para servir para a efetiva internalização de externalidades ambientais, seja para, principalmente, de forma prévia estimular condutas positivas e desestimular comportamentos negativos ao meio ambiente.

Ainda no âmbito das isenções fiscais, dentre os diversos princípios jurídico-tributários com os quais devem ser compatíveis, optou-se por destacar especialmente dois deles.

O primeiro foi o “princípio” da legalidade, que na verdade se entende como tendo natureza de regra, e que orienta que, tal qual os tributos, as isenções estão adstritas às determinações legais para criação, com o fito de evitar favorecimentos arbitrários, condicionando sua criação ao processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

Em suma, estabelece que as isenções dependem de lei para serem instituídas, apesar de não haver uma delimitação clara de condicionantes objetivos, sendo, por consequência, em *ultima ratio*, as isenções criadas com base em elevado grau de subjetividade.

O segundo é o princípio da isonomia tributária, que estabelece que os tributos e as exonerações devem obedecer critérios de igualdade, não se admitindo que sejam utilizados para estabelecer onerações excessivas ou favorecimentos inadequados (também conceitos fortemente subjetivos). Não obstante, por sua natureza de princípio, a isonomia aceita mitigações em favor da realização de objetivos sociais diversos à igualação material tributária, como o desenvolvimento econômico e a proteção ambiental.

Finalizando o capítulo, definiu-se que isenção fiscal verde consiste na exoneração tributária concedida com escopo extrafiscal de induzir ou recompensar comportamentos ambientalmente benéficos.

No mais, reconheceu-se que as isenções fiscais verdes não têm natureza de sanção positiva, visto que apenas incidem de forma lateral na regra-matriz de incidência de um determinado tributo para mutilar um de seus elementos, não consistindo propriamente em consequência normativa.

Por exemplo, se fosse instituída isenção que alterasse a regra-matriz do ICMS para excluir do âmbito de incidência do imposto os sujeitos que se enquadrassem como produtores rurais com foco na produção orgânica, estar-se-ia modificando essa regra-matriz com a mutilação de seu aspecto pessoal. A regra isentiva estaria incidindo sobre a regra-matriz, não constituindo em norma exatamente autônoma.

Por fim, no quinto e último capítulo, de posse das considerações realizadas nos capítulos preliminares, confirmou-se que as isenções fiscais verdes são de fato válidas em relação ao complexo de princípios jurídicos de eficiência econômica-ambiental.

Primeiro, demonstrou-se que as isenções fiscais verdes são claramente compatíveis com o princípio do protetor-recebedor, enquanto representação do feixe positivo da eficiência econômica-ambiental, visto que ambas as normas convergem na finalidade de facilitar ou recompensar condutas ecologicamente vantajosas.

Por outro lado, demonstrou-se que, aprioristicamente, as isenções fiscais verdes são incompatíveis com os princípios do poluidor-pagador e do usuário-pagador, haja vista que, em tese, fariam com que os poluidores/usuários deixassem de arcar com os custos ambientais, justamente o objetivo dos princípios, transmitindo-os para a sociedade.

Não obstante, concluiu-se que, apesar dessa constatação, de modo geral as isenções fiscais verdes são válidas no ordenamento jurídico brasileiro, vez que são compatíveis com o complexo de princípios econômico-ambientais, individualizado no princípio-matriz da eficiência econômica-ambiental.

Com efeito, realizando a orientação jurídico-normativa do princípio do protetor-recebedor, considerou-se que, com a concessão de uma isenção fiscal verde, o legislador optou por realizar a política ambiental pela via positiva, sendo o “custo” imposto à sociedade pela renúncia de receita plenamente compensado pelos benefícios intrínsecos de promoção ambiental, como a melhora da qualidade de vida, bem como pela contrapartida financeira de eliminação dos gastos com recuperação e administração ambiental.

Dessa forma, com a conclusão pela validade das isenções fiscais verdes, confirmou-se sua viabilidade como instrumento de realização da política ambiental brasileira, configurando-se como opção vantajosa por não servir de imposição de condutas ou como custo de atividade, mas sim como uma alternativa conferida aos agentes para diminuir os custos tributários ao mesmo tempo em que promove a preservação ambiental, mantida a liberdade de ação do indivíduo em realizar a conduta e perceber o benefício isentivo ou ignorá-la e arcar com os custos tributários usuais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *El concepto y validez del Derecho*. 2° ed. Barcelona: Gedisa. 2004.
- _____. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros. 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva. 2011.
- ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente. In: BENJAMIN, Antonio Herman; LEITE, José Rubens Morato. *Série Direito Ambiental para o Século XXI*. Vol. 1. São Paulo: O Direito por um Planeta Verde. 2014.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6° ed. São Paulo: Malheiros. 2004.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10 ed. São Paulo: Malheiros. 2009.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva. 2013.
- BECHARA, Erika. *Licenciamento Ambiental e Compensação Ambiental na Lei do Sistema Nacional de Unidades de Conservação (SNUC)*. Atlas: São Paulo, 2009.
- BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. 2. ed. São Paulo: Editora 34. 2011.
- BENATTI, José Heder. O conceito de meio ambiente no art. 3° da Lei n. 6.938/1981. In: DIAS, Jean Carlos; GOMES, Marcus Alan de Melo (coord.). *Direito e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método. Belém: Editora CESUPA. 2014. ps. 247-261.
- BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. Barueri, SP: Manole. 2007.
- _____. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: EDIPRO. 5. ed. 2014.
- _____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 2. ed. São Paulo: EDIPRO. 2014.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3° ed (2001). 3° tiragem. São Paulo: Malheiros. 2011.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 27 de março de 2016.
- _____. *Decreto-lei 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro)*. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 14 de março de 2016.
- _____. *Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)*. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 14 de abril de 2016.

_____. *Lei n. 5.172/1966* (Código Tributário Nacional). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 27 de março de 2016.

_____. *Lei n. 6.938/1981* (Lei da Política Nacional de Meio Ambiente). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 27 de abril de 2016.

_____. *Lei n. 8.171/1991* (Lei de Política Agrícola). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 21 de abril de 2016.

_____. *Lei n. 9.393/1996* (Lei do Imposto Territorial Rural). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 21 de abril de 2016.

_____. *Lei n. 12.305/2010* (Lei da Política Nacional de Resíduos Sólidos). Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 12 de maio de 2016.

BRÄTLAND, John. Rawlsian investment rules for “intergenerational equity”: breaches of methods and ethics. *Journal of libertarian studies: an interdisciplinary review*. v. 21. n. 04. 2007.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. São Paulo: Atlas. 1995.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. 2. ed. São Paulo: Fundação Calouste Gilbenkian. 1996.

CARSON, Rachel. *Silent spring*. Boston & New York: Houghton Mifflin Company. 1994.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. 4. ed. revisada e ampliada. Noeses: São Paulo. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23° ed. São Paulo: Saraiva. 2011.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva. 2012.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses. 2008.

_____. *Língua e linguagem. Signos linguísticos. Funções, formas e tipos de linguagem*. Apostila de Filosofia do Direito (Lógica jurídica). São Paulo: PUC/SP. 1999.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Instrumentos fiscais na efetivação da política nacional de resíduos sólidos: do poluidor-pagador ao protetor-recebedor. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). *Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos*. Curitiba: CRV. 2014.

CIRINO, Samia Moda. *Direito tributário ambiental: benefícios fiscais às empresas para proteção do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado*. Londrina: Scientia Juris. 2010.

COASE, Ronald. The problem of social cost. *The Journal of Law & Economics*. 1960.

- CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. 2. ed. São Paulo: Almedina. 2016.
- COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005. ps. 312-332.
- _____. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva. 2009.
- _____. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2006.
- DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2008.
- ENRÍQUEZ, Maria Amélia. *Mineração: maldição ou dádiva? Os dilemas do desenvolvimento sustentável a partir de uma base mineira*. São Paulo: Signus. 2008.
- FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*. Quartier Latin: São Paulo. 2011.
- FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005. ps. 333-353.
- FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas. 1990.
- FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. 3° ed. São Paulo: Saraiva. 2010.
- FONSECA, Luciana Costa da. Meio ambiente e mineração na Constituição Brasileira de 1988. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex Nunes (coord.). *Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin. 2009. ps. 231-252.
- GICO JR. Ivo. Introdução ao Direito e Economia. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e Economia no Brasil*. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2014. ps. 1-33.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 9. ed. São Paulo: Malheiros. 2004.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger; RIBEIRO, Mária de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. Incentivos fiscais e sustentabilidade financeira para a execução de planos municipais de gestão integrada de resíduos sólidos. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). *Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos*. Curitiba: CRV. 2014. ps. 59-76.
- GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. São Paulo: Quartier Latin. 2005.
- _____. *La sintassi del diritto*. 2. ed. Torino: G. Giappichelli Editore. 2014.

- HARDIN, Garrett. The tragedy of the commons. *Science*. New Series. V. 162. N. 3859. 1968.
- HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. São Paulo: Martins Fontes. 2009.
- HARTWICK, John M. Intergenerational equity and the investing of rents from exhaustible resources. *The American economic review*. v. 67. n. 5. 1977.
- HOTELLING, Harold. The economics of exhaustible resources. *Journal of political economy*. v. 39, n. 1, 1931.
- JENKINS, Glenn Paul; LAMECH, Ranjit. *Green taxes and incentive policies: an international perspective*. San Francisco: International Center for Economic Growth & Harvard Institute for International Development. 1994.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2013.
- KISS, Alexandre; SHELTON, Dinah. *Guide to international environmental law*. Leiden/Boston: Martinus Hijhoff Publishers. 2007.
- KZAM NETO, Calilo Jorge. *A norma de anistia no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 2007.
- LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patrick de Araújo. *Dano Ambiental: do individual ao coletivo extrapatrimonial: teoria e prática*. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014.
- LÉVÊQUE, François. Externalities, public goods and the requirement of a state's intervention in pollution abatement. In: *Conference "Economics and Law of Voluntary Approaches in Environmental Policy"*. 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros. 2008.
- MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.
- MADEIRA, Anderson S. *Direito tributário*. Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson. 2006.
- MANKIW, Nicholas Gregory. *Introdução à economia* [Tradução Allan Vidigal Hastings]. São Paulo: Cengage Learning, 2005.
- MARSHALL, Alfred. *Principles of economics*. 8. ed. Londres: Macmillan & Co. 1920.
- MATEO, Ramon Martín. *Manual de derecho ambiental*. 3. ed., revisada, ampliada y puesta al día. Navarra: Thomson Aranzadi. 2003.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros. 2000.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros. 1999.

- MELLO, Elizabeth Rosa de; BATISTA, Carlos Roberto Rodrigues. Tributação das externalidades como elementos de uma política de sustentabilidade ambiental. In: CARLI, Ana Alice de; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributação e sustentabilidade ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2015. ps. 249-263.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 1988.
- MELO FILHO, Álvaro. *Teoria e prática dos incentivos fiscais: introdução ao direito premial*. Rio de Janeiro: Eldorado Tijuca. 1976.
- MILARÉ, Édís. *Direito do ambiente*. 8. ed. rev., atual. e refor., São Paulo: Revista dos Tribunais. 2013.
- MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente*. 1ª ed. 2ª tir. Curitiba. Juruá. 2004.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad. 2001.
- NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. In: *Revista de finanças públicas e direito fiscal*. n. 4. 2008.
- NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. São Paulo: José Bushatsky. 1964.
- NUSDEO, Ana Maria. *Pagamento por serviços ambientais: sustentabilidade e disciplina jurídica*. São Paulo: Atlas. 2012.
- NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2015.
- OCDE. *Guiding principles concerning the international economic aspects of environmental policies*. Recommendation C(72)128. Paris, 1972.
- _____. *The implementation of the polluter-pays principle*. Recommendation C(74)223. Paris, 1974.
- PIGOU, Arthur Cecil. *The economics of welfare*. 4. ed. Londres: Macmillan & Co. 1932.
- POSTALI, Fernando Antônio Slaibe. *Renda mineral, divisão de riscos e benefícios governamentais na exploração de petróleo no Brasil*. Rio de Janeiro: BNDES, 2002.
- RAMOS, Bruno Yoheiji Kono. Ensaio sobre a questão fundiária no Estado do Pará e seus efeitos sobre os empreendimentos minerários diante das perspectivas do novo marco regulatório da mineração. In: YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato; REMÉDIO JÚNIOR, José Ângelo (org.). *Direito minerário e direito ambiental: fundamentos e tendências*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2014.

- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Nova tradução, baseada na edição americana revista pelo autor, Jussara Simões; revisão técnica e da tradução, Álvaro de Vitta. 3° ed. São Paulo: Martins Fontes. 2008.
- RODRIGUES, Marcelo Abelha. Aspectos jurídicos da compensação ambiental do art. 36, §1°, da Lei Brasileira das Unidades de Conservação (Lei 9.985/2000). *Revista de Direito Ambiental*. vol. 46. São Paulo: RT. 2007. ps. 130-145.
- SALIBA, Ricardo Berzosa. *Fundamentos de direito tributário ambiental*. São Paulo: Quartier Latin. 2005.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009.
- _____; FENSTERSEIFER, Tiago. *Constituição e legislação ambiental comentadas*. São Paulo: Saraiva. 2015.
- _____; _____. *Direito ambiental: introdução, fundamentos e teoria geral*. São Paulo: Saraiva. 2014.
- _____; _____. *Direito constitucional ambiental: Constituição, direitos fundamentais e proteção do ambiente*. 3. ed. São Paulo: RT. 2013.
- _____; _____. Estado socioambiental e mínimo existencial (ecológico): algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *Estado Socioambiental e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2010. ps. 11-38.
- _____; _____. *Princípios do direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense. 2005.
- _____. Normas tributárias indutoras em material ambiental. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005. ps. 96-156.
- SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do direito*. 1° ed. (2006). Curitiba: Juruá. 2011.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003.
- SILVA, José Afonso. *Direito ambiental constitucional*. São Paulo: Malheiros. 2003.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin. 2007.
- SOARES, Claudia Dias. *O imposto ambiental*. Coimbra: Almedina. 2002.

- SOLOW, Robert Merton. An almost practical step towards sustainability. *Resources for the Future*. Washington. 1992.
- _____. Intergenerational equity and exhaustible resources. *The review of economic studies*, v. 41, Symposium on the economics of exhaustible resources. 1974.
- _____. On the intergenerational allocation of natural resources. *The Scandinavian journal of Economics*, v. 88, n. 1, Growth and Distribution: Intergenerational Problems. 1986.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Financeiras. 1982.
- STEIGLEIDER, Annelise Monteiro. *Responsabilidade civil ambiental*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2011.
- TORQUATO-FERNANDES, Andressa Guimarães. O controle ambiental dos benefícios fiscais: o próximo (e necessário) passo na evolução do instituto. In: CARLI, Ana Alice de; COSTA, Leonardo de Andrade; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributação e sustentabilidade ambiental*. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2015. ps. 281-293.
- TORRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2006. ps. 96-156.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar. 1995.
- TRENNEPOHL, Terence Dornelles. *Incentivos fiscais no direito ambiental: para uma matriz energética limpa e o caso do etanol brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2011.
- TUPIASSU, Lise. Fundamentos econômicos da tributação ambiental. In: TUPIASSU, Lise; MENDES NETO, João Paulo (Coords.). *Tributação, meio ambiente e desenvolvimento*. São Paulo: Forense. Belém: Editora CESUPA. 2016. ps. 47-77.
- VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Lisboa: Almedina. 2008.
- VELLOSO, Andrei Pitten. Teoria da igualdade e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. In: *Revista tributária e de finanças públicas*. 2007.
- VERNENGO, José Roberto. *Curso de teoria general del derecho*. 2. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1988. p. 183.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Saraiva. 1989.
- _____. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad. 1997.
- WILSON, John. *Pensar com conceitos*. 2º ed. São Paulo: Martins Fontes. 2005.

WINTER, Gerd. *Desenvolvimento sustentável, OGM e responsabilidade civil na União Europeia*. Campinas: Millenium. 2009.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. Ênfase na prevenção. A utilização econômica dos bens ambientais e suas implicações. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros. 2005. ps. 527-564.

_____. *Tutela dos Interesses Difusos e Coletivos*. 1. ed. 2 tiragem. rev. atual. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2006.

_____; MACHADO JÚNIOR, José Valverde. SOUZA, Karla Karolina Harada. A importância dos princípios e instrumentos econômicos na política nacional de resíduos sólidos. In: CAVALCANTE, Denise Lucena (coord.). *Tributação ambiental: reflexos na política nacional de resíduos sólidos*. Curitiba: CRV. 2014. ps. 119-142.