

OS BENEFÍCIOS FISCAIS EM FAVOR DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

*Ana Paula Basso**

Resumo: O meio ambiente é elemento essencial para a evolução da sociedade na medida em que se revela, além de meio de sobrevivência da humanidade, como fator inerente ao desenvolvimento econômico. É preciso pensar conjuntamente em meio ambiente e desenvolvimento econômico de forma que este não opere com práticas predatórias sobre aquele. Com base nisso, ressalta-se a importância do estudo dos benefícios fiscais como medidas do Estado tendentes a induzir condutas ambientalmente desejáveis no setor da economia privada.

Palavras-chave: Sistema tributário. Desenvolvimento econômico. Meio ambiente e benefícios fiscais.

Abstract: The environment is an essential element to the evolution of society, being not only a mean of mankind survival, but also an inherent factor of economic development, which binds the environment. It is then required a coupled thinking of environment and economic development. Based upon that idea, the study of tax benefits as state measures intended to induce environmentally desirable conducts within the private sector is important.

Keywords: Tax system. Economic development. Environment and tax benefits.

* Doutora em Direito Tributário Europeu pela Universidad de Castilla-La Mancha (Espanha) e Università di Bologna (Itália). Professora do Centro Universitário de João Pessoa (Unipê). E-mail: anapaula.basso@gmail.com.

1 Introdução

O meio ambiente é elemento fundamental para a evolução da humanidade. A sua relevância está, essencialmente, no fato de tornar possível a manutenção da vida em todas as suas formas.

Nota-se que os recursos naturais também estão empenhados no processo de produção econômica. Por essa razão, o crescimento econômico deve ser racional e em conformidade com o meio ambiente, de forma que aquele não afete a gama de oportunidades das futuras gerações. Ou seja, o direito a um meio ambiente saudável não pode ser usurpado pela sociedade contemporânea com fins meramente capitalistas.

A exploração indiscriminada de recursos naturais pelos entes econômicos gera grande preocupação, uma vez que os prejuízos ambientais por eles causados refletem em toda a sociedade, enquanto o lucro da atividade destrutiva é monopolizado pelo empreendedor poluidor. Com base nessa situação, os entes políticos devem se preocupar em criar políticas conjuntas com o setor privado dirigidas à redução dos prejuízos ambientais, de forma a evitá-lo desde a sua origem.

Em que pese à importância do meio ambiente para a humanidade, quando se fala em sua tutela, são postos entraves que dificultam a adoção de medidas preservacionistas, pois não são raros os casos em que a providência de tutela ambiental implica em impactos negativos no setor econômico.

Orienta-se com essa conjectura a aplicação de benefícios fiscais, favorecendo e estimulando condutas dirigidas à preservação do meio ambiente, de modo a conjugar o desenvolvimento econômico com a conservação ambiental.

Conforme se verificará a seguir, o estudo avaliará o uso de benefícios fiscais como forma efetiva de promoção de medidas tendentes à preservação ambiental no sistema produtivo, visto que a tributação ambiental se apresenta como instrumento econômico importante em termos de eficácia ambiental na indução de condutas desejáveis.

2 Sistema de *incentivos e prêmios* para a adoção de condutas dirigidas à sustentabilidade

O Direito, no qual se inclui em um dos seus ramos o Direito Tributário, não deve se limitar a regras de coação ou punição, sendo legítimo também verificar normas de estímulo, ou seja, não há maior

complexidade em que seja concedido um benefício em troca de outro oferecido pelo particular.

Nesse sentido, pode-se falar na função promocional do direito, posta pelo autor italiano Norberto Bobbio. Pode se apresentar a referida função promocional do Direito, segundo seu defensor, em duas modalidades: *incentivo* ou *prêmio*.

De acordo com o mencionado autor, ambas as figuras são formas de indução de condutas só que com estruturas normativas autônomas e de efeitos distintos. Para Norberto Bobbio, os *incentivos* são medidas de auxílio do exercício de determinada atividade econômica e, por sua vez, os *prêmios* são formas de oferecer satisfação para quem já executou determinada atividade, conforme se verifica de suas próprias palavras:

[in albis] la funzione promozionale del diritto può essere esercitata con due tipi diversi di espedienti: gl'incentivi e i premi. Intendo per "incentivi" misure che servono a facilitare l'esercizio di una determinata attività economica, per "premi", invece, misure che mirano a dare una soddisfazione a coloro che abbiamo già compiuto una determinata attività. L'incentivo accompagna l'attività nel suo formarsi; il premio la segue, cioè viene assegnato quando l'attività è già stata svolta. (BOBBIO, 1984, p. 80).

Seguindo com a doutrina descrita, o *incentivo* e o *prêmio* são reflexos da função promocional do direito, na medida em que o prêmio é uma resposta a determinada ação desejável, enquanto o incentivo é um expediente para se obter uma ação desejável.

Assim, conforme ensina Norberto Bobbio, com o uso dos *incentivos* e dos *prêmios* é possível que haja controle sobre os comportamentos da sociedade para alcançar determinados objetivos. Trata-se de um sistema de estímulo, ou seja, uma forma de dirigismo social. É dizer, que nesse contexto, o Direito está inclinado a estabelecer medidas administradas para induzir comportamentos tidos como desejáveis, não estando limitado apenas a proibir, obrigar ou permitir. Nesse passo, é o próprio Norberto Bobbio que traz como

exemplo as isenções tributárias como medida de indução de comportamentos desejáveis.

É nessa linha que os benefícios fiscais¹ podem se apresentar como paradigmas de instrumentos do direito de indução de comportamentos favoráveis para a sociedade e para o Estado estabelecer ações neste sentido.²

A tributação ambiental instrumentaliza o dirigismo estatal ao propiciar mudanças no campo econômico e social, possibilitando o equilíbrio entre a economia privada e a pública. Através dela, o Direito pode ordenar a sociedade, orientando a conduta dos particulares, estabelecendo normas que atribuem consequências benéficas ao seu cumprimento, de forma que, ao mesmo tempo, corroborem em garantir a respectiva efetivação.

Ratificando o que foi posto, têm-se as palavras de José Souto Maior Borges ao analisar a matéria em relação à concessão de isenções tributárias para fins de intervenção econômica e social:

Nesse campo, a indagação fundamental é a das possibilidades operativas do instituto como *estímulo* fiscal, prevalecendo portanto sobre as considerações ditas técnico-jurídicas. A isenção passa a ser examinada como um *método* a serviço dos objetivos em função dos quais se definem

¹ Aplica-se o termo “benefícios fiscais” para se referir a formas tributárias exonerativas ou redutoras da carga tributária. Prefere-se usar o termo benefícios fiscais ao de isenção fiscal, pois ainda que isenção fiscal implique diminuição da carga tributária, seja ela total ou parcial, ela pressupõe sujeição ao princípio da legalidade e, no sistema tributário brasileiro, além das isenções tributárias, pode ser citada a redução da alíquota que comporta o mesmo efeito de abrandar a carga tributária, contudo, pode ser posta por ato do poder executivo em determinados casos ressalvados no texto constitucional, a exemplo do Imposto sobre Produtos Industrializados (Art. 153, §1.º, CF).

² Ressalta-se que a finalidade deste artigo não é discutir a classificação da isenção tributária como norma de comportamento ou de estrutura debatidas pelos doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho, quando propõe que as isenções seriam normas de estrutura e não de comportamento, já que introduzem modificações em preceitos existentes (vide **Curso de Direito Tributário**, 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 502 a 509). O estudo deste artigo se limita a analisar os benefícios fiscais meramente no sentido da norma possibilitar o ajuste de determinadas condutas conforme finalidades ambientais, ou seja, simplesmente como instrumento indutor de escolhas por parte dos particulares em relação a condutas esperadas pelo Estado.

os fins da política fiscal. A isenção, considerada frente a esses fins, passa a ter secundária importância de simples meio de atuação das conclusões da política fiscal. (BORGES, 2007, p. 71).

É dizer que o resultado pretendido deve ser atingido, uma vez que se torna imprescindível a constatação do alcance, com certo grau de eficiência, dos instrumentos fiscais aplicados para que exista possibilidade de induzir a mudança de comportamentos dos agentes econômicos que autoriza a concessão do benefício fiscal.

Os estímulos proporcionados no âmbito fiscal auxiliam a implantação de medidas valiosas no dirigismo estatal no campo ambiental e econômico, pois contribuem a atingir a um resultado na proteção do meio ambiente, pela dinâmica econômica, já que viabiliza um sistema compatível entre o desenvolvimento econômico e o equitativo aproveitamento dos recursos naturais.

A carga tributária influencia significativamente nos modos de produção, de forma que a sua graduação tem ingerência na indução de comportamentos, o que a torna um fator apto ao intervencionismo do Estado como empreendedor de transformações sociais.

Valendo-se dos benefícios fiscais é possível estimular o sujeito passivo a adotar condutas que a ordem jurídica considera conveniente e oportuna. Assim, visando induzir os comportamentos desejáveis à tutela do meio ambiente, o Estado pode se valer da redução ou da liquidação da carga tributária.

Os benefícios fiscais podem ser estabelecidos em todas as modalidades de tributos, que podem ser postos na forma de reduções na base de cálculo ou na alíquota, tipos impositivos diferenciados ou deduções, entre outras formas.

Os instrumentos tributários apresentados na forma de benefícios fiscais não representam um sistema rígido de ingerência na atividade econômica de maneira que limite seu desenvolvimento porque somente estimula a escolha por condutas desejáveis pelo Estado, reservando aos particulares a livre eleição da mesma. Configuram apenas como meio de orientação na decisão econômica individual e empresarial de forma que a opção ecológica seja a mais atrativa.

O benefício fiscal, conforme já visto, proporciona flexibilidade em acomodar medidas do Estado no alcance da tutela ambiental. Constitui em fórmula apropriada ao compromisso de um projeto comum de desenvolvimento sustentável na coordenação de ações públicas e processos econômicos privados.

3 Os benefícios fiscais no fomento de políticas públicas ambientais no setor econômico

Tratar da conjugação de meio ambiente e setor econômico é um tanto complexo, pois, muitas vezes, são considerados como valores incompatíveis fazendo com que se conclua como objetivo utópico, de difícil conjugação. Ainda que se pense assim, não há dúvida de que é uma necessidade urgente e que requer políticas eficientes.

O desenvolvimento sustentável implica, essencialmente, em três fatores: crescimento econômico, qualidade de vida e justiça social, o que não impede o desenvolvimento, conforme acompanha as seguintes palavras:

O crescimento econômico tem que continuar a acontecer. Porém, devem-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 as duas outras situações acima mencionadas: Qualidade de vida e Justiça social. (RIBEIRO; FERREIRA, 2005, p. 655).

Contrário ao que muitos pensam, é concebível a conjugação do meio ambiente com a economia, na medida em que sejam engendradas políticas públicas que apoiem o desenvolvimento econômico e que adéquem sua forma de produção à preservação ambiental. Isso se pode constatar quando se trata de benefícios fiscais para adoção de métodos produtivos ecológicos.

A finalidade da adoção de benefícios fiscais é estimular a inovação dos processos de produção. O mecanismo ideal seria possibilitar aos agentes econômicos a opção por tecnologias ecológicas, sem que comprometa a continuidade da sua atividade e com custos reduzidos.

Caso se fale em tributação ambiental positiva, com o aumento da carga tributária, com o objetivo de que o agente econômico faça a

decisão por técnicas menos prejudiciais ao entorno natural, importa ressaltar que o valor desse ônus tributário no processo de produção é simplesmente repassado ao custo do produto final, que muitas vezes é suportado pelo consumidor final, o qual não tem condições de escolher a opção ambientalmente desejada.

Ademais, para que haja uma modificação na conduta do empreendedor econômico, o encargo tributário atribuído pelo efeito negativo do meio ambiente deve ser mais custoso do que os investimentos em tecnologias de produção menos agressivas ao meio ambiente, já que o agente econômico pode simplesmente optar pelo ônus tributário e seguir agredindo o meio ambiente. Dessa forma, os efeitos negativos só se agravam, pois o meio ambiente segue com a sua degradação e os valores dos produtos finais incrementados prejudicando a economia.

Logo, apresenta-se o imperativo de avaliar se a finalidade de tutela ambiental será atendida, ou que não seja apenas uma proporção maior de arrecadação, que repercutirá economicamente sobre o consumidor final.

O Estado deve assegurar a estabilidade das relações jurídicas privadas como ferramenta essencial de seu desenvolvimento econômico e isso pode ser administrado pelo sistema tributário. Diversas das intervenções do Estado nos domínios da sociedade ocorrem com o financiamento de políticas de desenvolvimento econômico, contudo, o resultado deste desenvolvimento deve ser equitativo, resguardando o meio ambiente.

A tributação ambiental pode ser um instrumento adequado para a obtenção do bem-estar coletivo, que se alcança com a intervenção estatal e conjuntamente com a participação privada. O sistema tributário deve promover a abertura de mercado para uma concorrência que atenda a necessidade de otimização operacional e de produção.

O interesse de obter melhores lucros pelo agente econômico costuma ser maior do que a consciência de preservar ou de utilizar racionalmente os recursos naturais. O tributo configura-se num custo inerente à atividade e, podendo evitar este custo, desde que ajuste o seu método de produção a níveis de sustentabilidade socialmente desejáveis, pode se tornar mais atrativo ao empreendedor.

O valor econômico dos benefícios fiscais deve oferecer aos agentes econômicos uma compensação adequada para as desvantagens. Caso assim não se mostrasse, as isenções perdem a força de atrativos reais.

Os benefícios fiscais devem exercer uma influência decisiva sobre as condutas das empresas. Ou seja, devem configurar uma forma de compensação apropriada para atenuar os custos do investimento.

O desígnio basilar dos instrumentos fiscais na tutela do meio ambiente está em oferecer incentivos para que o agente econômico procure inovar suas tecnologias e restringir as implicações negativas que sua atividade causa ao entorno natural.

Para as empresas que realizem investimentos em tecnologias aptas a proporcionar a preservação ambiental se torna conveniente a concessão de benefícios adequados ao capital empregado em prol do meio ambiente. Além disso, esta empresa se apresentaria competitiva, já que estaria apta a atender a meta esperada por muitas nações e acordos internacionais preocupados com a preservação ambiental.

O sistema se mostra eficiente na medida em que amolda instrumentos de tutela ambiental preservacionista, ou seja, de evitar o dano. Isso se alcança utilizando-se de medidas articuladas a eliminar a degradação ambiental, sendo o benefício fiscal um instrumento apto para tanto.

De todo modo, é necessário o controle dos benefícios concedidos. Há de se constatar a legitimidade da concessão do benefício fiscal na consecução dos fins extrafiscais de proteção do meio ambiente, de forma que não se caracterizem meros privilégios ou apresentem caráter discriminatório injustificado.

Nessa perspectiva, o sistema tributário, como um dos ramos do Direito, manifesta-se como instrumento regulador, contribuindo na efetivação de políticas públicas destinadas aos objetivos sociais, em que o mercado não tem oferecido respostas. A qualidade de instrumento regulador do sistema tributário é facilmente verificável na Constituição Federal do Brasil, a qual autoriza que determinados impostos sejam alterados (majorados ou reduzidos) pelo poder executivo, de forma que finalidades alheias à arrecadação sejam efetivamente alcançadas.³

Com o sistema de benefícios fiscais, o Poder Público se vale de instrumento de intervenção econômica orientado pela proteção do meio ambiente com o fito de reduzir o impacto sobre este ocasionado por determinadas atividades econômicas.

Os benefícios fiscais induzem as condutas dos particulares para que sejam apropriadas aos objetivos de proteção ambiental, visando envidar instrumentos de reação às ações nocivas aos bens

³ A título de exemplo, tem-se o imposto de importação que poderá ser majorado ou reduzido por ato do poder executivo, de forma a limitar ou promover a entrada de determinado produto estrangeiro no território nacional (Art. 153, § 1.º, da CF).

ecologicamente tutelados. Dessa forma, o Estado pode atuar no sentido de premiar ou incentivar algumas condutas que se apresentem em conformidade com a proteção ambiental.

É indiscutível que o caráter primordial do tributo ambiental ou com finalidade ambiental não é arrecadar recursos para os cofres públicos. O melhor tributo ambiental ou tributo com finalidade ambiental é aquele que, ao final, não arrecada, pois assim se comprova que o impacto ao entorno ambiental não ocorreu e que o tributo realmente atinge a sua finalidade. Isto porque a finalidade básica de um tributo ambiental é gravar uma série de fatores prejudiciais ao meio ambiente, atendendo o imperativo constitucional de tutela ambiental.

Nesse compasso, estão os benefícios fiscais; com eles, o Estado incita os particulares a optarem por atividades e tecnologias com menor ou inexistente impacto ambiental, que por assim consistirem não são tributadas ou têm redução tributária. Apresentam-se conjugados ao desenvolvimento econômico que reclama por uma ampliação na produção eficiente e forte; sem embargo, esta produção não pode ser predatória ao meio ambiente, pois assim não é sustentável.

Esses benefícios fiscais inseridos no sistema tributário e econômico atenuariam ou neutralizariam efeitos indesejados no plano da igualdade social e no plano da produtividade, não aumentando os seus custos que refletem no preço do produto final.

Correspondem a medidas que favorecem comportamentos adequados dos produtores e consumidores. Para isso, a tomada de atitude ambientalmente desejada deve estar disponível e de forma mais acessível, para que, então, seja adotada.

Os benefícios fiscais configuram instrumentos econômicos que patrocinam o avanço de tecnologias ambientais para o controle da degradação do meio ambiente, assim como, conseqüentemente, motiva a inovação tecnológica no desenvolvimento da produção nacional.

Não obstante, as normas motivadoras devem se apresentar sobre a base de um sistema com critérios delimitadores, quer dizer, devem-se determinar os parâmetros de sua abrangência essencialmente ambiental, bem como os critérios relacionados às técnicas renováveis que devem ser implantadas. A norma não pode ser posta de modo que possibilite a dissimulação de seus objetivos que perquire a concreção da política de preservação ambiental no desenvolvimento econômico.

Por outro lado, o benefício fiscal se mostra como uma norma que instrumentaliza uma regra tributária, excepcionando-a. E por essa razão, pode-se pensar em agressão ao princípio da igualdade. É de conhecimento dos operadores de direito que referido princípio admite a

distinção de algumas situações diferenciadas com base em elementos privilegiados postos na Constituição Federal.

No caso de benefícios fiscais, o privilégio dado pelo sistema está conciliado com a promoção do bem comum e é esta a finalidade que irá resultar na legitimidade ou não, do tratamento diferenciado. José Souto Maior Borges, em seu estudo sobre a isenção tributária, confirma este entendimento:

Sendo aparente o conflito com o princípio da isonomia, porquanto a exclusão da incidência seria ditada por considerações de interesse coletivo: a promoção do desenvolvimento econômico, deslocando-se o problema da legitimidade de tais isenções para a verificação da ocorrência do interesse público. (BORGES, 2007, p. 70-71).

O princípio da igualdade não é afetado quando se faz distinção de determinadas situações pautadas em razões extrafiscais constitucionalmente previstas. Nesse passo, os benefícios fiscais para fins de tutela ambiental resguardam esse critério, já que irá excepcionar em relação a determinado tratamento tributário algumas situações ou pessoas que atendam à necessidade de preservação ambiental.

Não é equivocado conceber que o benefício fiscal é discriminatório. Ademais, um juízo de discriminação implica a análise de outro juízo que é o de igualdade, que admite exceções com causa objetiva.

Justamente pelo fato de determinadas pessoas apresentarem o caráter especial, estarão postas na mesma categoria por lograrem os objetivos governamentais resguardados constitucionalmente que justificam a implantação da exceção. Ou seja, é legítimo o instrumento fiscal quando o elemento de aludida discriminação provoque uma desigualdade para que seja alcançada uma igualdade final.

No entanto, os benefícios fiscais são métodos empíricos, que requerem constantes avaliações e adequações, uma vez que são meios postos para o alcance de um resultado específico. Pressupõe que eles sejam legítimos quando utilizados como instrumento de redução do impacto ambiental e que seja meio adequado à execução desta finalidade.

Assim, os benefícios fiscais deverão estar enquadrados em parâmetros segundo os quais resulta aceitável uma restrição (redução na arrecadação de receita, por exemplo), para fins de atender (efetivamente) um interesse maior (no caso a tutela do meio ambiente).

4 Considerações finais

Atualmente, o meio ambiente deve ser considerado um investimento, seja pelo setor público ou pelo setor privado. A visão moderna de desenvolvimento econômico clama que este seja caracterizado pela “sustentabilidade” e está atrelada à preservação ambiental.

A relevância de considerar o meio ambiente como um investimento, seja pelo setor público ou pelo privado, tem respaldo em dois planos: um deles é que não se pode prescindir dos recursos naturais nas atividades produtivas e o outro, é que seja proporcionado aos agentes econômicos avaliar a conveniência econômica de promover a tutela do meio ambiente através de um sistema de incentivos, embasado na concessão de benefícios fiscais aos agentes econômicos que adotarem de forma voluntária as exigências da preservação ambiental.

Os benefícios fiscais são instrumentos para que todos os agentes econômicos possam considerar os fatores fiscais e ambientais no planejamento de seus investimentos de forma que haja a introdução de esforços, ainda que graduais, para reduzir os efeitos negativos sobre o setor econômico e no meio ambiente.

Os benefícios fiscais cumprem o papel fundamental no desenvolvimento com a minoração da carga tributária e podem servir como fomento ao desenvolvimento sustentável. São instrumentos hábeis para dirigir as condutas sociais e a economia, na medida em que estimulam a adoção de posturas ambientalmente desejáveis, que, ao mesmo tempo, incentivam o desenvolvimento de novas tecnologias que propiciem o desenvolvimento da própria atividade.

A maior vantagem dos benefícios fiscais para a tutela ambiental está no fato de ser o instrumento eficaz na prevenção do dano, ao mesmo tempo em que evita ao Estado o custo de recuperação ambiental.

As previsões de prêmios e recompensas atuam no sentido educativo e preventivo, no sentido que estimula condutas e incentiva comportamentos preconizados pelo Estado moderno na tutela ambiental.

Não se discute o imperativo da ampliação de consciência ambiental em todos os segmentos da sociedade, de modo que ela seja

agregada ao comportamento da atual sociedade capitalista. Proporcionando estímulos, por meio de benefício fiscal, é possível se induzir a uma consciência e educação ambiental na produção e, consequentemente, no consumo.

Referências

BASSO, A. P. **La fiscalidad ambiental de la energía eléctrica**. 2009. Tese (Doutorado) Universidad de Castilla-La Mancha (Espanha) e Università di Bologna (Itália).

BOBBIO, N. **Dalla struttura alla funzione**: nuovi studi di teoria del diritto. 2. ed. Milão: Edizione di Comunità, 1984.

BORGES, J. S. M. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. 1. ed. (2003), 3. tir. Curitiba: Juruá, 2005.

RIBEIRO, M. F.; FERREIRA, J. S. A. B. N. O papel do Estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. In: TÔRRES, H. T. (Org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SANTOS NUNES, C. **Direito tributário e meio ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005.

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.