

REFORMA TRIBUTÁRIA VERDE SOBRE A RENDA DO POLUIDOR

Luciano Costa Miguel¹

Escola Superior Dom Helder Câmara (ESDHC)

Luiz Felipe Radic²

Escola Superior Dom Helder Câmara (ESDHC)

Lyssandro Norton Siqueira³

Escola Superior Dom Helder Câmara (ESDHC)

Artigo recebido em: 24/05/2024

Artigo aceito em: 02/09/2024

Os autores declaram não haver conflito de interesse.

Resumo

Por meio de sua função extrafiscal, os tributos podem alterar comportamentos do mercado e colaborar com a adoção de um estilo de vida sustentável. Neste estudo, aborda-se a extrafiscalidade e sua capacidade de corrigir externalidades negativas do mercado,

enquanto meio indireto de conformação de comportamentos. O objetivo geral é esclarecer qual seria a maneira mais eficiente de alcançar a eficácia da política pública tributária ambiental, a partir das falhas de regressividade e de repasse do custo da reforma tributária

1 Doutor e Mestre em Direito pela Escola Superior Dom Helder Câmara (ESDHC), Belo Horizonte/MG, Brasil. Especialista em Direito Tributário pela Universidade para o Desenvolvimento do Estado e da Região do Pantanal (UNIDERP), Campo Grande/MS, Brasil. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-Minas), Belo Horizonte/MG, Brasil. Professor adjunto de Direito Tributário da graduação da ESDHC. Professor visitante dos cursos de MBA em Direito Tributário do Centro de Direito Internacional (CEDIN), Belo Horizonte/MG, Brasil. Professor na pós-graduação do Pro Labore/Faculdade Arnaldo (FAJ), Belo Horizonte/MG, Brasil. Procurador da Fazenda Nacional integrante da Divisão de Acompanhamento Especial (DIAES) da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 6ª Região (PRFN6), Belo Horizonte/MG, Brasil. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3595697965861926> / ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5844-2173> / e-mail: lucianocmiguell@hotmail.com

2 Graduando em Direito, modalidade integral, pela Escola Superior Dom Helder Câmara (ESDHC), Belo Horizonte/MG, Brasil. Integrante e secretário do Grupo de Pesquisa Instrumentos Econômicos de Desenvolvimento Sustentável. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3211920204743709> / ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1560-4053> / e-mail: luizfelipe.radic@gmail.com

3 Pós-doutor em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte/MG, Brasil. Doutor em Teoria do Estado e Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio), Rio de Janeiro/RJ, Brasil. Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos (FDMC), Belo Horizonte/MG, Brasil. Graduado em Direito pela UFMG. Consultor. Advogado. Procurador do Estado de Minas Gerais (Advocacia-Geral do Estado). Professor do Programa de Mestrado e Doutorado da Escola Superior Dom Helder Câmara (ESDHC), Belo Horizonte/MG, Brasil. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9263657919218752> / ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2530-0272> / e-mail: lyssandro.norton@gmail.com

ao consumidor. Para tanto, aponta-se a necessidade de uma reforma fiscal verde e discute-se a escolha entre a tributação sobre a renda e o emprego da seletividade tributária. Com relação aos aspectos metodológicos, a abordagem é qualitativa; quanto aos objetivos, explicativa; sobre o método, predomina o raciocínio dialético. Acerca das técnicas, o estudo se pauta na análise bibliográfica e documental e é teórico, tendo em vista os instrumentos de coleta de dados es-

colhidos para desenvolvê-lo. Ademais, esta pesquisa é do tipo jurídico-projetivo e de vertente jurídico-sociológica. Conclui-se que a solução está na tributação direta sobre a renda do produtor, promovendo benefícios fiscais para aqueles que mantiverem suas emissões conforme os melhores padrões ambientais disponíveis.

Palavras-chave: extrafiscalidade; reforma fiscal verde; tributação ambiental.

GREEN TAX REFORM ON THE POLLUTER'S INCOME

Abstract

Due to their extrafiscal function, taxes can influence market behaviors and contribute to the adoption of a sustainable lifestyle. Thus, this study addresses extrafiscality and its ability to correct negative market externalities as an indirect means of shaping behaviors. The general aim is to clarify the most effective way to achieve the effectiveness of environmental tax public policy, considering the issues of regressivity and the passing of the cost of tax reform onto the final consumer. To this end, it highlights the need for a green fiscal reform and discusses the choice between income taxation and the use of tax selectivity. Regarding methodological aspects, the approach is qualitative;

in terms of objectives, it is explanatory; and with respect to the method, dialectical reasoning predominates. The study relies on bibliographic and documentary analysis and is theoretical, given the chosen data collection instruments. Furthermore, this research is of a legal-projective type and has a legal-sociological perspective. In conclusion, it is determined that the solution lies in direct taxation on the producer's income, promoting tax benefits for those who do not exceed the best available environmental standards.

Keywords: environmental taxation; extrafiscality; green tax reform.

Introdução

O tema central deste trabalho é a tributação sobre a renda como um dos instrumentos econômicos de desenvolvimento sustentável, destacando-se como um ponto de interseção relevante entre as políticas públicas tributária e ambiental.

Este estudo se justifica pelo crescente interesse acadêmico e pela atenção dos gestores públicos em relação à temática, sobretudo no que diz respeito à grave crise ambiental global. Com efeito, a função extrafiscal dos tributos permite a modificação de comportamentos de mercado e promove a adoção de um estilo de vida sustentável, evidenciando a relevância prática do tema.

Dito isso, o problema abordado neste artigo é: qual tipo de reforma fiscal verde é mais eficiente para alcançar a eficácia da política pública tributária ambiental? Para responder essa pergunta e atingir o objetivo geral de identificar o modo mais eficiente de reforma fiscal verde capaz de atingir a eficácia da política pública tributária ambiental, esta pesquisa foi dividida em três tópicos de desenvolvimento, nos quais foram cumpridos os objetivos específicos indicados a seguir.

No tópico 1, o desenvolvimento começa pela apresentação do conceito de extrafiscalidade tributária e a explicação de como essa função dos tributos pode servir à causa ambientalista. Além disso, essa seção aborda a definição de externalidades e menciona a teoria clássica para sua correção.

No segundo tópico, é apresentada a justificativa para a necessidade de uma reforma fiscal verde. Ademais, passa-se à explanação da proposta de reforma apresentada por Borges e Merlin no artigo “A (in)viabilidade da reforma fiscal verde no Brasil”, publicado na revista *Veredas do Direito* em 2018, que serve como marco teórico deste estudo.

Por fim, no tópico 3, com base nos comentários à proposta de intervenção de Borges e Merlin, em um esforço metodológico popperiano de desconstrução dos argumentos analisados para identificar a tese mais robusta, propõe-se a alternativa de reforma fiscal verde que parece ser a mais eficiente.

Com relação aos aspectos metodológicos, esta pesquisa adota uma abordagem qualitativa. Quanto aos objetivos, é explicativa, e o método predominante é o raciocínio dialético. No que se refere às técnicas, o estudo se pauta na análise bibliográfica e documental, sendo teórico, considerando os instrumentos de coleta de dados utilizados para seu desenvolvimento. Além disso, trata-se de uma pesquisa do tipo jurídico-projetivo que se enquadra na vertente jurídico-sociológica.

Contudo, a fim de facilitar a compreensão do raciocínio exposto no texto, é necessário primeiro revisar o processo da formação de políticas públicas conforme

as ciências do Estado, bem como os princípios que orientam as decisões no mercado, de acordo com as ciências econômicas. Esse vínculo interdisciplinar é importante para a discussão da política pública tributária.

No que diz respeito ao caminho de formação das políticas públicas, deve-se primeiro reconhecer que elas geralmente se originam de um direito fundamental positivado no texto constitucional, que serve como seu fundamento formal. Um exemplo disso é o direito ao meio ambiente saudável, expresso no art. 225 da Constituição Federal de 1988, que constitui o fundamento formal da política pública ambiental brasileira.

Com base nesse direito positivado, desenvolve-se a política pública, levando-se em conta os parâmetros de eficiência e eficácia. Embora semelhantes, esses termos não são sinônimos: a eficiência consiste na identificação dos programas e projetos mais adequados – a melhor técnica – para alcançar o direito fundamental em questão; já a eficácia se refere à capacidade da política pública, dada a técnica escolhida para realizá-la, em efetivar o direito a que se propõe.

Finalmente, visto que todas as políticas públicas se baseiam em direitos constitucionais, é comum a todas elas o objetivo de alcançar a justiça social. Identifica-se, portanto, que a origem das políticas públicas é sempre um direito constitucional e que o objetivo é sempre atingir a justiça social. Desse modo, o que varia entre as políticas é apenas a metodologia de implementação, que é naturalmente casuística.

Compreendido isso, passa-se à discussão das premissas econômicas relevantes para este texto. A primeira premissa é que as pessoas enfrentam constantemente *trade-offs*. Em razão da limitação dos recursos em oposição à ilimitada natureza das vontades humanas, não é possível obter tudo ao mesmo tempo, o que implica que a tomada de decisão exige a escolha de um item em detrimento de outro. Dessa percepção, decorre a segunda premissa: o custo de algo é aquilo de que se deve abrir mão para obtê-lo, ou seja, ao decidir, considera-se o custo de oportunidade do item em questão.

A terceira premissa a ser destacada é que as pessoas reagem a incentivos ao tomar decisões. Para os economistas, o termo “incentivo” se refere a intervenções indutoras de ações individuais sem as quais não há mudança comportamental do mercado. Com efeito, ao implementar um incentivo, altera-se a relação de custo-benefício de um item, modificando a reação do mercado com relação a ele. Pode-se, portanto, fazer uma analogia entre esse princípio econômico e a terceira lei de Newton, que afirma que toda ação tem uma reação. Um exemplo disso são as intervenções estatais na economia, que dialogam com essa premissa.

Portanto, outra noção relevante é que existem situações em que o Estado

pode aperfeiçoar os resultados do mercado. A saber, entre outros casos, o Estado serve de moderador para a “mão invisível” do mercado quanto à promoção da eficiência, haja vista que certos defeitos do mercado não se resolvem sozinhos, ora por falhas externas, ora por falhas do próprio poder do mercado, sendo necessário que o Estado realize incentivos para corrigir esses desvios. Esse tema sobre a atuação estatal no mercado será aprofundado no tópico 1 deste texto.

1 A extrafiscalidade como instrumento de desenvolvimento sustentável

Após a devida contextualização econômica e das ciências do Estado, adentra-se o âmbito do direito tributário para explicar o conceito de extrafiscalidade. Tradicionalmente, entendia-se que o direito tributário tinha por escopo apenas limitar o poder de tributar do Estado. A visão dominante era que o direito tributário fosse uma disciplina setORIZADA e sem diálogo expressivo com outras áreas.

Contudo, essa perspectiva revelou-se ultrapassada, e foi acrescentado um novo objetivo: estudar maneiras de promover condutas positivas por meio da tributação, visando alcançar os fins sociais do Estado. Esse objetivo dialoga com outras áreas do Direito, com destaque para a constitucional, e refere-se à função social do poder de tributar (Miguel; Lima, 2012).

Dessa forma, desenvolveram-se as teorias sobre as duas funções dos tributos: a fiscal e a extrafiscal. A saber, a função fiscal é aquela por meio da qual o Estado arrecada verba para financiar a execução de políticas públicas, ao passo que a função extrafiscal é aquela pela qual os tributos alteram comportamentos no mercado, cumprindo a sua função social (Miguel; Lima, 2012).

Nesse sentido, Rabbani (2017) explica que, no Brasil, a Constituição Federal de 1988 (CRFB/1988) não prevê expressamente a instituição de tributos extrafiscais, mas dá espaço para sua implementação. Como resultado, já existem diversos tributos dotados de características extrafiscais no ordenamento jurídico brasileiro. Portanto, a extrafiscalidade está dentro dos limites postos pelo princípio da legalidade tributária. Contudo, visto que essa função não está positivada no texto constitucional, coube à doutrina defini-la, e isso foi feito com base no conceito já estabelecido de tributo fiscal.

Assim, conforme o art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é uma prestação patrimonial coativa imposta pela Administração Pública que tem por finalidade contribuir à manutenção dos gastos públicos. Portanto, observa-se a ausência de voluntariedade por parte do contribuinte, que não tem escolha a não

ser pagar. Além disso, destaca-se o caráter contributivo desse tipo de tributo, ou seja, ele é baseado na capacidade contributiva: cada um contribui na proporção de sua aparente riqueza, conforme os sinais de riqueza demonstrados (Brasil, 1966).

Em contrapartida, os tributos extrafiscais são utilizados como instrumento de políticas públicas para assegurar a eficácia de direitos e princípios constitucionais, promovendo ou desincentivando determinadas condutas (Rabbani, 2017). Tendo em vista que a extrafiscalidade é uma ferramenta para forçar mudanças, a escolha pela sua utilização se enquadra, então, na análise da eficiência da política pública, conforme o que foi explicado na introdução deste artigo.

Rabbani (2017) complementa a explicação indicando que, no contexto da extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva não serve como critério de graduação das prestações tributárias extrafiscais, mas não pode ser totalmente desconsiderado, uma vez que norteia a razoabilidade do tributo. No sistema tributário, o princípio da igualdade não impede distinções entre os contribuintes, desde que se alcance a justiça social. Com efeito, o dever de contribuir é ampliado para abarcar outros valores, tais como justiça tributária e as finalidades de política socioeconômica, inclusive a proteção do meio ambiente.

Na tributação fiscal, a cobrança dos tributos é pautada em demonstrativos de ocorrência do fato gerador, no sentido de que cada contribuinte paga conforme os indícios de que ocorreu o fato gerador. Por exemplo, o imposto de transmissão de bens imóveis é pautado na matrícula atualizada do imóvel, o que demonstra que houve transmissão da propriedade do imóvel, fato gerador do imposto. Essa é a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Já na tributação extrafiscal, cujo objetivo é a mudança de comportamento do contribuinte, não se adota a lógica dos demonstrativos de ocorrência dos fatos geradores.

É importante notar que a aplicação do princípio da capacidade contributiva é especialmente relevante na tributação verde, em razão de seu método de cálculo distinto, baseado na capacidade poluente e não na capacidade contributiva. A máxima do tributo ambiental é que deve pagar mais quem polui mais, e não quem é mais rico, uma vez que o princípio ambiental do poluidor pagador influencia a definição da base de cálculo dos tributos ambientais.

O princípio do poluidor pagador tem por objetivo a internalização dos custos das externalidades ambientais negativas, o que não significa um salvo conduto poluente pelo simples fato de ter havido algum pagamento, o que deturparia toda a lógica da proteção ambiental (Siqueira, 2022).

Vale frisar, então, que os tributos também podem se revelar instrumentos significativos da política de proteção ambiental, haja vista que, por meio de sua função extrafiscal, os tributos podem induzir mudanças comportamentais individuais relevantes, promovendo um estilo de vida mais sustentável e corrigindo

as externalidades negativas causadas por atividades econômicas poluidoras.

Nesse sentido, deve-se esclarecer o que são externalidades. Conforme mencionado na introdução deste artigo, existem certas falhas de mercado que a “mão invisível do mercado” não é capaz de solucionar, sendo necessária a intervenção do Estado e da chamada “mão visível do Governo” para sanar esses vícios. Por conseguinte, com base em seus postulados específicos, cada teoria econômica propõe qual deva ser a intensidade da atuação dessa “mão visível do Governo”. Com efeito, essas falhas podem se dar por desvios de informação, pelo exercício do poder de monopólio, ou, ainda, por externalidades (Mankiw, 2021).

Sobre essa questão, Vasconcellos e Garcia (2014, p. 84-85) afirmam:

As externalidades (ou economias externas) podem ser definidas como as alterações de custos e benefícios para a sociedade derivadas da produção das empresas. Podem também ser vistas como as alterações de custos e receitas da empresa devidas a fatores externos. Temos uma externalidade positiva (ou economia externa) quando uma unidade econômica cria benefícios para outras, sem receber pagamento por isso. Por exemplo, uma empresa treina a mão de obra, que acaba, após o treinamento, transferindo-se para outra empresa; a beleza do jardim do vizinho, que valoriza sua casa; uma nova estrada; os comerciantes de um mesmo ramo que se localizam na mesma região. Temos uma externalidade negativa (ou deseconomia externa) quando uma unidade econômica cria custos para outras, sem pagar por isso.

Com base nesse conceito, tem-se, como exemplo de externalidade negativa, o consumo de cigarros, que, além de causar danos à saúde do próprio fumante, gera efeitos negativos nas pessoas ao redor, que se tornam fumantes passivos e arcarão com os mesmos ônus do consumidor original do fumo, sem que esse malefício do tabaco, com impactos ainda no Sistema Único de Saúde (SUS), esteja inserido no preço do produto. No âmbito do direito ambiental, os passivos não recuperados de impactos ambientais manifestam-se como externalidades ambientais negativas não tratadas⁴.

Nesse sentido, no início do século XX, Pigou (1920) elaborou a teoria clássica de correção das externalidades e propôs a internalização destas por meio da cobrança de impostos sempre que o custo social fosse superior ao custo privado. Desse modo, os custos suportados pela sociedade seriam incorporados ao preço

⁴ Informação obtida em palestra ministrada pela Mestra Marcela de Barros Riccio no “I Seminário de Instrumentos Econômicos de Desenvolvimento Sustentável: pagamentos por serviços ambientais”, promovido pela Pró-reitoria de Pesquisa da Escola Superior Dom Helder, realizado em 1º de junho de 2023, na Escola Superior Dom Helder (Seminário [...], 2023).

do produto, permitindo que as regras naturais de funcionamento do mercado de demanda e oferta voltassem a operar corretamente. Assim, considera-se que Pigou foi o primeiro a sistematizar a ideia de tributos extrafiscais, uma vez que os impostos pigouvianos não têm por único fim a arrecadação de verba para os cofres públicos, mas, também, a efetivação do direito à livre concorrência, entre outros.

De acordo com a doutrina majoritária, existem três categorias de instrumentos para corrigir externalidades negativas e, conseqüentemente, proteger o meio ambiente. A primeira categoria inclui os meios diretos de conformação de comportamentos, que abrangem os institutos jurídicos de comando-controle administrativo e penal, como multas, penas restritivas da liberdade e a exigência do licenciamento ambiental (Nabais, 2008).

A segunda categoria se refere aos meios de direção de comportamentos por meio do planejamento, em que se destacam os instrumentos de ordenamento do território e de planejamento do uso da terra, como o zoneamento urbano e o Cadastro Ambiental Rural (Nabais, 2008).

Insere-se, portanto, a tributação ambiental na terceira categoria: a dos meios indiretos de conformação de comportamentos, também conhecidos como instrumentos econômicos de desenvolvimento sustentável. Essa categoria inclui a imputação de responsabilidade civil ambiental ao poluidor, os subsídios e as subvenções do direito financeiro e o mercado de emissões (Nabais, 2008).

Por essa constatação, há dois modos pelos quais os tributos podem ser empregados como instrumentos de desenvolvimento sustentável: (1) pela incidência de tributos ambientais, fazendo que os agentes poluidores paguem para poluir; e (2) pela concessão de benefícios fiscais, de modo que os contribuintes paguem os agentes poluidores para que não poluam, subsidiando métodos sustentáveis de produção.

Assim, o poder de ação dos tributos verdes se relaciona ao princípio supracitado de que pessoas reagem a incentivos e que essas reações ensejam mudanças comportamentais, logo, mudanças na mentalidade. À medida que se força o poluidor a pagar em função do impacto ambiental causado, sua atividade se torna menos vantajosa em comparação àquelas atividades ecologicamente corretas, desoneradas de tributos (Aragão, 1997).

2 Da necessidade de uma reforma fiscal verde e o seu custo-benefício

A percepção que melhor justifica o uso da extrafiscalidade tributária como instrumento de desenvolvimento sustentável e que demonstra a necessidade da

realização de uma reforma fiscal verde é que, para superar a crise ambiental pela qual o mundo está passando, não basta utilizar apenas instrumentos de comando e controle ou ordenamento territorial. É essencial empregar todos os recursos disponíveis, incluindo a tributação ambiental.

Nesse sentido, tem ganhado atenção a proposta de reformas fiscais verdes, que consistem na mudança do paradigma do sistema tributário de modo que a conservação do meio ambiente seja o escopo central da política tributária. Isso significa reduzir a tributação sobre os fatos geradores tradicionais e aumentar concomitantemente a tributação sobre atividades poluidoras, com ênfase na extrafiscalidade. A política pública tributária passa a orbitar a temática ambiental, em sinergia com a política pública ambiental.

Segundo Borges e Merlin (2018), os elementos fundamentais para uma reforma fiscal verde propriamente dita são: a transferência da carga tributária incidente sobre fatos geradores tradicionais, como a renda e a folha de salários, em direção a fatos geradores poluentes, centralizando o princípio do poluidor-pagador; e a substituição de tributos ordinários por novos tributos ambientais, cujas receitas seriam destinadas tanto à realização da política ambiental quanto ao custeio das atividades normais do Estado.

Entende-se, portanto, que a guinada ambiental da política tributária permite a ocorrência do fenômeno econômico conhecido como duplo dividendo, no qual uma única medida pode alcançar múltiplos objetivos simultaneamente. Isso, pois, ao implementar a tributação ambiental, os recursos obtidos podem ser utilizados para promover outras políticas públicas, como a erradicação da fome, da pobreza e da falta de moradia (OCDE, 2005).

Seguindo a mesma linha, Borges e Merlin (2018) defendem que o bônus da reforma fiscal verde se estende para além do meio ambiente, adotando traços de reforma tributária com finalidade social de melhoria da qualidade de vida dos cidadãos:

[...] a receita obtida com o novo sistema tributário criado com a reforma fiscal verde não se destina unicamente à substituição das receitas obtidas com as contribuições sobre os salários. Ela serve para estimular as ações favoráveis ao meio ambiente e a reformulação das políticas públicas ambientais e econômicas em geral, que podem se fixar sobre objetivos de melhoria do bem-estar social (Borges; Merlin, 2018, p. 356).

Ademais, de acordo com Soares (2002), a tributação ambiental tem o condão de alterar o enfoque da tributação em tempos de crise do Estado do Bem-estar

Social. Com efeito, o contribuinte está demasiado pressionado por uma carga tributária elevada cujo retorno não é suficientemente percebido e o único modo de tornar o aumento dessa carga politicamente aceitável é se ele estiver vinculado a uma causa endossada pela sociedade, tal como a ambientalista. Dessa forma, o Estado tem um motivo válido para incrementar suas entradas, sem perder a confiança e a colaboração dos contribuintes. Estes, por sua vez, maximizarão suas utilidades pelo sentimento de participação à proteção da natureza, ao mesmo tempo que perceberão um retorno dos valores pagos ao Estado.

Nessa senda, destaca-se que já existem tributos voltados à proteção do meio ambiente, no ordenamento jurídico brasileiro, alguns deles são o Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto Predial e Territorial Urbano Verde (IPTU Verde) e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Combustíveis (Cide-Combustíveis). Contudo, esses tributos estão sendo utilizados abaixo do seu potencial máximo, comprometendo o cumprimento de seus objetivos conservacionistas. Por esse motivo, faz-se necessário repensar o ciclo de elaboração da política pública tributária, levando-se em consideração esse problema e aperfeiçoando-se a técnica adotada (Miguel; Lima, 2012).

Veja-se que a iniciativa de realizar uma reforma fiscal verde tem um potencial imenso de contribuir com a proteção do meio ambiente. No entanto, há falhas nesse sistema a serem consideradas, como bem apontam Borges e Merlin (2018). Para os autores, as principais falhas são a instabilidade das receitas decorrentes da tributação ambiental, os descompassos concorrenciais que esse tipo de tributo pode gerar e a natureza regressiva do sistema.

Borges e Merlin (2018) apresentam um estudo sobre o problema da regressividade no Brasil, defendendo que, caso ocorra no país, a reforma fiscal verde terá maior repercussão sobre fornecedores de produtos e serviços, haja vista que eles têm, proporcionalmente, maior pegada ambiental em suas atividades. Desse modo, a reforma focaria na tributação sobre o consumo, ou seja, na tributação indireta.

Nesse contexto, entretanto, quem, de fato, arcaria com o peso do novo paradigma de tributação seria o consumidor, que passaria a atuar, nesse caso, na figura de contribuinte de fato. Inevitavelmente, diante de uma maior carga tributária, os produtores internalizariam o custo da reforma fiscal no preço de seus produtos, fazendo-o subir. Pode-se argumentar que o consumidor poderia simplesmente evitar a compra de bens e serviços com maior carga tributária. No entanto, essa lógica não se aplica a mercados inelásticos, nos quais o consumidor não tem alternativa a não ser pagar mais caro. Pode-se, portanto, constatar a formação de um círculo vicioso (Borges; Merlin, 2018; Vasconcellos; Garcia, 2014).

Borges e Merlin (2018, p. 363) sintetizam bem a questão da regressividade tributária:

A tributação regressiva é aquela que incide de maneira mais onerosa sobre os menos favorecidos. Ou seja, quando o tributo incide sem observar o efetivo poder contributivo do indivíduo em arcar com o ônus tributário. Assim, a tributação sobre o consumo, na medida em que não leva em consideração as características pessoais do contribuinte, mas apenas do bem envolvido na operação, culmina por impor um ônus mais significativo aos contribuintes de baixa renda, acarretando uma alta regressividade.

Por isso, é imprescindível que o princípio da capacidade contributiva não seja completamente afastado ao tornar a política tributária mais ambientalista, conforme mencionado no tópico 1 deste texto. Esse princípio é fundamental para garantir que o tributo seja economicamente razoável, e isso se revela ainda mais significativo em uma realidade como a brasileira, em que a existência de desigualdade social é irrefutável.

Diante dessa constatação, a questão que se coloca é que Borges e Merlin (2018) basearam toda sua argumentação na premissa de que a tributação indireta deve estar necessariamente na base de qualquer reforma fiscal verde. No entanto, essa premissa não é necessariamente válida, como será demonstrado no próximo tópico, em que será apresentado um contraponto à tese dos referidos autores.

3 Alternativa à proposição de Borges e Merlin: entre a tributação sobre a renda e o emprego da seletividade tributária

Veja-se que o estudo de Borges e Merlin (2018) propõe uma reforma fiscal verde pautada na tributação sobre o consumo. Partindo dessa premissa, os autores identificaram as vulnerabilidades da regressividade e da sobrecarga tributária dos consumidores. Nesse sentido, este artigo propõe alternativas que não apresentem os mesmos defeitos da tributação indireta.

Inicialmente, apresentam-se dois caminhos possíveis: (1) trabalhar a aplicação do princípio da seletividade tributária sob um viés ambiental para fazer que a reforma fiscal verde sobre o consumo incida mais fortemente sobre bens supérfluos, cujos mercados são elásticos; e (2) mudar o método da reforma fiscal verde de modo que priorize a tributação direta sobre a renda dos produtores. A seguir, uma análise de ambos os caminhos para identificar o melhor.

3.1 A promoção da seletividade tributária ambiental

Quanto ao princípio da seletividade, pode-se dizer que ele “significa taxar com alíquotas mais altas os produtos de consumo supérfluo ou não essencial e de forma reduzida aqueles produtos tidos como essenciais ao consumo da população, especialmente aquela de menor capacidade econômica” (Difini, 2008, p. 90) e estabelece um diálogo direto com o princípio da essencialidade, de maneira que as alíquotas estão em função do produto em si, e não da base de cálculo, como ocorre na progressividade.

A saber, a seletividade tributária está positivada na CRFB/1988 no art. 153, §3º, I; art. 155, §2º, III, voltada, respectivamente, para a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O texto constitucional não especifica os bens ou serviços essenciais, mas a doutrina considera essenciais os bens consumidos uniformemente por todos, ao passo que são tidos como supérfluos os bens consumidos apenas por aqueles que, após garantir o mínimo existencial, têm possibilidade de satisfazer desejos adicionais (Brasil, 1988; Schoueri, 2019).

Salienta-se que, para a jurisprudência, há contextos em que a seletividade tributária é obrigatória. O Supremo Tribunal Federal (STF) já explicitou esse entendimento. Em voto do Ministro Ricardo Lewandowski, o magistrado considerou que, no caso de energia elétrica e serviços de comunicações, por constituírem aspectos da dignidade humana, a seletividade se torna obrigatória e a alíquota de ICMS incidente sobre esses bens deve necessariamente diferir daquela incidente sobre refrigerantes e cigarros, que são considerados bens de importância secundária (Brasil, 2014).

Destaca-se, assim, que os bens essenciais não se limitam a alimentos, vestuário e moradia, mas englobam, também, outros bens e serviços necessários à composição do mínimo existencial. Logo, os bens produzidos de modo ambientalmente correto também podem ser amparados pela seletividade tributária obrigatória, uma vez que o meio ambiente saudável faz parte dos elementos constitutivos da dignidade da pessoa humana (Bottallo, 2009; Danilevicz, 2009).

Dessa forma, cabe relembrar outro princípio relacionado à seletividade: a defesa do meio ambiente segundo a ordem econômica, conforme estabelecido no art. 170, VI, da CRFB/1988. Esse princípio incentiva que sejam discriminados bens e serviços em função de seu impacto ambiental, o que se estende, em igual medida, ao tratamento fiscal desses produtos. Essa noção é muito bem trabalhada em *A Ordem Econômica na Constituição de 1988* (Grau, 2018).

Posto isso, o uso da seletividade tributária a fim de proteger o meio ambiente

parece ser promissor. Pode-se confirmar essa ilação por meio de um simples raciocínio utilitarista: bens supérfluos são os mais nefastos para o meio ambiente, pois consomem os escassos recursos naturais e geram impactos ambientais para aumentar a utilidade de apenas uma pequena fração da população, comprometendo a disponibilidade de insumos para a produção de bens que poderiam atender a uma gama maior de indivíduos. Então, ao aplicar a seletividade tributária sobre bens supérfluos, haverá redução da demanda por esses produtos (Mankiw, 2021; Vasconcelos; Garcia, 2014).

Nesse sentido, o aprimoramento do princípio da seletividade quanto ao IPI e sobre o ICMS, por exemplo, pode ser uma alternativa bastante interessante. Entretanto, persiste um empecilho prático que não pode ser menosprezado: a dificuldade de classificar os bens em essenciais ou supérfluos para determinar a alíquota adequada para cada um. Para tanto, seria preciso realizar um esforço significativo de integração da norma, mediante atos normativos e regulatórios, a fim de esclarecer o significado desse conceito indeterminado, além da dificuldade de harmonizar os entes da Administração Pública quanto à definição a ser adotada.

Por esse motivo, o uso da seletividade tributária ambiental não aparenta ser o melhor caminho para a solução das falhas apresentadas em Borges e Merlin (2018), embora tenha potencial para contribuir à conservação do meio ambiente.

3.2 Da tributação sobre a renda do poluidor

Neste tópico, analisar-se-á a segunda opção: a tributação sobre a renda dos produtores. Essa proposta consiste em aumentar a alíquota do Imposto de Renda (IR) dos produtores cujos métodos de produção não estejam alinhados aos melhores padrões ambientais ou, alternativamente, promover incentivos fiscais aos produtores sustentáveis.

A tributação da renda e de proventos de qualquer natureza é de competência exclusiva da União e está prevista na CRFB/1988, art. 153, III, e, de acordo com o §2º do mesmo artigo, “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (Brasil, 1988).

Com base nessa determinação constitucional, discute-se o conceito dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza”, apresentando as duas teorias principais: a da renda-produto e a da renda-acrécimo patrimonial. A primeira define a renda como acessório, ou fruto cível, de uma fonte permanente, que pode ser o trabalho ou os investimentos de capital, por exemplo. Já a segunda teoria entende a renda como a diferença – sempre positiva – entre o patrimônio no fim

e no início de determinado período de análise. Pela leitura do art. 43 da Lei n. 5.172/1966, entretanto, percebe-se que o legislador não se alinhou a nenhuma teoria em específico, admitindo os dois conceitos para fins de definição do fato gerador do IR (Brasil, 1966; Schoueri; Mosquera, 2021).

Nesse contexto, é importante lembrar que a renda deve estar disponível para ser tributada. Isso significa que, mesmo na ausência de um ingresso econômico efetivo, a renda será considerada disponível se houver um direito incontestável a esse ingresso, permitindo ao contribuinte utilizá-la para pagar o tributo (Schoueri; Mosquera, 2021).

O IR pode ser cobrado tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas e, para cada uma, há uma sistemática jurídica própria, como bem apontam Schoueri e Mosquera (2021). Todavia, no contexto em exame neste artigo, que adota uma visão holística sobre a possibilidade de uma reforma fiscal verde voltada a esse tipo de tributo, não se deve limitar a análise a apenas uma das duas esferas de incidência. Para os fins aqui propostos, o produtor pode ser, em igual medida, uma pessoa física ou uma pessoa jurídica.

É importante entender que a lógica do IR é baseada na tributação direta e que, em razão disso, não há a mesma extensão do problema de regressividade associado a esse imposto. Veja-se que, a rigor, o repasse do custo da tributação ao consumidor é possível em mercados monopolísticos ou protegidos. Todavia, em mercados concorrenciais globalizados, ele é de difícil realização. Nesse segundo tipo de mercado – que é, também, o mais comum –, os produtores têm pouca margem para alterar sensivelmente o preço de venda de seus produtos, estando sujeitos à concorrência.

Outro aspecto em que a tributação sobre a renda do produtor é mais eficiente que a seletividade é a maior facilidade de colocá-la em prática. Esse fato é crucial para comparar o uso da seletividade tributária ambiental na definição da alternativa de reforma fiscal verde mais eficiente, colocando a tributação sobre a renda em vantagem.

Como visto, o problema da aplicação da seletividade é a dificuldade de qualificar os bens em essenciais ou supérfluos. Seria necessário, para tanto, criar sistemas de classificação específicos para cada uma das centenas de tipos de bens e serviços produzidos e comercializados no país, o que tomaria sobremaneira tempo e recursos da Administração.

Por outro lado, esse problema não ocorre na tributação da renda, uma vez que o parâmetro para a incidência de uma alíquota diferenciada, incentivos ou renúncias fiscais não seria o bem ou serviço em si, mas sim o seu método de produção – se poluente ou ecologicamente correto. Percebe-se que é relativamente

fácil aferir se um processo produtivo é sustentável ou não, com base nos padrões ambientais já estabelecidos para cada tipo de atividade, nas diversas normas técnicas e nos regulamentos de agências reguladoras.

Outro ponto de referência que pode ser utilizado é o critério de avaliação de impactos ambientais de uma atividade, aferido para fins de licenciamento ambiental. Portanto, não faltam metodologias para viabilizar, na prática, uma reforma fiscal verde dessa natureza.

3.2.1 Oneração do agente poluidor vs. desoneração do agente protetor

Para escolher entre tributar mais o produtor poluidor ou desonerar o produtor protetor, novamente, é necessário considerar a eficiência da política pública tributária. Nesse contexto, deve-se realizar uma análise de praticidade de cada medida, associada às suas respectivas repercussões políticas.

Tributar mais o produtor poluidor implicaria a reestruturação do sistema tributário, reduzindo a incidência de tributos tradicionais, como aqueles sobre o lucro ou a transmissão de propriedade, para incrementar tributações ambientais. Uma medida dessas geraria, portanto, uma mudança profunda nas bases do sistema tributário nacional, envolvendo, eventualmente, a criação de novas espécies tributárias ou a ressignificação de figuras já estabelecidas. Além disso, tal política provavelmente não seria bem aceita pelo setor produtivo, haja vista que o Brasil ainda adota uma postura de Estado do Bem-estar Social, o que naturalmente pressupõe uma forte atuação na sociedade em termos fiscais. Ademais, como país em desenvolvimento, o Brasil exige uma carga tributária elevada dos contribuintes.

No nível macroeconômico, um incremento da tributação direta sobre o lucro das empresas acarretaria, ainda, um efeito desmultiplicador sobre o PIB, com redução da demanda agregada, visto que diminuiria a renda disponível dos acionistas, conforme a teoria da propensão marginal a consumir de Keynes (Mankiw, 2021).

Já uma redução da tributação sobre o produtor protetor não exigiria mudanças adicionais na estrutura fiscal, apenas a definição dos limites da desoneração do produtor protetor em tributos já estabelecidos. Além disso, essa medida não seria vista com maus olhos pela sociedade, haja vista que, para o senso comum, quanto menos impostos a pagar, melhor, pois isso significa, em tese, que haverá mais recursos à disposição para outros usos.

Ademais, de um ponto de vista microeconômico, a redução da carga tributária sobre a renda de uma empresa acarretará um aumento do lucro líquido

do exercício e, *ceteris paribus*, da capacidade de distribuir dividendos.

Ao analisar a situação da perspectiva de uma empresa cotada na Bolsa de Valores, além dos efeitos mencionados anteriormente, observa-se uma melhora da relação entre lucro líquido do exercício e o número de ações ordinárias em circulação, conhecida internacionalmente como *earnings per share* (EPS). Esse índice é constantemente considerado pelos analistas e utilizado para fins de valoração da empresa. O seu aumento é interpretado de maneira positiva pelo mercado financeiro, como indício de maior valor à disposição dos acionistas e maior capacidade de gerar lucro por parte da empresa (Tomazette, 2017).

Pode-se deduzir, portanto, que a empresa beneficiária de uma redução de carga fiscal direta em razão de boas práticas ambientais poderá ver seu comportamento virtuoso rapidamente reconhecido pelo mercado financeiro, com uma provável melhora da cotação de seus papéis.

Nesse mesmo sentido, no caso de uma empresa não cotada, as consequências da tributação verde sobre a renda também podem ser positivas: o incremento do lucro líquido do exercício representará uma maior capacidade de distribuir dividendos para os acionistas e/ou maiores possibilidades de financiar investimentos com recursos próprios (Tomazette, 2017).

Outro ponto de destaque é que, no nível macroeconômico, a diminuição da tributação sobre a renda das empresas ambientalmente corretas acarretará um efeito positivo sobre a demanda agregada, por meio do efeito multiplicador ilustrado na teoria de Keynes. Em substância, o aumento de renda disponível para os acionistas e para as próprias empresas levará a um crescimento da demanda de bens e serviços, função direta da propensão marginal a consumir dos sujeitos econômicos envolvidos.

Segundo Mankiw (2021, p. 602-603):

Como os cortes dos impostos aumentam as despesas de consumo, deslocam a curva da demanda agregada para direita [com incremento da quantidade produzida e portanto do PIB]. Similarmente, um aumento nos impostos deprime as despesas de consumo e desloca a curva da demanda agregada para esquerda [com decremento do PIB]. O tamanho do deslocamento na curva da demanda agregada decorrente de uma alteração dos impostos também é afetado pelos efeitos multiplicador e deslocamento. Quando o governo reduz impostos e estimula as despesas de consumo, os salários e os lucros aumentam, o que estimula ainda mais as despesas de consumo – esse é o efeito multiplicador. Ao mesmo tempo, uma renda mais elevada leva

a uma maior demanda por moeda, o que tende a elevar a taxa de juros. Taxas de juros mais elevadas aumentam o custo dos empréstimos, o que reduz as despesas de investimento – esse é o efeito deslocamento. Dependendo da magnitude de cada um dos efeitos, o deslocamento na demanda agregada pode ser maior ou menor que a variação dos impostos que a causou.

Assim, a redução da entrada fiscal do Governo decorrente da redução de imposto para as empresas ambientalmente corretas será, ao menos parcialmente, recuperada em virtude do aumento do PIB gerado pelo efeito multiplicador, que aumentará a base tributável de períodos futuros. Dependendo das condições da economia, da propensão marginal ao consumo e da demanda por moeda, essa recuperação da entrada fiscal poderia, até mesmo, transformar-se em aumento líquido.

Isso posto, diante de eventuais críticas à exoneração do produtor protetor, vale salientar que eventuais medidas de renúncia de receitas devem estar de acordo com o art. 14, incs. I e II, da Lei Complementar n. 101/2000, que determina:

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 (Brasil, 2000).

Não seria, portanto, possível encerrar este tópico de desenvolvimento sem tratar, ainda que superficialmente, da concessão de incentivos e renúncias fiscais, uma vez que a escolha por tributar menos o produtor protetor implica tomar medidas nesse sentido.

Portanto, é preciso esclarecer que isenções, remissões e reduções de base de cálculo e alíquota são institutos jurídicos que atingem a obrigação de pagar o tributo, seja reduzindo o montante devido, seja retirando completamente essa obrigação. Por outro lado, ao discutir incentivos e renúncias fiscais, a análise é mais

abrangente, abordando não apenas questões referentes à incidência do tributo e às verbas dele advindas, mas também os motivos que justificam sua concessão e a eficácia da medida do ponto de vista da elaboração de políticas públicas (Correia Neto, 2012).

Renúncias e incentivos são instrumentos para atingir a eficácia de direitos e objetivos constitucionais, como se pode inferir da interpretação do art. 151, I, última parte, da CRFB/1988, que determina: “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País” (Brasil, 1988).

Seguindo essa linha de raciocínio, Correia Neto (2012) explica que, ao abdicar de receitas, o Estado incorpora ao ordenamento jurídico as razões que justificam as normas de renúncia e incentivos fiscais, as quais têm um escopo predominantemente social, diferentemente de medidas de desencorajamento, que visam manter o *status quo*. Portanto, renúncias e incentivos fiscais são, primordialmente, técnicas para a implementação de políticas públicas. Para Correia Neto (2012, p. 109):

Como técnica de intervenção indireta de controle social, a noção de incentivo fiscal parte de duas premissas fundamentais. A primeira é a constatação de que qualquer imposição tributária produz, em maior ou menor medida, efeito de desestímulo em relação à atividade ou conduta sobre a qual incide. E a segunda é que esse efeito pode ser, com maior ou menor êxito, planejado e evitado pelo legislador, mediante a atividade à qual se aplica. Trata-se, portanto, de aproveitar o potencial indutor da regra tributária pela eliminação ou redução do efeito de desencorajamento que a incidência tributária ordinariamente produz em relação a situações predeterminadas, tendo em vista a concentração de objetivos igualmente preestabelecidos.

Dessa feita, o tratamento jurídico desses instrumentos envolve duas percepções: (1) como eles afetam o erário, alterando a estrutura do sistema tributário e, tipicamente, reduzindo as entradas nos cofres públicos; e (2) quais são os objetivos buscados mediante a aplicação da medida, isto é, qual é a função extrafiscal desses institutos no caso concreto.

Nota-se, contudo, que, embora sejam frequentemente utilizados em conjunto, renúncias e incentivos fiscais não são sinônimos, conforme análise de Correia Neto (2012). Os incentivos se referem a aspectos positivos do uso do instrumento, aos objetivos extrafiscais da norma de incentivo e à conduta que se deseja promover. Já as renúncias dizem respeito aos custos financeiro-operacionais de sua concessão, ou seja, o efeito de diminuição da arrecadação que essas normas de incentivo implicam, sob uma perspectiva puramente fiscal da norma tributária.

Considerações finais

Neste estudo, verificou-se que os tributos têm duas funções: a fiscal e a extrafiscal. A primeira, mais conhecida pelo senso comum, é voltada à arrecadação de verba para financiar a execução de políticas públicas e para cobrir os custos do Estado. A segunda, por sua vez, é direcionada ao cumprimento de preceitos constitucionais e à busca por justiça social mediante a atuação do Estado no mercado, empregando a tributação a fim de corrigir externalidades.

Destacou-se, também, a capacidade de os tributos extrafiscais alterarem o comportamento dos contribuintes, de modo que, se usados para direcionar o mercado para hábitos de consumo mais sustentáveis, esses tributos podem se tornar importantes instrumentos para a conservação do meio ambiente e para a eficácia da política pública ambiental, junto com outros instrumentos econômicos de desenvolvimento sustentável, tais como a imputação de responsabilidade civil ambiental ao poluidor. No ordenamento jurídico brasileiro, essa prática já está em vigor, embora ainda de maneira insuficiente.

Em seguida, foi analisada a necessidade da estruturação de uma reforma fiscal verde, entendida, conforme o marco teórico escolhido, como uma mudança paradigmática radical do sistema tributário. Com o intuito de proteger o meio ambiente, essa reforma prevê a diminuição de tributos tradicionais e o aumento significativo da cobrança de tributos extrafiscais. No tópico 2, foi demonstrado que a adoção de um projeto fiscal dessa natureza pode alcançar outros objetivos além da conservação ambiental, resultando no chamado duplo dividendo.

Entretanto, é preciso atentar ao modo como essa reforma fiscal verde será feita. Com efeito, se a reforma for pautada na tributação indireta, surgirão diversos problemas, entre os quais a instabilidade das receitas provenientes da tributação ambiental e de regressividade, resultando no repasse do custo da reforma tributária para o consumidor.

Nesse sentido, a fim de propor uma alternativa àquela dos autores do marco teórico, no tópico 3 foram analisadas duas alternativas: aplicar o princípio da seletividade tributária com enfoque ambiental e elaborar uma reforma fiscal verde que priorize a tributação direta sobre a renda dos produtores.

Assim, considera-se respondido o problema do artigo, no sentido de que o tipo de reforma fiscal verde mais eficiente para alcançar a eficácia da política pública tributária ambiental seria aquele sobre a renda dos agentes poluidores, pois ela teria o potencial de solucionar todos os problemas até então identificados.

Referências

- ARAGÃO, M. A. S. *O princípio do poluidor pagador*: pedra angular da política comunitária do meio ambiente. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.
- BOTTALLO, E. D. *IPi*: princípios e estrutura. São Paulo: Dialética, 2009.
- BORGES, F. G. L.; MERLIN, L. V. C. T. A (in)viabilidade da reforma fiscal verde no Brasil. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 15, n. 33, p. 347-375, 2018. Disponível em: <https://revista.domhelder.edu.br/index.php/veredas/article/view/1243>. Acesso em: 10 set. 2024.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 27 jun. 2023.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 12451, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 30 jul. 2024.
- BRASIL. Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, ano 138, 85-E, p. 1, 4 maio 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 11 set. 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). *AgRg no RE n. 634.457/RJ*. Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Serviço de energia elétrica e de telecomunicações. Majoração de alíquota. Princípio de seletividade. Declaração de inconstitucionalidade pelo órgão especial do tribunal de justiça. Agravo regimental a que se nega provimento [...]. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Glamour Confeitaria Ltda. e outros(as). Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Julgamento: 05/08/2014. Publicação: 15/08/2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur272266/false>. Acesso em: 27 jun. 2023.
- CORREIA NETO, C. B. *O avesso do tributo*: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito

- da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/publico/TESE_CELSO_DE_BARROS_CORREIA_NETO_integral.pdf. Acesso em: 30 jun. 2023.
- DANILEVICZ, R. B. J. O princípio da essencialidade na tributação. Direito tributário em questão. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, v. 2, n. 3, p. 242, 2009.
- DIFINI, L. F. S. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- GRAU, E. R. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- MANKIW, N. G. *Introdução à Economia*. 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2021.
- MIGUEL, L. C.; LIMA, L. A. A função socioambiental do IPTU e do ITR. *Cadernos de Direito*, Piracicaba, v. 12, n. 23, p. 193-214, 2012.
- NABAIS, J. C. *Tributos com fins ambientais*. Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas, 2008.
- ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES – OCDE. *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*. Paris: OCDE, 2005.
- PIGOU, A. C. *The economics of welfare*. Londres: Macmillan and Co., 1920.
- RABBANI, R. M. R. A extrafiscalidade como instrumento da responsabilidade ambiental: os tributos ambientais. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, v. 12, n. 1, p. 362-390, 2017.
- SCHOUERI, L. E. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SCHOUERI, L. E.; MOSQUERA, R. Q. *Manual da tributação direta da renda*. 2. ed. São Paulo: IBDT, 2021.
- SEMINÁRIO DE INSTRUMENTOS ECONÔMICOS DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: PAGAMENTOS POR SERVIÇOS AMBIENTAIS, 1, 2023. Belo Horizonte. *Anais [...]*. Belo Horizonte: Escola Superior Dom Helder, 2023.
- SIQUEIRA, L. N. *Qual o valor do meio ambiente?* 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2022.

SOARES, L. M. M. *A reforma fiscal verde*. Porto: Faculdade de Economia do Porto, 2002. Disponível em: <https://www.fep.up.pt/disciplinas/lec514/trabalhos/a%20reforma%20fiscal%20verde.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2023.

TOMAZETTE, M. *Curso de Direito Empresarial: teoria geral e direito societário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

VASCONCELLOS, M. A. S.; GARCIA, M. E. *Fundamentos de economia*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.