

## SUSTENTABILIDADE E DIREITO TRIBUTÁRIO: ESTÍMULO DE PROTEÇÃO AO MEIO AMBIENTE POR MEIO DE INCENTIVOS FISCAIS

NERONE, Cirene Agio  
SCHROEDER, Julian Alexander  
SOUZA, Murilo Henrique de  
SLONGO, Daniela Roberta

### RESUMO

A presente pesquisa tem por objetivo analisar, em síntese, como os incentivos fiscais, que visam a proteção e manutenção ambiental, são concedidos às empresas que atuam no território brasileiro. Já existem, há anos, no Brasil, leis tributárias que preveem a possibilidade de isentar o contribuinte em para garantir a proteção de determinadas áreas, como ocorre, a título de exemplo, na isenção do Imposto Territorial Rural aos proprietários rurais em áreas de preservação permanente e áreas de reserva legal, áreas de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas. Contudo, diante do crescimento econômico vislumbrado nos últimos anos, que resultou em um grande aumento do número de empresas e da necessidade de matérias primas, especialmente de origem vegetal, a preservação do meio ambiente mostrou-se merecedora de mais atenção do que já lhe era atribuída. Isso fez com que as isenções fiscais, que visam garantir a proteção do meio ambiente, também ganhassem grande destaque.

**Palavras-chave:** Meio ambiente. Incentivos fiscais. Isenções fiscais.

### ABSTRACT

The present research aims to analyze, in summary, how the fiscal incentives that aim at environmental protection and maintenance are granted to the companies that operate in the Brazilian territory. Tax laws have already been in place in Brazil for years, which provide for the possibility of exempting the taxpayer in order to guarantee the protection of certain areas, such as, for example, exemption from the Rural Territorial Tax to rural landowners in permanent preservation areas and legal reserve areas, areas of ecological interest for the protection of ecosystems. However, given the economic growth seen in recent years, which has resulted in a large increase in the number of companies and the need for raw materials, especially of vegetable

origin, the preservation of the environment has deserved more attention than it already was assigned. This has made the tax exemptions, which aim to guarantee the protection of the environment, also gain great prominence.

**Keywords:** Environment. Tax breaks. Tax exemptions.

## INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem por objetivo analisar, em síntese, como os incentivos fiscais que visam a proteção ambiental são concedidos às empresas que atuam no território brasileiro. Já existem, há anos, no Brasil, leis tributárias que preveem a possibilidade de isentar o contribuinte em para garantir a proteção de determinadas áreas, como ocorre, a título de exemplo, na isenção do Imposto Territorial Rural aos proprietários rurais em áreas de preservação permanente e áreas de reserva legal, áreas de interesse ecológico para proteção dos ecossistemas, conforme dispõe o art. 10, § 1º, II, alíneas *a* e *b*, da Lei 9.393/96.

Contudo, diante do crescimento econômico vislumbrado nos últimos anos, que resultou em um grande aumento do número de empresas e da necessidade de matérias primas, especialmente de origem vegetal, a preservação do meio ambiente mostrou-se merecedora de mais atenção do que já lhe era atribuída. Isso fez com que as isenções fiscais, que visam garantir a proteção do meio ambiente, também ganhassem grande destaque.

É através da concessão de incentivos fiscais que o Estado têm conseguido estimular, de maneira mais notável, atitudes favoráveis ao meio ambiente. Trata-se de uma forma de controle preventivo exercido pelo Estado, que, indiretamente, impede a degradação desenfreada do ambiente e ainda desonera o contribuinte, proporcionando benefícios ambientais e econômicos.

## MEIO AMBIENTE E SUSTENTABILIDADE

A utilização exagerada, pelo homem, dos recursos naturais disponíveis tem causado fenômenos assustadores em todo o planeta. A degradação do meio ambiente pela excessiva e desregrada atividade econômica e o descaso com a capacidade e a vulnerabilidade da natureza, tem sido causa de preocupação para a humanidade, levando a questionamentos sobre a forma como a sociedade e o Estado tratam da questão ambiental. Nesse sentido percebe-se que “a partir do crescimento industrial e seus reflexos no meio ambiente, na saúde humana, na estrutura familiar e no indivíduo, constata-se um panorama assustador em que a civilização ameaça a si mesma” (THOMÉ, 2014, p. 15).

O desenvolvimento desenfreado às custas dos recursos naturais pode levar à catástrofes até então não experimentadas pela humanidade.

Assim manifesta-se a doutrina

A paisagem natural da Terra está cada vez mais ameaçada pelos riscos nucleares, pelo lixo atômico, pelos dejetos orgânicos, pela “chuva ácida”, pelas indústrias e pelo lixo químico. Por conta disso, em todo o mundo – e o Brasil não é uma exceção –, o lençol freático se abaixa e se contamina, a água escasseia, a área florestal diminui, o clima sofre profunda e quiçá irreversível alteração, o ar se torna irrespirável, o patrimônio genético se desgasta, abreviando os anos que o homem tem para viver sobre o Planeta (MILARÉ, 2014, p. 52).

O estudo do tema, “meio ambiente”, desde a sua conceituação, até a sua efetivação como norma legal, inserida na Constituição de 1988, apresenta-se desafiador. A recepção dos direitos fundamentais no texto constitucional, a sua interconexão com o princípio da dignidade da pessoa humana, são valores supremos, que vão de encontro ao direito fundamental ao meio ambiente.

Inicialmente, para uma melhor compreensão, deve-se analisar o significado, a extensão das palavras, “meio” e “ambiente”, e por fim a composição, que dá origem à palavra “meio ambiente”, de modo, a entender o alcance ideal de tal expressão.

No dicionário Michaelis o termo “meio” é assim definido:

Totalidade de fatores externos suscetíveis de influir sobre a vida de qualquer ser vivo. Condição ou circunstância que estabelece as características de um contexto social, familiar, profissional, econômico, geográfico etc. a que pertence um indivíduo (MICHAELIS).

Nesse contexto, o doutrinador José Afonso da Silva, fazendo referência à palavra “ambiente” escreve que, “em certo sentido, portanto, nela já se contém o sentido da palavra meio”.

Em segundo momento, deve-se buscar o significado da palavra “ambiente”, novamente nos serve de guia, Michaelis, que clarifica dispendo como, “Conjunto de condições físicas, biológicas e químicas que rodeiam os seres vivos e as coisas”. No mesmo sentido têm-se, “a palavra ambiente indica a esfera, o círculo, o âmbito que nos cerca, em que vivemos”. (SILVA, 2004)

Em uma análise rápida e leiga, pode-se dizer que significam a mesma coisa, ou seja, mais do mesmo. Por tratar-se de palavras com significados muito parecidos, imagina-se desnecessária a combinação das mesmas, fazendo o termo meio ambiente, parecer pleonasma. Nesse contexto,

[...] a expressão meio ambiente se manifesta mais rica de sentido do que a simples palavra ambiente. Esta exprime o conjunto de elementos; aquela expressa o resultado da interação desses elementos. O conceito de meio ambiente há de ser, pois, globalizante, abrangente de toda a natureza original e artificial, bem como os bens culturais correlatos, compreendendo, portanto, o solo, a água, o ar, a flora, as belezas naturais, o patrimônio histórico, artístico, turístico, paisagístico e arqueológico (SILVA, 2004 p.128).

Ainda, para delimitar o campo de atuação, necessário para o direito, a lei traz a definição de meio ambiente, contida no artigo 3º, inciso primeiro da Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981, como: “Artigo 3º. Para os fins previstos nesta Lei, entende-se por: I -Meio ambiente o conjunto de condições, leis, influências, e interações de ordem física, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas”(BRASIL, 2019).

Diante do exposto, entende-se que, meio ambiente é o equilíbrio, a interação entre o homem e o meio no qual está inserido, bem como o conjunto de meios naturais, culturais e artificiais que propiciem o equilíbrio de todas as formas de vida. E ainda, o conjunto de fatores que afetam diretamente o metabolismo e o comportamento dos seres vivos que dividem o mesmo ambiente.

Alicerçando o que foi explanado sobre o meio ambiente, a Constituição Federal de 1988, reza em seu artigo 225 o seguinte:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial a 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. (BRASIL, 2019).

A constitucionalização do meio ambiente elevando-o a um patamar de destaque, tanto nacional quanto internacionalmente, tornou-se o grande marco na defesa da questão ambiental.

Dissertando sobre a temática têm-se

Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, as normas de proteção ambiental são alçadas à categoria de normas constitucionais, com a elaboração de capítulo específico dedicado à proteção do meio ambiente, tema que permeia todo o texto constitucional. A constitucionalização do meio ambiente no Brasil proporcionou verdadeiro salto qualitativo em relação às normas de proteção ambiental. Os grandes princípios ambientais são içados ao patamar constitucional, assumindo posto eminente. A Constituição de 1988 inova, portanto, em relação às Constituições anteriores, que apenas abordavam os recursos naturais sob o enfoque utilitarista, e nunca protecionista (THOMÉ, 2014, p. 42-43).

Nenhuma outra Constituição anterior à de 1988, havia tratado desse tema, ressaltando assim, a fundamental importância do assunto. O doutrinador Édis Milaré, em seu livro *Direito do Ambiente* diz que: “a Constituição de 1988 pode muito bem ser considerada verde” (MILARÉ, 2007, p. 147)”.

Nessa lógica, a Constituição de 1988, afirma a importância do meio ambiente para uma vida digna, em seu Artigo 170, inciso VI:

Art. 170. A ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano, e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social, observando os seguintes princípios:  
VI- defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração (BRASIL,2019).

Compreende-se que, o direito ao meio ambiente, é uma garantia Constitucional, e mais que isso, faz parte dos direitos fundamentais de todo ser humano, como pode-se verificar na doutrina: “[...] um direito humano fundamental que cumpre a função de integrar os direitos à saudável qualidade de vida ao desenvolvimento econômico e a proteção dos recursos naturais” ( ANTUNES, 2005, p. 11).

No mesmo sentido:

Ao incluir o meio ambiente como um bem jurídico passível de tutela, o constituinte delimitou a existência de uma nova dimensão do direito fundamental à vida e do próprio princípio da dignidade da pessoa humana, haja vista ser no meio ambiente o espaço em que desenvolve a vida humana. Nesse contexto, os direitos e garantias fundamentais encontram seu fundamento na dignidade da pessoa humana, mesmo que de modo intensidade variáveis (MEDEIROS, 2004, p. 113).

Ainda que, o meio ambiente, goze de garantia Constitucional, e seja considerado um bem jurídico difuso, é dever de todos zelar pela sua conservação e manutenção, visando a qualidade de todas as espécies de vida na terra.

O grande desafio atualmente está em lidar com a pressão do mercado capitalizado, que muitas vezes pode distorcer dados em benefício próprio, visando somente o lucro imediato, criando uma economia distorcida, que caminha na contra mão da sustentabilidade do planeta.

Nesse sentido têm-se

[...] deve-se procurar alternativas e formas de crescimento econômico que não sejam degradadoras do meio ambiente, que não sejam impactantes, e, se o forem, devem ser procuradas fórmulas a fim de neutralizar os efeitos nocivos para que o crescimento econômico continue, proporcionando[...] Qualidade de vida e Justiça social. (KIRZNER, 2003, p.1).

A palavra sustentabilidade, não está restrita apenas aos ambientalistas ou àqueles que exercem atividades nessa área. Após a realização da Rio + 10, em Johannesburgo o seu conceito tornou-se muito mais abrangente.

Assim verifica-se:

Um conceito integral de sustentabilidade somente surge em 2002, na Rio+10, realizada em Johannesburgo, quando restou consagrada, além da dimensão global, as perspectivas: ecológica, social e econômica, como qualificadoras de qualquer projeto de desenvolvimento, bem como a certeza de que sem justiça social não é possível alcançar um meio ambiente sadio e equilibrado na sua perspectiva ampla. Dessa forma, só a partir de 2002 é que passa a ser adequado utilizar a expressão 'sustentabilidade', ao invés de desenvolvimento com o qualificativo 'sustentável'. Isso porque a partir deste ano consolida-se a ideia de que nenhum dos elementos (ecológico, social e econômico) deve ser hierarquicamente superior ou compreendido como variável de segunda categoria. Todos são complementares, dependentes e só quando implementados sinergicamente é que poderão garantir um futuro mais promissor (CRUZ; BODNAR, 2012, p. 111).

Nesse contexto, a economia e a sustentabilidade devem ser aplicadas de forma conjunta, priorizando a dignidade da pessoa humana, e o respeito ao princípio da defesa do meio ambiente.

Conforme expõe a doutrina

O desenvolvimento econômico não representa mais uma opção aberta, com possibilidades amplas para o mundo. A aceitação geral da ideia de desenvolvimento sustentável indica que se fixou voluntariamente um limite (superior) para o progresso material. Adotar a noção de desenvolvimento sustentável, por sua vez, corresponde a seguir uma prescrição política. O dever da ciência é explicar como, de que forma, ela pode ser alcançada, quais são os caminhos para a sustentabilidade (CAVALCANTI, 2001, p. 165).

A sustentabilidade como meio de convivência harmoniosa com as demais formas de vida no planeta, visa a entender que a natureza não é fonte inesgotável de recursos, suas reservas são finitas, e para que possamos continuar a nos desenvolvermos devemos considerar também o pleno desenvolvimento das outras espécies, como as plantas e os animais.

Nesse sentido têm-se

O princípio de sustentabilidade surge como uma resposta à fratura da razão modernizadora e como uma condição para construir uma nova racionalidade produtiva, fundada no potencial ecológico e em novos sentidos de civilização a partir da diversidade cultural do gênero humano. Trata-se da reapropriação da natureza e da invenção do mundo; não só de um mundo no qual caibam muitos mundos, mas de um mundo conformado por uma diversidade de mundos, abrindo o cerco da ordem econômica-ecológica globalizada (LEFF, 2001, p. 31).

A proteção do meio ambiente e o uso racional dos seus recursos, é responsabilidade de todos, poder público, sociedade e empresas, de forma solidária em benefício atual e futuro.

Com certas palavras a doutrina explica

O direito fundamental ao meio ambiente não encerra apenas uma perspectiva de pretensões, mas materializa também a proteção de valores indisponíveis e, sobretudo, de poderes de titularidade coletiva, atribuídos a toda a sociedade, consagrando assim um complexo conteúdo para o princípio da solidariedade, agora não sob uma ótica de destinatários e beneficiários, mas de titulares de poderes e prerrogativas. (CANOTILHO, 2012, p. 423)

Considera-se que é obrigação de todos a preservação do meio ambiente, mas principalmente do Estado, que diretamente pode agir para difundir o uso de novas tecnologias e, através de procedimentos administrativos, induzir o cumprimento dos deveres de preservação por toda a sociedade.

Nesse contexto têm-se

O Estado, então, pelas suas possibilidades materiais, deve assumir o papel de gestor no direcionamento das medidas de efetividade de um ambiente sadio em detrimento da visão que o reputa como único centro de poder das decisões concernentes ao ambiente". (LEITE, 2012, p. 225).

Dentre as mais diversas condutas que o Estado pode adotar para incentivar a preservação do meio ambiente, uma delas, sem dúvida de grande interesse pelo setor empresarial, são as isenções tributárias, por meio de uma política fiscal adequada.

Adequada a definição de política fiscal lecionada pelo doutrinador

Por política fiscal entende-se a atuação do governo no que diz respeito à arrecadação de impostos e aos gastos. Estes afetam o nível de demanda da economia. A arrecadação afeta o nível de demanda ao influir na renda disponível que os indivíduos poderão destinar para o consumo e poupança. (GREMAUD, 2014, p. 175).

Complementando o raciocínio têm-se

Embora o mercado falhe na correção de problemas ambientais por iniciativa própria, os incentivos que definem o funcionamento do mercado podem ser implementados por formuladores de políticas. A Abordagem de mercado voltada para a política ambiental, recomendada durante algum tempo pelos economistas, começou a ser adotada por governos como parte de sua resposta global aos riscos da poluição. Diferente do uso dos instrumentos mais tradicionais de comando-e-controle, a abordagem de mercado utiliza o preço ou outras variáveis econômicas para prover incentivos de modo que os poluidores reduzam emissões nocivas. (THOMAS; CALLAN, 2010, p. 113).

Fazendo uso das políticas públicas fiscais, o poder público pode ajudar no desenvolvimento da sustentabilidade, incentivando empresas que respeitem o meio ambiente, por meio da isenção ou redução da carga tributária, tanto para a produção como importação de produtos ecologicamente corretos, garantindo, dessa forma não apenas para essa geração, mas também para as gerações futuras, o equilíbrio ambiental disposto na Constituição, possibilitando o cumprimento do pacto entre as gerações, na manutenção dos processos vitais e no uso racional dos recursos naturais.

Nessa lógica observa-se que

Estabeleceu-se, por via de consequência, um dever não apenas moral, como

também jurídico, e de natureza constitucional, para as gerações atuais de transmitir esse “patrimônio ambiental” às gerações que nos sucederem e nas melhores condições do ponto de vista do equilíbrio ecológico (MILARÉ, 2011, p. 154).

Entende-se que, o meio ambiente equilibrado, é direito e dever de cada um dos que habitam e, portanto, usufruem desse planeta. Não se pode esperar que, somente o Estado assumira essa responsabilidade, a sociedade e Poder Público, devem trabalhar para a preservação e garantia desse bem indispensável para a sobrevivência, das presentes e futuras gerações, de todas as espécies, inclusive, a espécie humana.

Pode-se, assim, falar que o direito ao meio ambiente, é de cada pessoa, mas não só dela, sendo ao mesmo tempo, transindividual, e, por isso que se insere na categoria de interesse difuso, não se esgotando numa só pessoa, mas se espraiando para uma coletividade indeterminada (MACHADO, 2012, p. 176).

Conclui-se, dessa forma que, a proteção ao meio ambiente, vai muito além de um dever moral, é um pacto de sobrevivência, onde a sociedade e o poder público, devem trabalhar juntos, através de políticas públicas, que visem garantir a efetiva proteção do meio ambiente, e ao mesmo tempo, possibilitar que seja um instrumento para a uma vida digna, sadia e com qualidade para todas as espécies que aqui habitam.

## **INCENTIVOS FISCAIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Compreendida a conceituação de meio ambiente e sustentabilidade, bem como suas principais características, passa-se a abordar as questões tributárias que serão tratadas na presente proposta. Por muitas vezes, incentivos fiscais são confundidos com isenções, subsídios e incentivos financeiros, contudo, tratam-se de institutos diferentes, cada qual com suas peculiaridades.

Incentivos fiscais “são todas normas jurídicas ditadas com finalidades extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário” (MILAGRES, 1986, p. 1). Trata-se de uma forma de exclusão de tributação. Segundo dispõe Harada:

Incentivo fiscal é um conceito da Ciência das Finanças. Situa-se no campo da extrafiscalidade e implica redução da receita pública de natureza compulsória ou a supressão de sua exigibilidade. É um instrumento do dirigismo econômico; visa desenvolver economicamente determinada região ou certo setor de atividade (2011).

Importante se faz a diferenciação de incentivos fiscais de isenções, subsídios e incentivos financeiros. Nas palavras de Harada, a isenção fiscal não serve para intervir na economia, da forma como ocorre com o incentivo fiscal:

Isenção tributária é um instrumento de Direito Tributário significando, para a maioria dos doutrinadores, hipótese de não incidência legalmente qualificada. Difere do incentivo fiscal, quer quanto ao seu campo de abrangência (campo de atuação maior), quer quanto à sua motivação. Ela é concedida em função de certos bens (isenção objetiva), ou de certas pessoas (isenção subjetiva), mas sempre em função do interesse público. A finalidade da isenção não é a de desenvolver determinada região do País, nem a de incrementar certa atividade econômica, como ocorre com o incentivo fiscal. A motivação da isenção, pode-se dizer, é semelhante a da imunidade pela qual a Constituição retira o poder tributário em relação a certos bens, serviços ou pessoas. Só que, enquanto a imunidade atua no campo da definição de competência, a isenção atua no campo do exercício da competência tributária. Consoante já escrevemos quando “a motivação da isenção coincide com a do incentivo fiscal é porque estamos diante não de uma isenção pura, mas de isenção condicional, sujeita a termo certo de vigência. É a isenção com as feições contratuais, em que o sujeito passivo tem que arcar com ônus determinados. Daí a irrevogabilidade desse tipo de isenção” (2011).

Pode-se afirmar, portanto, que a isenção fiscal é espécie da qual incentivo fiscal é gênero. De outra vista, incentivos fiscais e financeiros, apesar de serem campos de direito premial, possuem distinções que merecem destaque. Incentivo fiscal é instituto do direito tributário, logo, atua no direito público. Logo, incentivos fiscais representam “vantagens tributárias ao contribuinte, que lhe reduzem ou mesmo extinguem a tributação”. Por outro lado, o incentivo financeiro está ligado à atuação do Estado “atuando na economia privada, usando os bancos oficiais e bancos particulares para conceder financiamentos, facilidades creditícias e juros baixos, subsidiados a tomadores cujas atividades desejam encorajar” (MILAGRE, 1986, p. 3).

Já os subsídios diferem dos incentivos fiscais ao passo que estes “implicam a redução ou exclusão da carga tributária efetivamente existente” enquanto aqueles “representam vantagens financeiras dadas pelo governo para tentar alcançar resultados econômicos desejados, porém cuja natureza nada tem a ver com o reembolso real da carga tributária da atividade aos contribuintes” (MILAGRE, 1986, p.

3). Dênia Maria Milagres destaca que “a natureza jurídica do estímulo fiscal é a de uma simples exoneração do poder de tributar” (1986, p. 2). Assim, são concedidos incentivos fiscais em forma de imunidades, isenções, créditos de impostos, redução de alíquotas, ressarcimento de tributos pagos, entre várias outras formas (MILAGRES, 1986, p. 2).

A concessão de incentivos fiscais possui assento constitucional, sendo, contudo, vedado à União, Estados, Municípios e Distrito Federal instituí-los por lei que não seja complementar. Assim dispõe a Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g (BRASIL, 2019).

Exceção a tal regramento é a isenção do ICMS, o qual deverá seguir o disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (BRASIL, 2019).

Os requisitos para a concessão de incentivos fiscais são previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal, especificamente em seu artigo 14.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

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

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança (BRASIL, 2019).

Constata-se, portanto, que a Lei acima busca limitar o poder de se renunciar às receitas, tendo instituído condições que impedem a concessão desenfreada de incentivos fiscais para fins possivelmente políticos. Para se dispor da receita tributária “é preciso que esteja presente o interesse público direcionando a ação do governante no sentido de renunciar à parcela de receita para consecução do bem comum” (HARADA, 2011). Algumas formas de incentivos fiscais são previstas no § 1º do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, contudo, tratar-se de rol meramente exemplificativo. Dessa forma, qualquer forma de renúncia a receita, que preencha os requisitos daquela lei e das demais normas atinentes, será considerado um incentivo fiscal (HARADA, 2011).

Ainda, verifica-se que as condicionantes dispostas na Lei de Responsabilidade Fiscal não se aplicam aos impostos federais de natureza regulatória, os quais, por força de disposição constitucional, não são submetidos ao princípio da legalidade tributária, no tocante à alteração de suas alíquotas. Portanto, não se submetem àquele regramento, a título de exemplo, os impostos de importação e exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras.

Constata-se, portanto, que incentivos fiscais podem ser amplamente utilizados pelo Estado para intervir economicamente em determinada região ou setor, sendo plenamente possível a sua utilização como uma forma de incentivo para a proteção do meio ambiente e garantia da sustentabilidade dos recursos naturais.

## **A IMPORTÂNCIA DOS INCENTIVOS FISCAIS COMO ESTÍMULO PARA A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE**

Como já visto, a intervenção estatal na atividade econômica é um processo comum. Assim, no tocante as questões ambientais, o dever de proteger e preservar o meio ambiente para presentes e futuras gerações reveste-se como fator primordial na intervenção do Estado, bem como agir ativamente, quanto ao aspecto econômico, conforme o primado constitucional da ordem econômica prevista no artigo 170 inciso VI da Constituição Federativa do Brasil. Vê-se:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (BRASIL, 2019).

Para que a ordem econômica seja assegurada de forma humanizada e com os ditames da justiça social no que diz respeito ao meio ambiente, incentivos fiscais e extrafiscais são aplicados às empresas para estimular o cuidado com o meio ambiente para a preservação das presentes e futuras gerações, bem como para a garantia dos bons negócios na competitividade empresarial, com isso a empresa adere ao chamado de responsabilidade socioambiental (TACHIZAVA, 2008, p.21).

A responsabilidade socioambiental esta vinculada a uma resposta das empresas ao novo cliente, que pode chamar-se de “consumidor verde”. A empresa que adere a este novo conceito passar a ser sinônimo de bons negócios, formando uma nova atitude empresarial:

[...] A responsabilidade socioambiental é a resposta natural das empresas ao novo cliente, o “consumidor verde” e ecologicamente correto. A “empresa verde” passou a ser sinônimo de bons negócios e, no futuro, será a principal forma de empreender negócios de forma duradoura e lucrativa. Em outras palavras, quanto antes às organizações começarem a enxergar a sustentabilidade como seu principal desafio e como oportunidade competitiva, maior será a chance de que sobrevivam [...] (TACHIZAVA, 2008, p.21).

O incentivo fiscal surge como fator estimulante da responsabilidade ambiental como uma ferramenta que o estado utiliza para impulsionar determinado setor econômico caracterizando-se pela renúncia total ou parcial de algum tributo. Nesse

sentido verifica-se:

Incentivo fiscal é a medida imposta pelo Poder Executivo, com base constitucional, que exclui total ou parcialmente o crédito tributário de quem é detentor o poder central em prol do desenvolvimento da região ou de setor de atividade do contribuinte. (TRAMONTIN, 2002, p. 110).

Os incentivos fiscais foram criados com a principal finalidade de impulsionar os investimentos sociais por parte de empresas. Apesar dos benefícios fiscais colaborarem com a economia e reduzirem a carga tributária, estão disponíveis apenas em algumas áreas como meio ambiente, cultura, esporte, infância e adolescência e encontra-se em discussão.

A concessão de incentivos é de interesse de todos e o resultado almejado representa desenvolvimento e investimento por parte dos beneficiados para o meio social e coletivo. A implementação de políticas de incentivos fiscais passou a ter destaque nos anos de 1960, quando trabalhadores rurais migram para os centros urbanos em busca de melhores condições de vida (PIRES, 2007, p.31).

Assim, fica claro que os incentivos fiscais podem ser caracterizados como estímulos aos empresários como meio de abatimento de valores tributários a serem arrecadados, bem como possível isenção, ou ainda remanejamento para áreas específicas e previamente definidas. Sendo assim, vê-se:

Adota-se a expressão 'incentivos fiscais' para designar o estímulo dado aos contribuintes por realizarem condutas voltadas à proteção ambiental ou por induzir os contribuintes a não praticarem condutas poluidoras; para tanto, a pessoa política competente poderá diminuir, retirar ou aumentar a carga tributária do sujeito passivo como forma de atender ao seu escopo. Estimular condutas não agressoras, por meio de incentivos fiscais, é possibilitar aos agentes econômicos a adoção de novos equipamentos voltados para atender às normas de proteção ambiental sem sufocar, assim o desenvolvimento de suas atividades econômicas (AMARAL, 2007, p. 193-194).

A maioria dos tributos previstos no sistema tributário brasileiro tem função predominantemente fiscal. A função fiscal dos tributos tem como finalidade exclusiva o abastecimento dos cofres públicos, sem que outro interesse, de cunho social ou político, interfiram no direcionamento da atividade impositiva (CARVALHO, 2007, p.228). Noutro sentido, tem-se o tributo com função extrafiscal, com a finalidade de desenvolvimento social.

Assim, o tributo denominado como extrafiscal é aquele que não tem a finalidade de captação de recursos para os cofres públicos, mas sim ferramentas oferecidas aos Estados para que estes apliquem as políticas públicas que visem a melhoria das condições de vida da população (MEIRELES, 2006, p. 158).

Vê-se:

[...] A extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de polícia fiscal, isto é, de ação de governo para o atingimento de fins sociais através da maior ou menor imposição tributária. Com efeito, através da agravação do imposto podem-se afastar certas atividades ou modificar-se a atitude dos particulares reputadas contrárias ao interesse público, como pelo abrandamento da tributação pode-se incentivar conduta individual conveniente à comunidade[...] (MEIRELES, 2006, p. 158).

Assim, a tributação ambiental, como incentivo extrafiscal, tem por objetivo orientar as ações dos contribuintes a fim de estimular a preservação do meio natural e a economia, garantindo que estes estejam em conformidade com os fundamentos constitucionais no que se refere à proteção dos recursos naturais de modo sustentável, ao invés de apenas punir os agentes por seus deslizes e irregularidades.

Vê-se:

[...] a razão motivadora da tributação ambiental não é a mesma sobre as quais se fundam as sanções. A aplicação da tributação ambiental não tem por objetivo punir o descumprimento de um comando normativo (proibitivo); ao contrário, a partir do reconhecimento de uma atividade econômica é necessária à sociedade (seja por fornecer produtos indispensáveis à vida social, seja por garantir empregos e renda a determinada comunidade, ou por outra razão qualquer) busca ajustá-la a uma realização mais adequada do ponto de vista ambiental, desincentivando (pelo reflexo econômico negativo que impõe) que o comportamento de um determinado agente econômico ou conjunto de agentes, se modifique para o que tenha por ambientalmente correto. (MODÉ, 2004, p.83).

Assim, a arrecadação ou a isenção de imposto oriunda da tributação ambiental, de modo geral deve custear os serviços públicos na manutenção do meio ambiente conservando-o melhor possível.

Trata-se também de incentivar o consumo de produtos ecologicamente corretos que ofereçam menos danos. Neste sentido, Costa (1998, p. 73) define tributo ambiental como “a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente”.

Noutro sentido econômico, verifica-se:

Tributos ambientais são aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada. Na verdade, nada mais devem fazer que refletir a realidade dos custos da atividade ecologicamente desorientada (FERRAZ, 2003, p.168).

Estudiosos do direito tributário ambiental, não apoiam a criação de novas espécies tributárias, pois, de acordo com Costa (2005, p.13) “não é tributando que se preserva. É abrindo mão de parte da carga tributária que se incentiva e se conscientiza o poluidor do problema ambiental”, mas sim a adaptação e aplicação direcionada dos recursos para fins ambientais.

Yoshida (2005, p. 530) entende que a efetividade da proteção do meio ambiente deve ser incrementada por meio de estratégias que aliem atrativos econômicos e financeiros às soluções técnicas adequadas.

[...] êxito e a efetividade da proteção ambiental dependem da adoção e implementação de políticas e ações que, a par das medidas de desestímulo à poluição e degradação ambientais, prestigiem, ao mesmo tempo, medidas de incentivo à prevenção, calcadas em atrativos econômico-financeiros (YOSHIDA, 2005, p. 530).

Para reforçar o entendimento da não criação de novos tributos, destaca-se que a carga tributária já se encontra extremamente sobrecarregada, enfatizando que a criação de novos tributos é inviável. É preciso reformular o processo de arrecadação destinado à preservação ambiental e que existem outros meios de fazê-lo sem que um novo imposto seja criado (TUPIASSU, 2005).

Por se tratar de um instrumento econômico direcionado à proteção do meio ambiente, o tributo ambiental objetiva além da arrecadação, a utilização desses recursos como forma de prevenção. Define-se o tributo ambiental como extrafiscal por ser tratar de uma tributação reparatória e fiscal por ser arrecadatória (RIBEIRO, 2005, p. 9).

Tributação ambiental pode ser entendida como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente. Assim, ao referir-se em tributação ambiental podem-se destacar dois aspectos: um sendo de natureza arrecadatória ou fiscal e outro a de caráter extrafiscal ou regulatório que tem como objetivo conduzir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a adotar condutas que estejam em sintonia com a ideia de preservação ambiental. (RIBEIRO, 2005, p. 9).

Entende-se então que além da punição, leva-se em consideração a necessidade e obrigação de um retrocesso aos danos causados, ou seja, reparação pela não conformidade com a legislação vigente podendo inibir novos casos de danos pelos infratores.

Tem-se, portanto, que os tributos não apenas na sua função de arrecadação, mas principalmente em seu caráter extrafiscal servem para incentivar a proteção do meio ambiente e para isso nem sempre é necessária a criação de novos tributos. Assim, devido aos problemas com a degradação acelerada do meio ambiente, se faz necessária à utilização de instrumentos que incentivem a utilização de políticas ecologicamente corretas por parte dos setores públicos e privados.

A concessão de incentivos fiscais é uma ótima ferramenta para estimular as empresas a contribuírem com a preservação ambiental, uma vez que no Brasil a carga tributária é elevada e a concessão de incentivos fiscais estimulará as empresas a melhorarem seus produtos e processos produtivos com vistas a obterem redução da carga tributária e aumentarem a sua competitividade no mercado.

Cabe ressaltar que é importante que a concessão destes incentivos fiscais não seja passageira, mas sim que esteja inserida num grande projeto voltado à preservação ambiental, para que se possa colher frutos duradouros e efetivamente implementar uma melhora no meio ambiente.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Da análise de todo o contido, considerando-se a globalização e o constante crescimento da industrialização no território brasileiro, principalmente por empresas de pequeno e médio porte, denota-se que o uso de incentivos fiscais é uma medida indicada para auxiliar o aumento da proteção da natureza e do meio ambiente, ao passo que trata-se de uma medida atrativa a empresas, que resultará na proteção e manutenção integral de áreas dos mais diversos biomas.

A proteção do meio ambiente é uma obrigação constitucional do Estado, o qual pode utilizar-se dos incentivos fiscais para garantir a proteção de áreas de importância socioeconômica, sem que haja um prejuízo ao erário público. Ao invés de exigir-se o recolhimento do tributo, parcial ou totalmente, pelo contribuinte, para que somente

então o Estado invista tais recursos na proteção do meio ambiente, garante-se que a proteção dos recursos naturais será exercida, de forma direta e imediata, pelas empresas. Portanto, tratando-se de uma medida legal e eficaz, e tendo em vista a riqueza de recursos naturais do Brasil, é plenamente indicada a sua aplicação extensiva, a fim de garantir o cumprimento da obrigação constitucional de proteção do meio ambiente, inclusive para as gerações futuras.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.. p. 193-194.

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Direito Ambiental**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen, 2005.

BEZERRA, Pedro Ivo Soares. **Utilização dos incentivos fiscais como mecanismo para promover a sustentabilidade ecológica**. 2011. Disponível em: <<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/download/171/157>>. Acesso em: 12 de abril de 2019.

BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, outubro, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 de abril de 2019.

\_\_\_\_\_ Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília, DF, maio, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 16 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_ Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981. **Dispõe sobre a Política Nacional de Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências**. Brasília, DF, agosto, 1981. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6938.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6938.htm). Acesso em: 04 de abril de 2019.

\_\_\_\_\_ Lei nº 9.393 de 19 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada**

**por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências.** Brasília, DF, dezembro, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9393.htm)>. Acesso em: 12 de abril de 2019.

BODNAR, Zenildo; CRUZ, Paulo Márcio. **Globalização, transnacionalidade e sustentabilidade.** Itajaí: Univali, 2012. Disponível em: <http://siaiapp28.univali.br/LstFree.aspx>. Acesso em: 11 de setembro de 2019

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; LEITE, José Rubens Morato. **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 228.

CAVALCANTI, Clóvis (org.). **Desenvolvimento e natureza:** estudos para uma sociedade sustentável. 3.ed. São Paulo: Cortez, Recife, PE: Fundação Joaquim Nabuco, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Tributação, ecologia e meio ambiente.** Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 1998.

FERRAZ, Roberto. Tributação e Meio Ambiente: O green tax no Brasil. **Revista de Direito Ambiental**, 31, 2003. p.168

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Manual de direito ambiental e legislação aplicável.** 5 ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 2004.

GIL, Antonio Carlos, 1946. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GREMAUD, Amaury Patrick; VASCONCELLOS, Marco A. Sandoval; TONETO JR., Rudinei. **Economia brasileira contemporânea.** 7. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <<https://forumdeconcursos.com/wp->

content/uploads/wpforo/attachments/4021/130-Kiyoshi-Harada-Direito-Financeiro-e-Tributario-2017-Pdf.pdf>. Acesso em: 20 de setembro de 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 3022, 10 out. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/20161>>. Acesso em: 16 de junho de 2019.

KIRZNER, Vânia. Plano diretor de desenvolvimento urbano: estatuto da cidade Lei 10.257/01. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/plano-diretor-de-desenvolvimento-urbano> Acesso em: 11 de setembro de 2019.

LEFF, Enrique. **Saber ambiental: sustentabilidade, racionalidade, complexidade, poder**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2001.

LEITE, José Rubens Morato; AYALA, Patryck de Araújo. **Direito Ambiental na sociedade de risco**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MEDEIROS, Fernanda Luiza de. Meio ambiente: direito e dever fundamental. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p.158.

MICHAELIS. **Dicionário de Língua Portuguesa**. Disponível em <https://michaelis.uol.com.br>. Acesso em: 04 de abril de 2019.

MILAGRES, Dênia Maria. **Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro, 1986. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/view/60197/58514> >. Acesso em: 16 de junho de 2019.

MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente: a gestão ambiental em foco: doutrina, jurisprudência, glossário**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MILARÉ, Édis. **DIREITO DO AMBIENTE**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental: a função do tributo na proteção do meio ambiente**. Curitiba, Juruá, 2004.

MORAES, Kelly Farias de. **Direito tributário e meio ambiente: Importância dos incentivos fiscais na preservação do meio ambiente**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 104, set 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11938](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11938)>. Acesso em 12 de abril de 2019.

PACHECO FILHO, Eduardo Galvão de França. **O Direito Tributário na proteção ao meio ambiente**. 30 de janeiro de 2007. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI34633,21048-O+Direito+Tributario+na+protecao+ao+meio+ambiente>>. Acesso em 12 de abril de 2019.

PEREIRA, Luiz Fernando. **Tributação Ambiental e Incentivos Fiscais**. 2016. Disponível em: <<https://drluizfernandopereira.jusbrasil.com.br/artigos/341333697/tributacao-ambiental-e-incentivos-fiscais>>. Acesso em 12 de abril de 2019.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **O Papel do estado no desenvolvimento econômico sustentável**. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/133.pdf>>. Acesso em 05 de maio de 2019.

ROCHA, Júlio César de Sá da. **A defesa processual do meio ambiente do trabalho: dano, prevenção e proteção jurídica**. São Paulo, Ed. LTr, 2002, p. 30.

SILVA, José Afonso da, **Direito Ambiental Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

TACHIZAVA, Takeshy. **Gestão socioambiental: estratégias na nova era da sustentabilidade**. Rio de Janeiro. Elsevier: 2008. p.21.

THOMÉ, Romeu. **O princípio da vedação de retrocesso socioambiental no contexto da sociedade de risco**. Salvador: Juspodivm, 2014.

THOMAS, Janet M., CALLAN, Scott J. **Economia ambiental: Fundamentos, políticas e aplicações.** Tradução: Antonio Claudio Lot, Marta Reyes Gil Passos. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal.** Curitiba: Juruá, 2002.

TUPIASSU, Lise Vierira da Costa. **Tributação ambiental**, RJ. 1. Renovar, 2006.

VARGAS, Raquel Young; GORON, Henrique Sampaio. **Tributação sustentável e incentivos fiscais.** In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XX, n. 165, out 2017. Disponível em:

<[http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=19748&revista\\_caderno=26](http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19748&revista_caderno=26)>. Acesso em 12 de abril de 2019.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. **Direito tributário ambiental.** In Torres, Heleno Taveira (Org.). São Paulo: Malheiros, 2005.