

Instrumentos econômicos e proteção ambiental: uma reflexão acerca dos incentivos fiscais

Isabella Remaili Monaco

Advogada. Mestranda em Direito Financeiro pela Universidade de São Paulo.

Resumo: O artigo objetiva trazer uma reflexão crítica acerca da utilização de incentivos fiscais para estimular a proteção ambiental, a fim de demonstrar que, apesar de suas vantagens, esses instrumentos têm limitações jurídicas, orçamentárias, principiológicas e práticas. Por tais motivos, devem ser pensados e utilizados com cautela ou, ainda, substituídos por outros instrumentos econômicos que, a depender do caso, mostrem-se mais eficazes e eficientes, além de menos custosos para o Estado.

Palavras-chave: Incentivo fiscal. Proteção ambiental. Limitações. Alternativas.

Sumário: Introdução – **1** A proteção ao meio ambiente no ordenamento jurídico brasileiro e os instrumentos de intervenção estatal para sua persecução – **2** Incentivos fiscais – **3** Limitações ao uso de incentivos fiscais – **4** Limitações jurídicas e orçamentárias – **5** Limitações principiológicas – **6** Limitações práticas – **7** Outros instrumentos econômicos – **8** Repensando os incentivos em matéria ambiental – Conclusão – Referências

Introdução

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é questão de vida ou morte para o ser humano, e não só sob a perspectiva das futuras gerações, pois muitos já têm sofrido com a contaminação dos alimentos e da água, por exemplo. Não é preciso ser nenhum estudioso para saber disso. Ainda assim, a degradação ambiental resultante da ação humana tem crescido substancialmente nos últimos anos, sobretudo no Brasil.

Além de colocar em risco a vida de todos, a devastação ambiental viola diretamente a Constituição Federal de 1988, infringe diversas outras normas infraconstitucionais brasileiras e ofende, até mesmo, compromissos internacionais firmados pelo Brasil, motivo pelo qual deve ser objeto de preocupação ainda maior do Direito.

Como bem analisa o Professor José Renato Nalini (2015, p. 13), se a proliferação das leis de proteção ambiental não tem correspondido a um efetivo zelo pelo ambiente e mesmo as sanções existentes não têm sido capazes de coibir práticas ilegais, inclusive por serem pouco aplicadas nos casos concretos, só a conscientização da comunidade permitiria reverter a situação. Nesse sentido, o autor propõe a construção de uma “ética ambiental”, que possibilitaria uma mudança na conduta em relação ao meio ambiente por meio da alteração dos valores da sociedade e de sua cultura.

Decerto, o ideal seria a conscientização e a criação da ética ambientalista. No entanto, esse processo é evidentemente lento e encontra inúmeras resistências. Isso não é razão para relegá-lo a segundo plano, mas revela a necessidade de conduzi-lo juntamente a outras estratégias.

Nesse contexto, o Direito Financeiro, apesar de pouco associado às questões ambientais (CONTI, 2019, p. 1), exsurge como ferramenta-chave para equacionar o problema. Como se sabe, a velha lógica dicotômica entre desenvolvimento e proteção ambiental, segundo a qual esses dois objetivos são incompatíveis, segue sendo, na prática, o paradigma econômico predominante. De fato, o chamado desenvolvimento sustentável tem, hoje, a curto prazo, custos mais elevados, e mesmo que, a médio e longo prazos, seja mais econômico ser ético (NALINI, 2015, p. 14) – afinal, diversos gastos com a solução de problemas resultantes da irresponsável relação com o meio ambiente poderiam ser evitados –, o lucro imediato continua sendo a prioridade.

Assim, se a conscientização social ainda é um processo incipiente, as leis e sanções que dela decorrem são insuficientes e os agentes econômicos, resistentes a medidas sustentáveis.

É preciso encontrar outro estímulo à preservação, que se faz tão urgente e imprescindível. Nada mais racional, portanto, que interferir em uma lógica econômica de busca desmedida pelo lucro utilizando instrumentos também de ordem econômica, os quais podem e devem ser utilizados para induzir a proteção ambiental.

É nesse ponto que o Direito Financeiro tem papel essencial, pois são as normas financeiras e orçamentárias que possibilitarão ao Estado intervir economicamente, aportando recursos financeiros ou a eles renunciando, a fim de reduzir os custos de uma produção sustentável, fazendo com que não seja mais preterida.

Entre os vários instrumentos econômicos estão os chamados incentivos fiscais, que, como se verá nas próximas páginas, correspondem a desonerações tributárias. Os tributos afetam diretamente os preços do mercado e, por isso, não são raras as tentativas de evitá-los ou reduzi-los com planejamentos tributários diversos. Assim, mostra-se pertinente o estímulo à proteção ambiental, fornecendo, como contrapartida, a redução da carga tributária.

A utilização de incentivos fiscais, da extrafiscalidade, para induzir boas práticas ambientais vem sendo muito defendida por tributaristas e ambientalistas. Essa defesa, todavia, nem sempre vem acompanhada de uma análise crítica de todas as limitações, de todos os problemas que permeiam a concessão de um incentivo fiscal pelo Estado, na medida em que configura um gasto tributário.

Tendo isso em vista, este artigo abordará as limitações dos incentivos fiscais, sobretudo em matéria ambiental. Não se pretende desqualificar esses instrumentos para fins de proteção ao meio ambiente, mas trazer um contraponto, um alerta para a necessidade de empregá-los com cautela. E mais: almeja-se indicar que outros instrumentos podem ser, por vezes, mais eficazes e eficientes, devendo, então, ser preferidos; ou, ainda, que esses incentivos podem ser melhores, a depender da forma como são estruturados.

Para tanto, esta análise foi dividida em quatro partes: na primeira, observa-se a proteção ambiental enquanto direito cuja efetividade depende da intervenção do Estado e as espécies de instrumentos utilizados para intervir; na segunda, são abordados os incentivos fiscais de modo detido, assim como suas limitações em matéria ambiental; na terceira, discute-se importante instrumento econômico que vem galgando espaço no Brasil; e, por fim, na quarta parte, destacam-se aspectos que devem ser observados para a indução das boas práticas ambientais.

1 A proteção ao meio ambiente no ordenamento jurídico brasileiro e os instrumentos de intervenção estatal para sua persecução

Por muitos anos, o meio ambiente foi tido como fonte inesgotável de recursos, cujo aproveitamento gerava benefícios econômicos ao homem. Entretanto, a exploração excessiva acabou evidenciando a finitude desses recursos, bem como a necessidade de se conferir maior importância à questão ambiental.

Atualmente, a importância do meio ambiente para a sobrevivência humana na Terra é amplamente reconhecida, inclusive sob a perspectiva jurídica. Tanto é assim que a Constituição Federal de 1988 tratou da questão ambiental em diversos momentos, razão pela qual José Afonso da Silva (2009, p. 49) a considera eminentemente ambientalista.

O art. 225 da Constituição Federal dispõe que o meio ambiente ecologicamente equilibrado constitui um direito de todos, além de bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo o dever do Poder Público e da coletividade de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. Apesar de o dispositivo inserir-se no Título VIII (Da Ordem Social), o direito ao meio ambiente é considerado direito fundamental do cidadão (FREITAS, 2002, p. 25).

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, já reconheceu o direito ao meio ambiente como um direito humano fundamental de terceira geração, indisponível e cuja violação corresponde a um dever imprescritível de reparação dos danos ambientais.¹

Além da tutela constitucional, o Brasil conta com diversos diplomas normativos legais e infralegais de proteção ao meio ambiente, sendo considerado um país bastante avançado em termos de legislação ambiental.

Contraditoriamente, o Brasil segue com elevados índices de degradação ambiental. Embora um longo caminho tenha sido trilhado até que se chegasse ao nível de consciência que se tem hoje (FREITAS, 2002, p. 18), fato é que não se alcançou, ainda, uma consciência comunitária, uma ética ambiental, predominando a lógica de que o desenvolvimento econômico e o lucro devem ser buscados ainda que em detrimento da proteção ambiental.

Sob a ótica econômica, pode-se dizer que os problemas ambientais surgem como falhas de mercado, na medida em que as ações ambientalmente positivas não são recompensadas, assim como as ações negativas não sofrem qualquer oneração. De acordo com a Professora Ana Maria de Oliveira Nusdeo (2006, p. 359), essas falhas são externalidades, as quais podem ser definidas como custos – externalidades negativas, a exemplo da poluição – ou benefícios – externalidades positivas, a exemplo da manutenção de áreas florestais –, que se transferem de determinadas unidades do sistema econômico para outras ou para a comunidade como um todo, fora do mercado. Dessa maneira, sua existência atrapalha a correta definição dos preços, fazendo com que deixem de refletir o real custo da produção e, assim, haja espaço, de um lado, para o favorecimento das atividades danosas ao ambiente e, de outro, para o desmerecimento daquelas protetivas.

Paralelamente a isso, tem-se que, apesar de os recursos naturais serem essenciais e finitos e, logo, de grande valor para a sociedade, não há incentivo à sua proteção ou ao pagamento pelo seu uso, pois, conforme reconhecido pelo próprio texto constitucional, são eles bens de uso comum do povo, que não podem ser apropriados por uma única pessoa.

Assim, para solucionar o problema, é preciso internalizar as externalidades. No entanto, o mercado, por si só, não é capaz de fazê-lo, seja porque (i) as transações entre particulares, conforme defendido por Coase, seria insustentável, pois envolveria toda a coletividade e relações de desigualdade entre os particulares, seja porque, (ii) economicamente, não há estímulo ao cuidado com um bem de uso comum. Assim, a intervenção do Estado, proposta por Pigou mostra-se essencial (NUSDEO, 2006, p. 361).

Os instrumentos de que se utiliza o Estado para promover a proteção ambiental podem ser classificados em suas espécies: instrumentos de comando ou (comando-controle) e instrumentos econômicos. Os instrumentos de comando-controle são aqueles que fixam normas, regras, procedimentos e padrões determinados para as atividades econômicas, cujo descumprimento acarreta sanção administrativa e penal (NUSDEO, 2006, p. 364). São alvo de diversas críticas, entre as quais podem ser destacadas as seguintes: necessidade de grande estrutura de fiscalização; indevida aplicação de padrões iguais a plantas industriais distintas; dependência do setor empresarial para obtenção de informações; elevados custos de implementação do controle; e baixa eficácia.

¹ “Ementa: (...) 4. O meio ambiente deve ser considerado patrimônio comum de toda humanidade, para a garantia de sua integral proteção, especialmente em relação às gerações futuras. Todas as condutas do Poder Público estatal devem ser direcionadas no sentido de integral proteção legislativa interna e de adesão aos pactos e tratados internacionais protetivos desse direito humano fundamental de 3ª geração, para evitar prejuízo da coletividade em face de uma afetação de certo bem (recurso natural) a uma finalidade individual. 5. A reparação do dano ao meio ambiente é direito fundamental indisponível, sendo imperativo o reconhecimento da imprescritibilidade no que toca à recomposição dos danos ambientais. (...) Afirmação de tese segundo a qual é imprescritível a pretensão de reparação civil de dano ambiental” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 654.833, Relator Ministro Alexandre de Moraes, j. 20.04.2020).

De fato, no Brasil, seja pela dificuldade de controle, pela deficiência na fiscalização ou pela “ineficiência administrativa no exercício do poder de polícia ambiental” (LOURENÇO, 2019, p. 240), é fato que as diversas leis não têm obstado o avanço do desmatamento, das queimadas e da poluição, tendo o país sido palco de desastres, como o rompimento das barragens de Mariana e Brumadinho e, recentemente, extensas queimadas no Cerrado. Embora as normas também sejam importantes, é preciso que estejam aliadas a outros mecanismos.

Os instrumentos econômicos podem ser definidos como aqueles que atuam diretamente nos custos de produção e consumo dos agentes, por meio de sua criação, majoração ou redução (MOTTA *apud* NUSDEO, 2006, p. 365). São exemplos os tributos, os preços públicos, os subsídios e as transações de direitos ou créditos.

Ora, justamente por interferirem na lucratividade dos agentes econômicos, esses instrumentos têm grande caráter indutor de comportamentos, tendo plena aptidão para estimular ações protetivas e desestimular ações lesivas ao meio ambiente.

Aliás, sua utilização encontra fundamento de validade na própria Constituição Federal de 1988. Ao tratar da ordem econômica, o art. 170 da Constituição Federal dispõe que ela será fundada na valorização do trabalho e na livre-iniciativa, tendo, por fim, que assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os princípios elencados nos incisos, entre os quais o da defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação (inciso VI). Dessa maneira, o dispositivo constitucional autoriza a intervenção estatal na economia com a finalidade de defender o meio ambiente, sendo permitido atribuir à atividade um tratamento mais ou menos oneroso, a depender do impacto ambiental causado.

Nesse sentido, a legislação ambiental prevê expressamente a utilização desses instrumentos em diversas oportunidades:

- (i) o art. 5º, III, IV e V da Lei nº 9.433/1997 dispõe que são instrumentos da Política Nacional de Recursos Hídricos, a outorga dos direitos de uso de recursos hídricos, a cobrança pelo uso de recursos hídricos e a compensação a Municípios;
- (ii) o art. 9º, XIII, da Lei nº 6.938/1981 (incluído pela Lei nº 11.284/2006) estabelece que são instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente “os instrumentos econômicos, como concessão florestal, servidão ambiental, seguro ambiental e outros”;
- (iii) o art. 8º, IX, da Lei nº 12.305/2010 prevê que são instrumentos da Política Nacional de Resíduos Sólidos, entre outros, os incentivos fiscais, financeiros e creditícios;
- (iv) o art. 1º-A da Lei nº 12.651/2012 (Novo Código Florestal) menciona que a lei prevê instrumentos econômicos e financeiros para o alcance de seus objetivos.

Devidamente justificadas, jurídica e economicamente, a legitimidade e a importância da instituição desses instrumentos, é preciso compreendê-los. Como se pode notar, a legislação não se utilizou de uma classificação uniforme nem de definições precisas de cada tipo de instrumento; tampouco a doutrina revelou grande preocupação com o tema. Diante disso, este trabalho adotará a seguinte classificação: instrumentos econômicos, para fins ambientais, serão aqui tratados como gênero que compreende quatro espécies: instrumentos fiscais, financeiros, creditícios e de mercado. Essas espécies são caracterizadas a seguir.

Instrumentos de mercado podem ser entendidos como aqueles que alocam direitos de uso dos recursos naturais ou de emissão de poluentes, criando mecanismos para sua transação entre os agentes econômicos (NUSDEO, 2006, p. 368). Assim, estabelecida uma quantidade total de que se pode dispor e alocados inicialmente os direitos, aqueles agentes que reduzem suas emissões vendem seus direitos creditórios àqueles que não conseguem fazê-lo. Exemplo disso foi previsto pelo próprio Protocolo de Kyoto: com o intuito de reduzir a emissão de gases de

efeito estufa (GEE) e promover o sequestro de carbono, foi proposto o chamado Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL), por meio do qual os países em desenvolvimento que conseguissem reduzir suas emissões poderiam vender seus créditos de carbono aos países desenvolvidos que não atingissem as metas de redução.

Instrumentos creditícios, por sua vez, estão relacionados às operações de crédito. José Maria Arruda de Andrade (2017, p. 4) define o que chama de benefício creditício como “subsídios decorrentes de programas oficiais de crédito com taxas de juros inferiores ao custo de captação do governo e que são operacionalizados por meio de fundos ou programas”. Como destaca o autor, a diferença relacionada aos juros é assumida pelo governo, tornando a obtenção de crédito mais atraente e acessível.

Instrumentos financeiros, por seu turno, serão considerados todos aqueles que, não sendo tributos nem instrumentos creditícios, implicam transferências de recursos públicos para incentivo a determinada conduta ou cobranças públicas para desincentivo ou compensação pelo dano ambiental. Ou seja, podem representar receita ou despesa pública, desde que estas não sejam de natureza tributária. Exemplos são as cobranças pelo uso dos recursos como a água, subvenções e pagamentos por serviços ambientais.

Por fim, instrumentos fiscais ou tributários são aqueles que derivam da relação fisco-contribuinte e envolvem criação, majoração ou redução única e exclusivamente de tributos. Entre os instrumentos fiscais estão, portanto, os incentivos fiscais ou benefícios tributários, os quais, embora muito valiosos para a pauta ambiental, apresentam limitações que não podem ser esquecidas. É disso que se tratará a seguir.

2 Incentivos fiscais

Pelo exposto, os instrumentos fiscais envolvem a criação, a majoração ou a redução de tributos. Os incentivos fiscais, ou benefícios tributários, por sua vez, são espécies de instrumentos fiscais associadas, apenas, à redução² do ônus tributário,³ configurando, portanto, uma benesse tributária. Nas palavras de José Maria Arruda de Andrade (2017, p. 2), benefícios tributários são favores tributários destinados a categorias de contribuintes, correspondendo a renúncias de receitas e, portanto, a gastos tributários indiretos. Estes, de acordo com Andrade (2015, p. 2), são indiretos por derivarem de uma não arrecadação.

É justamente por isso que Celso de Barros Correia Neto (2012, p. 132) defende que os supostos gastos são assim chamados de modo equivocado. Segundo ele, a despesa fiscal em questão difere da despesa pública em geral, na medida em que se traduz em uma não arrecadação, e logo, em uma não despesa. O efeito disso é o “empobrecimento do Estado na exata proporção do enriquecimento do contribuinte”, como explica Elcio Fiori Henriques (2009, p. 12).

Além disso, os incentivos devem ser concedidos de maneira discricionária, não se podendo assim chamar, por exemplo, as imunidades tributárias, que decorrem obrigatoriamente do texto constitucional (CORREIA NETO, 2012, p. 115).

Entre outras hipóteses, os incentivos fiscais podem apresentar-se na forma de reduções de alíquota, isenções e créditos presumidos. Como se sabe, a carga tributária no Brasil é

² De acordo com Celso de Barros Correia Neto (2012, p. 111), os incentivos fiscais *lato sensu* podem ser classificados em incentivos com redução da carga fiscal e sem redução dela. Nesse segundo grupo, estariam incluídos benefícios relacionados aos deveres instrumentais. No entanto, em se tratando de estímulo à proteção ambiental, estes não parecem suficientes, por todos os fundamentos já apresentados. Assim, os incentivos são aqui definidos pelo primeiro grupo, que, como explica o autor, corresponde aos incentivos *stricto sensu*.

³ É interessante a distinção feita José Maria Arruda de Andrade (2017, p. 2) entre benefício tributário e regime tributário alternativo. Segundo o autor, regime tributário alternativo “seria a forma de tributação distinta de outra anterior ou mais ampla e que, ainda que represente uma arrecadação inferior a daquela que seria a tradicional, não se deveria considerá-la como uma renúncia tributária de gasto indireto, já que ela (i) ou atenderia aos próprios preceitos constitucionais ou (ii) seria uma tributação cujo caráter alternativo ou de não tributação decorreria de proibição constitucional, não configurando, portanto, um ato voluntário do Poder Executivo e Legislativo”. Exemplo disso seriam o Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus.

muito elevada, implicando alto custo no desenvolvimento das atividades econômicas. Assim, a desoneração tem grande potencial de tornar a atividade mais viável e lucrativa e, logo, de induzir os agentes a promover a proteção ambiental.

Em se tratando de tributo com a finalidade de indução, está-se no âmbito da extrafiscalidade.⁴ O tributo tem, basicamente, duas funções: (i) a arrecadatória ou fiscal, que é a principal razão pela qual é instituído; e (ii) a extrafiscal, por meio da qual é empregado com a finalidade primeira de induzir determinado comportamento, seja estimulando-o, por meio de incentivos fiscais – extrafiscalidade negativa –, seja desestimulando-o, com criação e majoração de tributos – extrafiscalidade positiva.

Ainda que a tributação acabe sempre tendo um efeito sobre os comportamentos, a extrafiscalidade é caracterizada exatamente por ter esse efeito como objetivo principal. Sua aptidão para promover a preservação ambiental é amplamente reconhecida pela legislação e pela doutrina, nacionais e internacionais.⁵ Nesse sentido, Denise Lucena Cavalcante (2015, p. 442) defende que todas as espécies tributárias poderiam ter em sua motivação um critério ambiental, podendo ser redirecionadas para a preservação. Compartilha da ideia Regina Helena Costa (2011, p. 332), que destaca, ainda, a ascensão internacional da expressão “tributação ambiental”, bem como o fato de que diversos países desenvolvidos, como França, Alemanha e Estados Unidos, já contam com tributos ambientais.⁶ Os incentivos fiscais, especificamente, também já estão presentes em diversas legislações.

No Brasil, por exemplo, podem-se mencionar: (i) isenção do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR) em relação às áreas preservadas (art. 10 da Lei nº 9.393/1996); (ii) redução de até dois pontos percentuais na alíquota no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para os veículos que atenderem a requisitos específicos de eficiência energética (Programa Rota 2030 – Lei nº 13.755/2018); (iii) descontos concedidos por diversos Municípios no valor do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em virtude da adoção de práticas sustentáveis nas construções; entre outros.

A experiência estrangeira também conta com incentivos fiscais. A título exemplificativo, vários países demonstram grande preocupação com construções sustentáveis. Na Bélgica, os particulares que atenderem a determinados critérios verdes podem ser beneficiados com a redução do chamado Imposto Retido na Fonte Imobiliária (DANTAS *et al.*, 2015, p. 45). Na França, os edifícios que passem a exercer baixo consumo de energia podem obter isenção de 50% ou 100% do imposto sobre a propriedade local, por um prazo de até 5 anos (DANTAS *et al.*, 2015, p. 47).

Ademais, é de se notar que a extrafiscalidade atende, basicamente, a três princípios ambientais: princípio do poluidor-pagador, do usuário-pagador e, o mais novo deles, do protetor-recebedor. Os dois primeiros trazem a ideia de que quem polui ou quem explora os recursos naturais deve arcar com os custos correspondentes. O último, de modo inverso, estabelece que aquele que protege o meio ambiente deve ser recompensado. É, portanto, a este que os incentivos fiscais mais se aproximam (HUPFFER; WEYERMÜLLER; WACLAWOVSKY, 2011, p. 107).

Além de permitir a concretização do princípio do protetor-recebedor, a extrafiscalidade negativa e, logo, os incentivos fiscais, permite estimular a inovação tecnológica, a qual pode contribuir muito para o desenvolvimento sustentável (BRANDÃO, 2013, 77).

⁴ Nas palavras de Roque Antonio Carrazza (2013, p. 127), “há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa”.

⁵ Cf. Juras (2009).

⁶ Muito se discute sobre a criação, no Brasil, de tributos ambientais propriamente ditos. A ideia, contudo, encontra algumas limitações práticas e jurídicas. Como aponta Denise Lucena Cavalcante (2015, p. 439), o Brasil já tem uma carga tributária muito elevada, motivo pelo qual defende a autora o redirecionamento dos tributos já existentes às finalidades ambientais. Pedro Fernando Nery (2014, p. 3) também aponta a dificuldade de implementação, por exemplo, de um tributo sobre poluição, bem como a ausência de estigma às condutas poluidoras.

Ocorre que, além de vantagens, a extrafiscalidade, sobretudo em matéria de incentivos fiscais, deve respeitar diversos limites, como se verá a seguir.

3 Limitações ao uso de incentivos fiscais

A despeito de todas as vantagens que a utilização de incentivo fiscal para fins ambientais pode proporcionar, não se pode olvidar que esse instrumento tem diversas limitações, as quais devem ser observadas, inclusive, por, em parte, decorrerem da lei.

Apesar disso, essas limitações têm sido pouco estudadas pela doutrina brasileira, que se dedica mais a exaltar a potencialidade da extrafiscalidade para auxiliar na pauta ambiental, dado ser ela ainda subutilizada no país com essa finalidade. Como afirma Heleno Taveira Torres (2012, p. 1), “o descompasso entre as políticas ambiental e tributária é alarmante”.

No entanto, até mesmo para que se faça uma defesa consciente dos mecanismos a serem empregados na promoção da preservação, é preciso conhecer e compreender seus limites. Afinal, existem, atualmente, diversos instrumentos econômicos que podem servir ao mesmo objetivo, devendo-se eleger aquele que pode oferecer melhor resultado em determinada situação. Ainda, analisar os problemas relacionados aos incentivos fiscais permite estruturá-los de maneira a alcançarem maior eficácia em sua aplicação e eficiência no gasto público que representam.

Assim, nas próximas linhas, serão analisadas as principais limitações da extrafiscalidade negativa, apenas dividindo-as em limitações de ordem (i) jurídica e orçamentária (disposições constitucionais e infraconstitucionais); (ii) principiológica; e (iii) prática (relacionadas à implementação).

4 Limitações jurídicas e orçamentárias

A extrafiscalidade negativa é conformada pelo texto constitucional e pela legislação em várias oportunidades.

O art. 150 da Constituição Federal, ao tratar das limitações ao poder de tributar, estabelece, em seu §6º, que qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão de tributos só poderá ser concedido mediante lei específica federal, estadual ou municipal que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo. Ou seja, a concessão de incentivos fiscais deve obedecer ao requisito formal da lei específica que trate tão somente da matéria ou do tributo a que se refere, bem como à regra de competência, segundo a qual o incentivo deve ser concedido pelo ente competente para instituição do tributo.

Isso, contudo, não é suficiente. Nos termos do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), “a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”. Introduzido pela Emenda Constitucional nº 95/2016, o dispositivo tem o claro objetivo de controle dos gastos tributários, encontrando correspondência direta no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000).

Anterior à previsão constitucional, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal é ainda mais específico, condicionando a concessão do incentivo ao atendimento de uma das hipóteses dos incisos I e II do *caput*, quais sejam, respectivamente: (i) a 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; e (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. Neste último caso, o § 2º exige que o benefício só entre em vigor quando da implementação das medidas.

Ainda, o § 1º define renúncia de receitas da seguinte maneira: “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.”

Nessa toada, com a finalidade de dar transparência ao efeito da renúncia de receitas, o art. 165, §6º, da Constituição Federal prevê que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Além disso, a concessão de incentivos fiscais também está limitada não só pelas normas orçamentárias, mas pelo próprio orçamento. Afinal, como o gasto tributário indireto diminui a arrecadação, o ente federado deve avaliar se tem condições de efetivar a renúncia de receita, zelando pela saúde financeira das contas públicas.

Esse ponto ficou ainda mais evidente no contexto de grave crise financeira decorrente da pandemia da covid-19, que inspirou a redação da recente Emenda Constitucional nº 109/2021, que acresceu à Constituição Federal o art. 167-A, o qual dispõe que, verificado que a relação entre despesas e receitas correntes supera 95%, nos últimos 12 meses, no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, é facultado aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público, ao Tribunal de Contas e à Defensoria Pública do ente, enquanto permanecer a situação, aplicar o mecanismo de ajuste fiscal de vedação da concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária (inciso X).

Ademais, deve-se lembrar que poderá haver mais exigências na própria lei concessiva do incentivo.

5 Limitações principiológicas

Como destacam Caliendo, Rammê e Muniz (2014, p. 5), aplicam-se à extrafiscalidade os seguintes princípios: (i) princípio da tipicidade, segundo o qual a medida extrafiscal depende de previsão normativa precisa; (ii) princípio do controle finalístico, de acordo com o qual devem ser verificadas a adequação da instituição de medida e a pertinência de seus efeitos; (iii) princípio da suficiência, do qual decorre que a medida extrafiscal deve atender a uma despesa pública, a qual, por seu turno, deve observar a razoabilidade de sua imposição, o que significa que a medida deve ser suficiente e necessária ao efeito pretendido; (iv) princípio da neutralidade, do qual decorre que a extrafiscalidade deve ser residual, aplicando-se de maneira motivada e, de preferência, por prazo determinado; e (v) princípio da subsidiariedade, para o qual a medida extrafiscal é subsidiária, devendo ser aplicada nos casos em que a complexidade e a relevância da matéria exijam tal escolha pública, como é a questão ambiental.

Disso se depreende que a instituição de incentivos fiscais é medida de exceção, estabelecida por lei, que deve bastar ao alcance dos efeitos pretendidos, efeitos estes que devem ser submetidos a um controle para fins de avaliação de sua pertinência.

Nesse sentido, Martha Toribio Leão (2014, p. 119) defende que as normas tributárias indutoras devem se sujeitar a um controle do Poder Judiciário e que esse controle deve considerar os seguintes critérios: (i) controle de eficácia, do qual decorre que a norma só será legítima se produzir efeitos na realidade econômica ou social; (ii) postulado da proporcionalidade, segundo o qual a restrição aos direitos dos contribuintes deve ser adequada à finalidade almejada, necessária e proporcional em sentido estrito; (iii) complementaridade, subsidiariedade e economicidade, os quais preveem que as normas tributárias indutoras sejam complementares a outros mecanismos de intervenção, utilizadas em última instância, e efetivamente produzam o efeito econômico desejado; (iv) cumprimento da finalidade, de acordo com o qual é preciso verificar constantemente a necessidade de manutenção da norma; e, ainda, (v) princípio da igualdade e da capacidade contributiva, que contempla a escolha de um fato que represente

uma manifestação de riqueza, bem como a vedação à tributação do mínimo existencial e da utilização do tributo com efeito de confisco.

6 Limitações práticas

As limitações práticas estão relacionadas à efetiva implementação desses incentivos, que, muitas vezes, colide com as demais limitações anteriormente mencionadas. Como se verá a seguir, os inconvenientes que afetam os incentivos fiscais de modo geral agravam-se ainda mais quando se trata de matéria ambiental.

Denise Lucena Cavalcante (2015, p. 439) aponta alguns dos problemas mais notórios relacionados aos incentivos fiscais. O primeiro deles concerne à inadequada transferência de responsabilidade dos danos ambientais, na medida em que a concessão de um incentivo fiscal exige compensação e, logo, “quando alguém deixa de pagar, outro pagará”. Por isso, conclui que “é preciso conceder incentivos com muito cuidado, sendo fundamental uma adequada análise técnica para justificar as desonerações, pois, caso contrário, só serão agravadas as divergências do sistema, que já se encontra repleto de contradições e incentivos desnecessários”.

O segundo refere-se ao fato de haver vários casos em que os incentivos representam mero gasto tributário, sem qualquer ganho ambiental como contrapartida:

Na prática, veem-se casos nos quais o incentivo fiscal não reflete nenhum ganho ambiental, mas tão somente lucro para o empreendedor. O produto final continua com o mesmo preço e, às vezes, até mais caro. É preciso que o poder público fique atento e evite que tais incentivos sejam simplesmente convertidos em lucro e, da mesma forma, impedir que o pagamento decorrente da compensação por danos ambientais seja embutido no preço do serviço para o consumidor final, pois, se assim ocorrer, não alcançará o fim almejado, qual seja, a proteção ambiental. (CAVALCANTE, 2015, p. 440)

Na verdade, o problema descrito é resultado de uma somatória de problemas, correspondendo a um dos cenários mais graves que se pode cogitar: o do gasto público ineficaz, ineficiente, carente de fiscalização⁷ e controle e com o efeito reverso de premiação ao poluidor. Diante disso, à exceção dos princípios da tipicidade, neutralidade e subsidiariedade, veem-se desrespeitadas todas as demais limitações principiológicas. Logicamente, o próprio texto constitucional também é agredido, uma vez que toda a disciplina jurídica voltada à proteção ambiental e ao controle dos gastos públicos resultou inócua.

Segundo Elcio Fiori Henriques (2009, p. 13), a ausência de controles formais sobre os efeitos financeiros dos benefícios fiscais gera diversos problemas para a gestão responsável e planejada das finanças públicas, na medida em que as transferências de recursos carecem de transparência, a qual, lembre-se, foi alvo do art. 165, § 6º, da Constituição Federal.

Quanto à ausência de transparência, Denise Lucena Cavalcante (2018, p. 211) aponta que se trata de um grave problema, sobretudo no que tange aos incentivos com fins ambientais, cuja finalidade é promover a proteção ambiental em caráter de urgência. Segundo ela, não há sequer uma divulgação adequada dos incentivos fiscais concedidos no Brasil, situação que é ainda mais grave entre Estados e Municípios (ANDRADE, 2017, p. 2) – motivo pelo qual a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) promulgou a Resolução nº 06/2016, estabelecendo diretrizes sobre “receita e renúncia de receita”.

Nesse sentido, a análise do Demonstrativo de Gastos Tributários do Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2019 (DGT PLOA 2019) revela que não houve gasto tributário com a função orçamentária “gestão ambiental”, a única cujo nome indica referência ao meio ambiente.

⁷ Com a finalidade de melhorar a fiscalização, inclusive, foi recentemente publicada a Lei nº 9.834/2019, que instituiu, no âmbito federal, o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, de natureza consultiva, com a finalidade de avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União.

Isso é uma pequena amostra de quão difícil é obter dados relativos ao meio ambiente a partir do orçamento federal, que, destaque-se, é um dos mais acessíveis ao cidadão.

Além da precária divulgação, há ainda a dificuldade de análise de dados orçamentários relacionados ao meio ambiente. Em pesquisa realizada para averiguar a suficiência dos recursos disponíveis para a implementação de políticas públicas ambientais, Ricardo Ezequiel Torres (2013, p. 61) analisou as leis orçamentárias anuais de 2012 da União, do Distrito Federal e dos 26 Estados e apontou os seguintes obstáculos: (i) dificuldade de extração de dados, em razão da deficiência técnica das peças orçamentárias de diversos Estados, bem como da diferença na maneira como são redigidas; (ii) dificuldade de comparação de dados entre os órgãos das administrações, devido às diferenças entre as desconcentrações administrativas; e (iii) dificuldade na obtenção de peças orçamentárias, em decorrência da ausência de transparência.

Além disso, Cavalcante (2018, p. 200) também identifica que tanto nos Estados como nos Municípios ocorre uma “guerra fiscal”, uma espécie de “leilão” de incentivos injustificados por prazos indeterminados, sem previsão dos impactos orçamentários e sem reflexos no desenvolvimento social.

Urge, portanto, a melhoria no âmbito da governança durante a execução, como afirma José Maria Arruda de Andrade (2016, p. 1), para viabilizar a análise de eficiência e efetividade dos incentivos fiscais. Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União (TCU) já se manifestou várias vezes. No Acórdão nº 1205/2014, o TCU analisou levantamento realizado para avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, no qual se concluiu pela existência das seguintes fragilidades: (i) ausência de disposição normativa sobre o processo de criação, implicando que normas instituidoras de benefícios, normalmente, não estipulam de maneira clara os objetivos, metas e indicadores; (ii) ausência de transparência quanto à metodologia de cálculo; (iii) ausência de monitoramento da concessão e da execução das renúncias; (iv) ausência de avaliação de resultados; (v) deficiências nas informações fornecidas sobre as renúncias tributárias nos relatórios de gestão; entre outras. Diante disso, foi adotada a proposta de encaminhamento, que contemplava, por exemplo: (i) a observação de (a) lei específica e (b) prazo de vigência, de modo a garantir revisões periódicas dos benefícios tributários; (ii) a criação de mecanismos de acompanhamento e avaliação; (iii) a definição de objetivos, indicadores e metas que possibilitem a avaliação de resultados; etc.

Especificamente sobre a matéria ambiental, as conclusões anteriores mostram-se plenamente aplicáveis.

O Acórdão nº 709/2018, em que se avaliou a preparação do governo brasileiro para implementar e monitorar os objetivos de desenvolvimento sustentável, concluiu pela necessidade de, entre outros, adotar providências para (i) atribuir a um órgão ou entidade do Poder Executivo o papel de supervisão das desonerações tributárias de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição ao Programa de Integral Social (PIS) incidentes sobre as atividades de importação, produção e comercialização de agrotóxicos, tendo em vista a identificação de incentivos à utilização de agrotóxicos no setor agrícola brasileiro, independentemente de seu nível de toxicidade; (ii) criar mecanismos de acompanhamento e avaliação periódica das desonerações de II, IPI, PIS e COFINS, com a definição de metodologia de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade; (iii) recomendar à Secretaria da Receita Federal do Brasil que promova a desagregação e a divulgação dos dados sobre desoneração de agrotóxicos e demais itens que compõem o gasto tributário “Desoneração da cesta básica” no DGT, promovendo a transparência.

Ademais, deve-se destacar que, em matéria ambiental, o controle envolve uma dificuldade a mais: a análise de uma política de incentivo fiscal depende da capacidade de identificar as alterações no meio ambiente e atribuí-las ao beneficiário do incentivo. Isso, porém, gera custos

ao Estado, motivo pelo qual a criação de incentivos fiscais também é criticada por ser cara (BRANDÃO, 2013, p. 187).

Mais uma dificuldade encontra-se na supressão dos incentivos fiscais, pois, ainda que toda fiscalização e análise dos resultados tenha sido adequadamente realizada, constatada a necessidade de revogação do incentivo, esta deverá se dar também por meio de lei e com a devida justificativa, em nome da segurança jurídica (CAVALCANTE, 2018, p. 205).

7 Outros instrumentos econômicos

Neste ponto, a questão que se coloca é se haveria alternativas aos incentivos fiscais que se mostrem ineficazes e ineficientes. O atual cenário é de diversos instrumentos econômicos disponíveis, como os já mencionados instrumentos financeiros, creditícios e de mercado. Merece destaque, aqui, o chamado pagamento por serviços ambientais, por sua crescente importância, eficácia e eficiência, no Brasil e no exterior.

Recentemente regulamentado pela Lei nº 14.119/2021, é definido por seu art. 2º, IV, como transação de natureza voluntária, mediante a qual um pagador de serviços ambientais transfere a um provedor desses serviços recursos financeiros ou outro meio de remuneração, nas condições acertadas, respeitadas as disposições legais e os regulamentares pertinentes.

Os serviços ambientais referidos são atividades individuais ou coletivas que favorecem a manutenção, a recuperação ou a melhoria dos serviços ecossistêmicos, os quais, por sua vez, são definidos como benefícios relevantes para a sociedade e gerados pelos ecossistemas, em termos de manutenção, recuperação ou melhoria das condições ambientais em quatro modalidades: provisão, suporte, regulação e culturais.

O pagamento, a seu turno, pode se dar em diversas modalidades (art. 3º), quais sejam: (i) pagamento direto, monetário ou não; (ii) prestação de melhorias sociais a comunidades rurais e urbanas; (iii) compensação vinculada a certificado de redução de emissões por desmatamento e degradação; (iv) títulos verdes (*green bonds*); (v) comodato; e (vi) cota de reserva ambiental (CRA).

Conforme exposto pelo próprio art. 5º, I, III e IV, da Lei, a Política Nacional de Pagamento por Serviços ambientais tem como diretrizes o atendimento aos princípios do provedor-recebedor e do usuário-pagador; a utilização desse instrumento para promoção do desenvolvimento social, ambiental, econômico e cultural; e a complementaridade do pagamento em relação aos instrumentos de comando e controle relacionados à conservação do meio ambiente.

Embora a lei seja recente, o pagamento por serviços ambientais já existe há anos no Brasil, tendo seu crescimento alavancado a partir de 2006 (PAGIOLA; GLEN; TAFFARELLO, 2013, p. 1). Dessa maneira, é possível identificar alguns aspectos além daqueles previstos na legislação.

Como ensina Nusdeo (2012, p. 84), o pagamento deve compensar aqueles que renunciaram a benefícios em favor da geração do serviço ambiental; depende de consenso; deve ser igualitário, garantindo aos provedores a mesma quantia por unidade de área ou por indivíduo; deve ser diferente dependendo da renda dos provedores; deve ser diferenciado de acordo com a provisão esperada dos serviços; e, o que parece mais importante, tem como critério para pagamento a efetiva prestação.

Esse é um ponto que nem sempre é observado na concessão dos incentivos fiscais, visto que a renúncia da receita, na maioria das vezes, antecede a realização ou a verificação da prática sustentável.

Além disso, o fato de a escolha dos provedores de serviços levar em consideração não só aqueles que garantem mais serviços, mas aqueles que também têm necessidade de renda em razão da insuficiência de seus ganhos no exercício de atividades de baixo impacto ambiental permite que haja beneficiamento de pessoas que já desempenham atividades sustentáveis, e não só de grandes empresários, cujo potencial para prestar serviços é tão grande quanto o potencial para transformar incentivos fiscais à proteção ambiental em meros privilégios.

8 Repensando os incentivos em matéria ambiental

Os incentivos fiscais correspondem a uma ferramenta legítima e importante para o alcance das finalidades ambientais. No entanto, devem ser pensados desde sua instituição até sua implementação, para que, além de serem eficazes, produzindo o efeito desejado, correspondam a um gasto tributário eficiente, ou seja, que resulte em mais benefícios com menores custos.

Nesse cenário, é preciso que sejam utilizados quando se fizerem realmente necessários e constituam o instrumento mais adequado ao objetivo visado.

Não sendo o caso de substituição do incentivo por outro instrumento, é preciso ter cuidado com sua estruturação, acompanhamento, avaliação e transparência, como apontado pelo TCU. Assim, a melhoria na qualidade do incentivo fornecido perpassa pela adequação das leis concessivas dos benefícios – que devem estabelecer metas, acompanhamento, parâmetros para controle e vigência do incentivo criado, a fim de que este, com o tempo, não se converta em privilégio (CORREIA NETO, 2012, p. 199) –, bem como pela implementação do acompanhamento, da avaliação e, se for o caso, da própria revogação das medidas.

Como destaca Denise Lucena Cavalcante (2018, p. 205), “os incentivos fiscais com fins ambientais devem ser condicionados a resultados concretos (lucro ambiental)”. Justamente por isso, em determinados casos seria possível, por exemplo, buscar a estruturação de um benefício cuja concessão se dê após a verificação da condição para sua concessão (“efetiva prestação”) ou favoreça grupos que, espontaneamente, já desempenhem atividades ambientais, evitando as tentativas de subversão.

Afinal, a ineficácia e a ineficiência do incentivo é, mais do que nunca, prejudicial, pois corresponde ao efeito reverso da concessão do incentivo: o desestímulo à proteção ambiental.

Conclusão

A extrafiscalidade negativa constitui instrumento de grande relevância para a proteção ambiental. A despeito disso, a concessão de incentivos fiscais apresenta diversas limitações que, apesar de muitas vezes esquecidas, devem ser consideradas. Se, por um lado, é extremamente importante que as limitações jurídicas, orçamentárias e principiológicas sejam respeitadas, por outro, é preciso que as limitações práticas sejam superadas.

O alcance das finalidades ambientais não depende da mera utilização de instrumentos econômicos; é preciso que se escolha o melhor instrumento para a condução, em determinado caso, de um dado comportamento sustentável. O melhor instrumento será o mais eficaz e eficiente no caso concreto e, portanto, nem sempre corresponderá a um incentivo fiscal.

A análise de eficácia e de eficiência, no entanto, resta prejudicada em matéria de incentivos fiscais, o que enseja sua utilização até mesmo para privilegiar aquele que se deveria punir.

Assim, é de grande urgência que os incentivos fiscais passem a ser mais bem estudados, estruturados, acompanhados e avaliados, garantindo que sua escolha seja realmente pertinente, sobretudo quando se trata de finalidades ambientais, assim como também é urgente compatibilizar o desenvolvimento econômico com a proteção ambiental e a concessão de incentivos fiscais condizente com as normas de Direito Financeiro.

Abstract: The article aims to bring a reflection on the use of tax incentives to encourage environmental protection, in order to demonstrate that, despite their advantages, these instruments have legal, principled, budgetary and practical limitations. Hence, they must be strategically designed and

used, or even replaced by others that, depending on the case, prove to be more effective and efficient, in addition to being less costly for the State.

Keywords: Tax incentive. Environmental Protection. Limitations. Alternatives.

Referências

- ANDRADE, José Maria Arruda de. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. *ConJur*, 30 ago. 2015. Disponível em: www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos. Acesso em: 4 jul. 2021.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Ano mostrou seriamente a necessidade de discutir a política fiscal do país. *ConJur*, 24 dez. 2017. Disponível em: www.conjur.com.br/2017-dez-24/retrospectiva-2017-ano-mostrou-necessidade-discutir-politica-fiscal. Acesso em: 4 jul. 2021.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Avaliação de eficiência e efetividade é necessária em nossa política econômica. *ConJur*, 21 fev. 2016. Disponível em: www.conjur.com.br/2016-fev-21/estado-economia-avaliacao-eficiencia-necessaria-nossa-politica-economica. Acesso em: 4 jul. 2021.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Como entender os benefícios fiscais, financeiros e creditícios. *ConJur*, 9 jul. 2017. Disponível em: www.conjur.com.br/2017-jul-09/estado-economia-como-entender-beneficios-tributarios-financeiros-crediticios. Acesso em: 4 jul. 2021.
- BRANDÃO, Renata Figueirêdo. *Incentivo fiscal ambiental: parâmetros e limites para sua instituição à luz da Constituição Federal de 1988*. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. Organizado por Cláudio Brandão de Oliveira. Rio de Janeiro: Roma Victor, 2002. 320 p.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, DF: Presidência da República, 2000.
- BRASIL. Lei nº 14.119/2021. *Política de pagamentos por serviços ambientais*. Brasília, DF: Presidência da República, 2021.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. *Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2019*. Brasília, ago. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 654.833*, Relator Ministro Alexandre de Moraes, j. 20.04.2020.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 1205/2014*. Plenário. Rel. Min. Raimundo Carreiro, j. 14.05.2014.
- BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 709/2018*. Plenário. Rel. Min. Augusto Nardes, j. 04.04.2018.
- CALIENDO, Paulo; RAMMÊ, Rogério; MUNIZ, Veyzon. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção ao meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, v. 76, p. 471 e seguintes, out./dez. 2014.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. Direito tributário e meio ambiente. In: PHILIPPI JÚNIOR, Arlindo; FREITAS, Vladimir Passos de; SPINOLA, Ana Luíza Silva (Orgs.) *Direito Ambiental e sustentabilidade*. 1. ed. Barueri: Manole, 2015.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. *A (in)sustentabilidade do atual modelo de incentivos fiscais com fins ambientais*. São Paulo: IBET, 2018.
- CONTI, José Maurício. Direito Financeiro e meio ambiente. *Jota*, 19 set. 2019. Disponível em: www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/direito-financeiro-e-meio-ambiente-19092019. Acesso em: 14 maio 2021.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.
- COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. *Lusíada. Direito e Ambiente*, Lisboa, n. 2/3, p. 329-348, 2011. Disponível em: <http://revistas.lis.ulsiada.pt/index.php/lda/article/viewFile/2142/2261>. Acesso em: 5 maio 2021.
- DANTAS, Marcelo Buzaglio; SCHMITT, Guilherme Berger; FREITAS, Maurício Dupont Gomes de; FERRÚA, Luiz; SOUZA, Marcela Dantas Evaristo de. *Mapeamento de incentivos econômicos para a construção sustentável: a indústria da construção brasileira em busca da sustentabilidade*. Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC), 2015. Disponível em: https://cbic.org.br/sustentabilidade/wp-content/uploads/sites/22/2017/08/Mapeamento_de_Incentivos_Economicos.pdf. Acesso em: 16 jul. 2021.
- FREITAS, Vladimir Passos de. *A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- HENRIQUES, Elcio Fiori. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- HUPFFER, Haide M.; WEYERMÜLLER, André R.; WACLAWOVSKY, William G. Uma análise sistêmica do princípio do protetor-recebedor na institucionalização de programas de compensação por serviços ambientais. *Revista Ambiente & Sociedade*, Campinas, v. XIV, n. 1, p. 95-114, jan./jun. 2011.
- JURAS, Ilidia da Ascensão Garrido Martins. Uso de instrumentos econômicos para a gestão ambiental: países da OCDE e América Latina. *Consultoria Legislativa da Área XI*, Brasília, maio 2009. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/1025>. Acesso em: 12 maio 2021.
- LEÃO, Martha Toribio. *Crítérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

LOURENÇO, Daniel Braga. Direitos fundamentais, Constituição e meio ambiente. In: BOLONHA, Carlos; OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de; ALMEIDA, Máira; SEGUNDO, Elpídio Paiva Luz (Coord.). *30 Anos da Constituição de 1988: uma jornada democrática inacabada*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

NALINI, José Renato. *Ética ambiental*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

NERY, Pedro Fernando. Como nossos impostos afetam o meio ambiente? Política tributária e sustentabilidade. *Boletim do Legislativo*, Brasília, n. 18, dez. 2014.

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

NUSDEO, Ana Maria. Pagamento por serviços ambientais. In: PHILIPPI JÚNIOR, Arlindo; FREITAS, Vladimir Passos de; SPINOLA, Ana Luíza Silva (Orgs.). *Direito Ambiental e sustentabilidade*. 1. ed. Barueri: Manole, 2015.

NUSDEO, Ana Maria. O uso de instrumentos econômicos nas normas de proteção ambiental. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 101, p. 357-378, jan./dez. 2006. Disponível em: www.revistas.usp.br/rfdusp/issue/view/5435. Acesso em: 8 maio 2021.

PAGIOLA, Stefano; GLEN, Helena C. von; TAFFARELLO, Denise. Brazil's experience with payments for environmental services. *PES Learning Paper*, n. 2013-1, Washington, DC, World Bank/Latin America and Caribbean Sustainable Development Department, August 2013.

SILVA, José Afonso. *Direito Ambiental Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Descompasso entre as políticas ambiental e tributária. *ConJur*, 20 jun. 2012. Disponível em: www.conjur.com.br/2012-jun-20/consultor-tributario-descompasso-entre-politicas-ambiental-tributaria. Acesso em: 2 jul. 2021.

TORRES, Ricardo Ezequiel. *O financiamento do meio ambiente no Brasil: uma análise crítica do sistema de custeio em prol da efetivação desse direito difuso*. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MONACO, Isabella Remaili. Instrumentos econômicos e proteção ambiental: uma reflexão acerca dos incentivos fiscais. *Controle Externo: Revista do Tribunal de Contas do Estado de Goiás*, Belo Horizonte, ano 3, n. 6, p. 67-80, jul./dez. 2021. DOI: 10.52028/TCE-GO.v3i6-art05.
