

REVISTA
**DIREITO SEM
FRONTEIRAS**

I. DOUTRINA NACIONAL

9

**TRIBUTAÇÃO E INCENTIVOS FISCAIS COM FOCO NO
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL**

**TAXATION AND TAX INCENTIVES WITH A FOCUS ON SUSTAINABLE
DEVELOPMENT**

Denise Lucena Cavalcante¹

¹ Pós-doutorado pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Mestre pela UFC. Professora de Direito Tributário e Financeiro da graduação e pós-graduação – UFC. Líder do Grupo de Pesquisa em Tributação Ambiental – CNPq. Procuradora da Fazenda Nacional. Autor radicado no Brasil. E-mail: deniluc@fortalnet.com.br.

Como citar este artigo:

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação fiscais com foco no desenvolvimento sustentável**. Revista Direito Sem Fronteiras – Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Foz do Iguaçu. Jul/Dez. 2018; v. 2 (5): 155-169.

RESUMO

A tributação ambiental é considerada atualmente um novo ramo do direito e um importante instrumento em benefício do desenvolvimento sustentável. Da mesma forma, os incentivos fiscais com fins ambientais. Contudo, sua aplicabilidade deve ser fiscalizada para que comprove o efetivo benefício ambiental. Os entes públicos devem criar instrumentos legais de controle de incentivos fiscais e suas contrapartidas, com avaliações periódicas das atividades exercidas, como condição para sua manutenção. Todo incentivo concedido deve demonstrar a relação custo-benefício, deixando claro sua atuação da medida sobre a realidade que vise a melhorar, estabelecendo a respectiva avaliação dos resultados alcançados. Demonstra-se neste estudo que os instrumentos fiscais, tanto a tributação como com os benefícios, são extremamente relevantes para auxiliar o Brasil a alcançar as metas previstas nos objetivos do desenvolvimento sustentável traçados pela ONU.

Palavras-chave: Tributação ambiental. Incentivos fiscais. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável – ODS.

ABSTRACT

The environmental taxation is considered nowadays a new field of studies in Law and a very important tool to promote the sustainable development. This applies similarly for tax incentives for environmental purposes. However, its applicability must be monitored in order to prove the effective environmental benefits. Public entities should create legal instruments to control fiscal incentives and their counterparts, with periodic evaluations of the activities carried out, as a condition for their maintenance. Every incentive granted must demonstrate the cost-benefit ratio, making clear its performance of the measure on the reality that it aims to improve, establishing the respective evaluation of the results achieved. It is demonstrated in this study that fiscal instruments, both taxation and benefits, are extremely relevant to assist Brazil in achieving the goals set out in the UN Sustainable Development Goals.

Keywords: Environmental Taxation. Tax Incentives. Sustainable Development Goals – SDG.

1. POR UMA TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL

A expressão “tributação sustentável” neste contexto significa a necessária inclusão do critério ambiental no Sistema Tributário Nacional. Insiste-se que haja um compromisso sério das instituições governamentais com a proteção ambiental, de forma a possibilitar a elaboração e consolidação da legislação fisco-ambiental no País. Como bem enfatiza Juarez Freitas², a tributação ou é sustentável ou é inconstitucional.

² “Na realidade, a Constituição, como unidade teleológica e sistêmica, veda toda e qualquer performance estatal, comissiva ou omissiva, que conspire contra os objetivos fundamentais do desenvolvimento sustentável. Então, tributar menos a energia poluente, por exemplo, é mais do que um grosseiro erro na fixação de prioridades coletivas. Configura estridente inconstitucionalidade. [...] Nesse panorama complexo,

Neste momento de transição da economia marrom para a economia verde, as instituições estatais devem assumir o compromisso com os valores ambientais e fomentar a criação de espaços para a abordagem contemporânea do desenvolvimento sustentável. O critério ambiental deve ser incorporado nos atuais modelos de governos e nas respectivas políticas públicas.

A proteção ambiental é urgente e a agilidade no processo de mudança de cultura e efetivação de atos concretos exigem uma visão estratégica adequada. A lentidão neste processo tem sido um dos seus maiores riscos. O Estado tem papel fundamental na intermediação de políticas públicas em áreas essenciais para o desenvolvimento sustentável, notadamente, naquelas que trazem grandes impactos ambientais (GUERRA, 2014). O apoio governamental é imprescindível para que empresas e organizações busquem atuações mais inovadoras e ambientalmente adequadas, revendo seu modo de produção e remodelando os sistemas ultrapassados que isolam os impactos ao meio ambiente das análises econômicas³.

Neste contexto que são exigidas mudanças urgentes de postura estatal e do próprio mercado, o Direito Tributário tem um importante papel em prol da sustentabilidade ambiental, daí o destaque para o Direito Tributário Ambiental como um novo ramo do direito (NABAIS, 2009). Não só os tributos, mas também os benefícios fiscais podem ser adequados para proteger o meio ambiente, contudo, ambos devem ser muito bem planejados para que não causem desequilíbrios no sistema tributário.

No atual contexto brasileiro, é preciso ter muita cautela ao tratar desses dois temas, de um lado a concessão de incentivos fiscais e do outro a criação de exações adicionais. Nesta crise econômica que atravessa o País, difícil se pensar em novos tributos, sendo melhor incorporar aos já existentes o devido critério ambiental (CAVALCANTE, 2012). Da mesma forma, importante ter cautela com a concessão de incentivos, pois estes implicam em renúncia fiscal, devendo ser programados em consonância com as demais políticas públicas e após rigorosa análise dos impactos orçamentários, uma vez que, sem controle ou em excesso, geram desequilíbrios na economia ocasionando mais danos do que benefícios. E quando se trata de incentivo fiscal justificado na proteção ambiental, o cuidado deve ser redobrado e os resultados devem ser avaliados periodicamente. Se não houver lucro ambiental, esses incentivos devem ser revistos e, se for o caso, eliminados.

O importante no momento é desenvolver políticas fiscais adequadas aos objetivos do desenvolvimento sustentável (ODS), para que o Brasil cumpra a Agenda 2030⁴.

a intervenção tributária sustentável desponta como aquela que desempenha prudente função ordenadora e indutora (não meramente arrecadatória), que se justifica ao alcançar a preponderância de benefícios líquidos, diretos e colaterais, econômicos, sociais e ambientais.” (FREITAS, Juarez. Direito tributário e desenvolvimento sustentável. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). 30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2018, p. 650).

3 “O mundo está em uma encruzilhada. Os sistemas sociais e políticos que tiraram milhões de pessoas da pobreza e que, por meio século, deram forma às nossas políticas nacionais e globais estão nos decepcionando. Os benefícios econômicos da genialidade do esforço humanos estão cada vez mais concentrados, a desigualdade está aumentando e as externalidades negativas da nossa economia global integrada estão prejudicando o meio ambiente e as populações vulneráveis: as partes interessadas (stakeholders) menos capazes de absorver o custo do progresso.” (SCHWAB, Klaus; DAVIS, Nicholas. Aplicando a quarta revolução industrial. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: EDIPRO, 2018, p. 21).

4 A ONU Brasil lançou em setembro de 2018 um documento para articular os programas do governo

2. CONEXÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS COM OS OBJETIVOS DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O fundamento do desenvolvimento sustentável visa a satisfação das necessidades das gerações presentes sem comprometer as gerações futuras, não admitindo, assim, estímulos a atividades de mercado meramente extrativista. É preciso checar as políticas fiscais e avaliar se os mesmos passam nos requisitos da sustentabilidade (FREITAS, 2016). Para isto, deve ser averiguada a conexão das normas tributárias com os objetivos do desenvolvimento sustentável apresentados pela ONU no documento “Transformando nosso mundo: a agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável”. Os 17 objetivos e as 169 metas são considerados ambiciosos e pretendem estimular a ação em áreas de importância crucial para a humanidade e para o planeta nos próximos anos.

Os objetivos de desenvolvimento sustentável que entraram em vigor em 1º de janeiro de 2016 correspondem ao conjunto de programas, ações e diretrizes que devem orientar os trabalhos das Nações Unidas e de seus países membros rumo ao desenvolvimento sustentável. São eles:

Objetivo 1. Acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares.

Objetivo 2. Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável.

Objetivo 3. Assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades.

Objetivo 4. Assegurar a educação inclusiva e equitativa de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos.

Objetivo 5. Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas.

Objetivo 6. Assegurar a disponibilidade e gestão sustentável da água e o saneamento para todos.

Objetivo 7. Assegurar a todos o acesso confiável, sustentável, moderno e a preço acessível à energia.

Objetivo 8. Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente para todos.

Objetivo 9. Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação.

Objetivo 10. Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles.

Objetivo 11. Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis.

Objetivo 12. Assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis.

Objetivo 13. Tomar medidas urgentes para combater a mudança do clima e os seus impactos.

Objetivo 14. Conservar e usar sustentavelmente os oceanos, os mares e os recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável.

Objetivo 15. Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas

brasileiro com a Agenda 2030. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1bPNwWWONeaDC6Y-k7t9OaxBanaxPSADm/view>. Acesso em: 14 dez. 2018.

terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade.

Objetivo 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis.

Objetivo 17. Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável.

Esses objetivos são considerados indivisíveis e integrados, buscando o equilíbrio nas três dimensões do desenvolvimento sustentável: a econômica, a social e a ambiental, o que justifica a ampla inclusão de diversos temas que não estão aparentemente conectados à questão ambiental, mas que certamente a influenciam direta ou indiretamente.

Percebe-se que as possibilidades de políticas fiscais com enfoque ambiental, principalmente, no tocante aos objetivos: 6 – água limpa e saneamento; 7 - energia limpa e acessível; 11 - cidades e comunidades sustentáveis e 13 – combate às mudanças climáticas.

O objetivo 6 – água limpa e saneamento – decorre do reconhecimento pela ONU da água como direito humano, tendo os anos de 2005-2015 definidos como a Década Internacional para a ação “Água para a Vida”. Seguindo as diretrizes internacionais, o Brasil, por intermédio da Agência Nacional de Águas - ANA, elaborou o documento “Mudanças climáticas e recursos hídricos: avaliações e diretrizes para adaptação” com o objetivo de apoiar a formulação do Plano Nacional de Adaptação às Mudanças do Clima⁵. Nesse documento está previsto que a cobrança pelo uso dos recursos hídricos possui o importante papel de reconhecer a água como bem econômico e indicar seu valor ao usuário, incentivando a racionalização do uso e obtendo recursos financeiros para ações voltadas a recursos hídricos.

Em relação ao objetivo 7, referente a energia limpa e sustentável, o Brasil tem uma organização normativa razoável, inclusive com diretrizes legais expressas sobre a política energética nacional (Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997), definindo uma série de objetivos decorrentes do aproveitamento racional das fontes de energia⁶. Em

5 Disponível em: <http://www3.ana.gov.br/portal/ANA/todos-os-documentos-do-portal/documentos-soe/mudancas-climaticas/mudanca-climatica-e-recursos-hidricos-2013-avaliacoes-e-diretrizes-para-adaptacao/mudancas-climaticas-e-recursos-hidricos-ana-2016.pdf>. Acesso em: 13 dez. 2018.

6 “Art. 1º - As políticas nacionais para o aproveitamento racional das fontes de energia visarão aos seguintes objetivos: I - preservar o interesse nacional; II - promover o desenvolvimento, ampliar o mercado de trabalho e valorizar os recursos energéticos; III - proteger os interesses do consumidor quanto a preço, qualidade e oferta dos produtos; IV - proteger o meio ambiente e promover a conservação de energia; V - garantir o fornecimento de derivados de petróleo em todo o território nacional, nos termos do § 2º do art. 177 da Constituição Federal; VI - incrementar, em bases econômicas, a utilização do gás natural; VII - identificar as soluções mais adequadas para o suprimento de energia elétrica nas diversas regiões do País; VIII - utilizar fontes alternativas de energia, mediante o aproveitamento econômico dos insumos disponíveis e das tecnologias aplicáveis; IX - promover a livre concorrência; X - atrair investimentos na produção de energia; XI - ampliar a competitividade do País no mercado internacional; XII - incrementar, em bases econômicas, sociais e ambientais, a participação dos biocombustíveis na matriz energética nacional; XIII - garantir o fornecimento de biocombustíveis em todo o território nacional; XIV - incentivar a geração de energia elétrica a partir da biomassa e de subprodutos da produção de biocombustíveis, em razão do seu caráter limpo, renovável e complementar à fonte hidráulica; XV - promover a competitividade do País no mercado internacional de biocombustíveis; XVI - atrair investimentos em infraestrutura para transporte e estocagem de biocombustíveis; XVII - fomentar a pesquisa e o desenvolvimento relacionados à energia

1997, a Lei de Política Energética Nacional (Lei n. 9.478) estabeleceu os objetivos para um desenvolvimento eficiente e uso da energia de variadas fontes. Entre os 18 objetivos identificados, destacam-se a proteção do meio ambiente; a promoção da conservação de energia; o uso de fontes de energias alternativas; incentivos de pesquisa e desenvolvimento para o setor de energia renovável; a mitigação de emissões de gases efeito estufa e outros poluentes relacionados à energia e ao setor de transporte.

Em 2002, a Lei n. 10.438 criou o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica - PROINFA, com a finalidade de aumentar a participação da energia elétrica produzida por empreendimentos de produtores independentes autônomos, concebidos com base em fontes eólica, pequenas centrais hidrelétricas e biomassa, no Sistema Elétrico Interligado Nacional, dando, assim, maior competitividade econômico-energética para os projetos de geração que utilizem fontes sustentáveis.

Posteriormente, a Lei n. 11.097, de 13 de janeiro de 2005, incluiu na matriz energética nacional a participação dos biocombustíveis e, também, o fomento por intermédio de políticas nacionais destinadas a estabelecer diretrizes para programas específicos, como os de uso do gás natural, do carvão, da energia termonuclear, dos biocombustíveis, da energia solar, da energia eólica e da energia proveniente de outras fontes alternativas.

Outras diretrizes referentes ao estímulo de energias renováveis estão previstas na Lei n. 12.490, de 16 de setembro de 2011, que inclui como objetivos da política energética brasileira: a) a garantia de fornecimento de biocombustíveis em todo o território nacional; b) o incentivo à geração de energia elétrica a partir da biomassa e de subprodutos da produção de biocombustíveis, em razão do seu caráter limpo, renovável e complementar à fonte hidráulica; c) a promoção da competitividade do País no mercado internacional de biocombustíveis; d) a atração de investimentos em infraestrutura para transporte e estocagem de biocombustíveis; e) o fomento a pesquisa e ao desenvolvimentos relacionados à energia renovável e; f) a mitigação das emissões de gases causadores de efeito estufa e de poluentes nos setores de energia e de transportes, inclusive com o uso de biocombustíveis.

Considerando que o Brasil está na fase expansão das energias renováveis, principalmente a solar fotovoltaica e a eólica, o momento é adequado para organizar sua evolução e estabelecer estratégias adequadas que permitam a inserção socioambiental dos projetos, privilegiando as extensas áreas existentes no interior do País, com maiores carências econômicas e sociais. Sabe-se que um dos principais impactos ambientais dos sistemas solares fotovoltaicos é a perda do uso do espaço ocupado que poderia ser utilizado para outras finalidades, contudo, no caso do sertão nordestino, cuja terra não é produtiva, essa atividade é uma grande oportunidade.

As políticas públicas referentes ao desenvolvimento das energias renováveis possuem estreita relação com o objetivo 11 – cidades e comunidades sustentáveis, podendo ser compatibilizadas às políticas públicas para o movimento oportuno de desconcentração urbana, com a estruturação das redes básicas e respectivas linhas de transmissão, por exemplo. Não restam dúvidas que as energias solar

renovável; XVIII - mitigar as emissões de gases causadores de efeito estufa e de poluentes nos setores de energia e de transportes, inclusive com o uso de biocombustíveis.” (Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997).

e eólica representam excelentes oportunidades de ocupação das terras áridas e desertas do sertão nordestino (MENEZES, 2017), sugerindo-se um planejamento energético regional, ordenado e estruturado no princípio da prevenção⁷, com foco no repovoamento das áreas mais isoladas, cujo êxodo rural contínuo traz imensos prejuízos em virtude da concentração urbana no litoral brasileiro.

No combate às mudanças climáticas, previsto no objetivo 13, merece destaque a Lei n. 12.187/2009, que aprovou a Política Nacional de Mudanças Climáticas, com a definição de princípios, objetivos, diretrizes e expedientes para políticas públicas de mitigação dos efeitos da mudança climática. Entre os princípios da Política Nacional de Mudanças Climáticas, destacam-se o princípio da precaução, do desenvolvimento sustentável e as responsabilidades comuns, mas diferenciadas no plano internacional, todos reconhecidos expressamente no País. Além disso, o artigo 6, inciso VI, da referida lei, determinou que as medidas fiscais são instrumentos para atingir os objetivos estabelecidos pela Política Nacional de Mudanças Climáticas, ou seja, isenções fiscais e incentivos promulgados por lei específica.

Nestes exemplos comprovam-se as possibilidades de conexão das políticas públicas em prol do desenvolvimento sustentável, não obstante, há muito ainda a ser feito no tocante aos demais objetivos.

3. INCENTIVOS FISCAIS COMO INSTRUMENTOS DE POLÍTICAS PÚBLICAS

A teoria fiscal determina que os tributos devem intervir o mínimo possível na economia, mantendo-se na sua função primordialmente arrecadatória. Na prática, porém, eles também têm outras funções. A extrafiscalidade comprova a premissa de que a tributação não consegue ser totalmente neutra, sendo várias as formas de intervenção estatal por intermédio da imposição fiscal⁸. No caso da proteção ambiental, a intervenção estatal é imprescindível e os instrumentos fiscais são de grande utilidade nesta missão, influenciando na regulação do mercado (RIBEIRO, 2012) como ferramentas do direito premial⁹.

7 “Claro está que o uso do Sol em proveito da pessoa humana não está vedado constitucionalmente, desde que se observem nas instalações de obras ou atividades vinculadas ao uso de referido bem ambiental a aplicação do princípio da prevenção. [...]. De fato, a prevenção é preceito fundamental [art. 225, CF/88], uma vez que os danos ambientais, na maioria das vezes, são irreversíveis e irreparáveis. Diante da impossibilidade do sistema jurídico, incapaz de reestabelecer, em igualdade de condições, uma situação idêntica à anterior, adota-se o princípio da prevenção do dano ao meio ambiente como sustentáculo do direito ambiental, consubstanciando-se como seu objetivo fundamental.” (FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. Curso de Direito da Energia. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p.338).

8 “Assim, a neutralidade fiscal-tributária, apesar de ser um conceito econômico, recebeu uma roupagem jurídica e, em síntese, consiste na tomada de decisões econômicas e de investimento sem que se considerem aspectos tributários. Em outras palavras, considerações tributárias devem ser irrelevantes na escolha entre formas de investimento ou organização empresarial. Do ponto de vista tributário, deve ser irrelevante e não consistir em vantagem decisiva a escolha de uma forma peculiar de investimento ou de organização empresarial, porque, em última instância, a renda, o lucro ou a receita gerados estariam sujeitos ao mesmo ônus tributário.” (MARTINS FILHO, Luiz Dias. Federalismo fiscal brasileiro sob a ótica da integração econômica internacional. In: Cadernos de Finanças Públicas, n. 8, dez. 2007, Brasília: ESAF, p. 84).

9 Neste sentido: “Conclui-se, pois, que, de conformidade com os mencionados textos legais, há uma perfeita similitude entre os conceitos de incentivos fiscais, prêmio e estímulo, daí se poder afirmar que a legislação

Considerando a finalidade um elemento caracterizar do incentivo fiscal¹⁰, este estimulará ou desestimulará determinado comportamento. A tributação extrafiscal¹¹, portanto, por meio dos tributos (oneração) ou dos incentivos (desoneração), com fins ambientais, geram uma reação no mercado e no comportamento social e, conseqüentemente, tendem a obter resultados em prol do meio ambiente.

A doutrina tradicional define o conceito amplo de incentivo fiscal como a não cobrança por parte do Estado de tributos a que estariam obrigados face às leis gerais, tendo, assim, um efeito desagravatório (MONCADA, 2007).

Destacam-se aqui as isenções fiscais concedidas largamente no Brasil sob a justificativa da proteção ambiental. Sendo tais incentivos renúncias de receitas, devem ser rigorosamente fiscalizados, para que não prevaleçam no sistema tributário nacional incentivos ilegítimos.

Recorda-se, por oportuno, que incentivos fiscais sempre implicam em renúncia de receita potencial¹², devendo ser tecnicamente justificados, mesmo nos casos que ainda não iniciou a cobrança de tributos. Nestes casos ocorrem perdas voluntárias de receitas ou, como definem os doutrinadores portugueses, são créditos virtuais¹³ que deverão ser estimados antes da concessão do incentivo.

Quando o assunto é proteção ambiental, os incentivos fiscais têm que ser analisados sob a perspectiva da contrapartida de condutas empresariais e/ou individuais que justifiquem sua concessão¹⁴. Aqui é um típico caso de intervenção

de incentivos fiscais é, na verdade, uma legislação essencialmente premial.” (MELO FILHO, Álvaro. Teoria e prática dos incentivos fiscais: introdução ao direito premial. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 155).

10 “Na expressão incentivo fiscal, a palavra incentivo tem o mesmo significado que tem na linguagem comum. Significa estímulo. E a palavra fiscal nessa expressão está a indicar o instrumento com o qual é concedido o incentivo ou estímulo. Incentivo fiscal é o estímulo concedido através de um instrumento cuja utilização caracteriza o que denominamos fisco, vale dizer, o tributo. O incentivo, ou estímulo, caracteriza-se pelo tratamento favorecido, diferenciado para melhor, em razão do atendimento da condição colocada para sua obtenção. [...] Ocorre que nem toda redução ou isenção de tributo deve ser considerada incentivo fiscal, porque este, repita-se, se caracteriza pela finalidade, que é estimular determinado comportamento. E existe, sim, isenção que é concedida, mas não como forma de estimular comportamento.” (MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime jurídico dos incentivos fiscais. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 171-173).

11 “Extrafiscalidade é o instrumento tributário utilizado com o objetivo principal não de arrecadar receitas para o erário, mas de ordenar a macroeconomia, às vezes até diminuindo o montante da arrecadação. Eis por que a consideramos instituição de Direito Econômico mais do que Direito Tributário. (FALCÃO, Raimundo Bezerra. Direito econômico: teoria fundamental. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 144).

12 Como bem esclarece Hermano Barbosa, as renúncias de receitas podem ser efetivas ou potenciais, uma vez que as receitas objeto de renúncia podem ter existência em planos temporais distintos. (BARBOSA, Hermando Notaroberto. O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 142).

13 “Os recursos públicos afectos a finalidades do Estado representam, assim, créditos virtuais, por funcionarem à margem das regras da contabilidade pública, na medida em que implicam o dispêndio de recursos e se destinam à satisfação de objectivos assumidos. O Estado fixa e estima os montantes que coloca à disposição das entidades empenhadas na realização de objectivos extrafiscais assumidos num determinado período mediante o que podemos chamar de abertura de crédito virtual.” (SILVA, Fernando Castro et al. Reavaliação dos benefícios fiscais. In: Cadernos de ciência e técnica fiscal, n. 198, Coimbra: Almedina, 2005, p. 66).

14 “Pensamos que o que distingue os incentivos dos benefícios fiscais é o fato de a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo, estar ou não vinculada a uma contrapartida do contribuinte. Enquanto nos incentivos fiscais deve haver uma contrapartida, um investimento a ser

estatal com repercussão na atividade econômica, quando o Estado deixa de tributar para promover determinada política econômica que traga benefícios ambientais.

Ressaltando as lições de Fonrouge (1973, p. 1973), o poder de tributar traz consigo o poder de isentar. Ao conceder a isenção deve-se ter em conta razões de interesse geral, pois do contrário, estará atuando contra a justiça fiscal que prevê a colaboração de todos segundo sua capacidade contributiva. Ressalta-se que este poder de tributar e o de não tributar são limitados pelos princípios gerais do Direito Tributário, não sendo meras concessões políticas. A desoneração é a exceção e como tal deve ser cuidadosamente fiscalizada e com o devido controle dos resultados obtidos, devendo ser proporcionais as distorções que produzem.

Ressalta-se a premissa de que incentivo fiscal é exceção à regra de tributar, portanto, tem que ter objetivos claros e prazos definidos.

O modelo de privilégios e opacidade na concessão de incentivos deve ser combatido. Não se pode permitir que setores que não precisam de incentivos fiscais os tenham e, ainda, os perpetuem. Em alguns casos, ocorre uma inversão na definição das regras, não sendo os Estados e Municípios que concedem os incentivos fiscais, mas sim as empresas que o exigem e ditam as normas, exercendo forte pressão no governo, principalmente no âmbito dos pequenos Municípios. Uma indevida submissão do ente estatal em relação aos grupos econômicos agrava ainda mais as distorções no Sistema Tributário Nacional. Incentivos mal planejados, que só causam a perda de receitas sem o devido lucro ambiental, não merecem prosperar.

As decisões políticas e o poder econômico não podem se sobrepor às regras do Direito. Isto gera uma estrutura fiscal minada pelas más condutas políticas, onde gestores públicos negociam incentivos fiscais como se estivessem num leilão, sem se darem conta das consequências posteriores de incentivos a longo prazo e sem controle efetivo dos resultados, tornando-se posteriormente reféns de suas próprias irresponsabilidade fiscais.

Insiste-se na tese de que os incentivos fiscais com fins ambientais devem ser condicionados a resultados concretos (lucro ambiental), portanto, com uma consequente dependência, daqueles com estes. Há um nexo biunívoco entre o incentivo fiscal e o seu resultado, cuja fundamentação será o benefício ambiental. A análise dos resultados esperados com os incentivos é fundamental, pois, como bem nos alerta Joseph Stiglitz (2014, p. 299), não podemos fazer com que os incentivos fiscais gerem rendas que não passem de presentes do Estado ao setor.

Se não alcançados os resultados previstos, o ente federativo deverá atuar na retirada dos incentivos fiscais, contudo, com a observância dos trâmites jurídicos necessários, pois, da mesma forma que os incentivos não podem ser concedidos com atos infralegais, também não podem desta forma ser suprimidos. Tanto para concessão como para a supressão é indispensável a lei.

É importante ressaltar que os incentivos fiscais com fins ambientais são condicionados a uma posterior produção de efeitos por parte do contribuinte beneficiado e, em contrapartida, firma-se o compromisso estatal de não o desonerar arbitrariamente,

empreendimento pelo sujeito passivo, nos benefícios o favorecimento consubstanciado na minoração ou desoneração integral do tributo, independe de uma contraprestação.” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina: 2012 , p. 18).

devendo ser garantida a segurança jurídica para o exercício da atividade, resguardando-se as expectativas geradas de boa-fé aos que recebem o benefício fiscal.

É preciso deixar claro que incentivos fiscais não geram direito adquirido¹⁵, devendo ser extintos se a atividade do particular não produzir os resultados que motivaram sua concessão ou quando se apure que o beneficiado não satisfez ou deixou de satisfazer as condições para a concessão do favor fiscal.

No caso de supressão do incentivo, deve-se, contudo, ser apresentada a devida justificativa na legislação que determinará sua retirada e, com observância do princípio da anterioridade, nos exatos termos do art. 104, do CTN¹⁶, resguardando assim a devida segurança jurídica.

Além das medidas administrativas, destaca-se ainda o controle jurisdicional dos incentivos fiscais¹⁷, podendo ser exercido pela sociedade o poder geral de cautela através das ações judiciais¹⁸.

Os incentivos fiscais, como medidas de exceção, uma vez que a regra é a incidência tributária, devem ter rigoroso controle na concessão, manutenção e, eventualmente, na supressão, da mesma forma que a legislação que os concede deverá ter interpretação literal, como prevê o art. 111, do Código Tributário Nacional¹⁹. Não se trata aqui de meras decisões políticas, mas sim, questões jurídicas e econômicas de

15 “La existencia de una situación protegible en el supuesto de exenciones y beneficios fiscales se reforzó con la idea de que las exenciones generaban derechos adquiridos, idea ésta que se desprendía de la redacción del art. 15 de la LGT, en el cual, tras establecer el carácter limitado de las normas por las que se otorgan exenciones o bonificaciones, se disponía que tal limitación sería <sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia>. En realidad, la localización de un derecho adquirido en una exención o bonificación carece de fundamento. Y ello porque si el contribuyente ya ha realizado el presupuesto de hecho de la exención, tanto si la misma surte efectos en períodos posteriores o no, nos encontramos con una exención ya nacida, y ésta será evidentemente el objeto de una posible modificación tributaria. Por el contrario, si el particular no ha realizado el presupuesto de hecho que determina el nacimiento de la exención, no podrá hablarse de un derecho adquirido al mantenimiento en el futuro de esta exención. Nos encontraremos en este caso, todo lo más, ante una expectativa, cuya protección no irá más allá de la que normalmente dispensa el ordenamiento a situaciones de este tipo.” (NOVOA, César García. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 199).

16 “Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: I - que instituem ou majoram tais impostos; II - que definem novas hipóteses de incidência; III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178”. (CTN).

17 Exemplo recente no controle dos incentivos foi a Ação Civil Pública nº 0334903-24.2016.8.19.0001, 3ª Vara/RJ, ajuizada pelo Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, que teve como argumentos: a concessão de isenções sem a autorização do CONFAZ; a inexistência de estudo do impacto orçamentário da concessão dos benefícios; a inexistência de controle e acompanhamento da necessidade da concessão e renovação dos benefícios; e a falta de previsão expressa na legislação orçamentária.

18 Marcos Catão destaca: “Dotar a sociedade de instrumentos específicos ou de utilização genérica, como as ações ordinárias ou aquelas onde se possa exercitar o poder geral de cautela é, portanto, requisito indispensável para a convivência harmônica entre incentivos fiscais e Justiça. Ponto de partida para a compreensão é a de que a tutela jurisdicional proteja a sociedade não só dos eventuais malefícios causados pelo concedente, como também os atribuíveis ao beneficiário. [...] Em suma, detectada a inconstitucionalidade ou ilegitimidade do incentivo, e desde que não possam ser atingidos direitos adquiridos, pode e deve o ente representativo exigir o tributo daquele que de má-fé ou ilicitamente se locupletou.” (CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime jurídico dos incentivos fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 46).

19 “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.” (Código Tributário Nacional).

grande complexidade. Incentivos injustificados são responsáveis por desequilíbrios orçamentários que causam prejuízos a toda sociedade.

Os incentivos fiscais, como instrumentos de política pública, representam renúncias de receita, sendo, portanto, de caráter excepcional, com tratamento tributário diferenciado. A tributação exige a observância aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88)²⁰ e da uniformidade tributária (art. 151, inciso I, CF/88)²¹, onde todos devem ser tributados indistintamente e de acordo com sua capacidade econômica. Já os incentivos não se vinculam a tais princípios.

As renúncias de receitas representam o montante de ingressos que deixam de entrar nos cofres públicos, sendo ampla a previsão do art. 14, da Lei Complementar n. 101/2000, englobando todas as formas que impliquem redução de arrecadação, nos seguintes termos:

Da renúncia de receita

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

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

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

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

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

As renúncias de receita implicam redução das receitas públicas, devendo estar previstas na lei orçamentária, não podendo ser concedidas aleatoriamente e sem a devida programação nos respectivos planos de governo.

Neste sentido, assim está expresso na Constituição Federal:

Art. 165 [...].

§6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias,

20 “Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (Constituição Federal).

21 “Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação aos Estados, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. (Constituição Federal).

remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Conceder incentivos fiscais é tão complexo quanto suprimi-los. O que se observa hoje em dia é um descaso com as diretrizes legais por parte dos gestores públicos, que tratam dos incentivos fiscais como se fossem atos de competência exclusiva do Poder Executivo. Comumente, como bem nos lembra Klaus Tipke (2002, p. 76-77), os políticos fazem do Direito Tributário um veículo de política econômica e se esquecem das considerações jurídicas.

Na prática, quando concedidos incentivos fiscais, criam-se grupos de pressão dos beneficiados que insistem na conservação ad eternum destes, sob o argumento da segurança jurídica. Ocorre que, muitas vezes o favor fiscal não mais se justifica, carecendo de interesse geral e beneficiando somente determinado grupo que auferir lucros, sem nenhum retorno social ou ambiental.

Os incentivos fiscais concedidos em forma de isenções de tributos, cujos benefícios servem de estímulo a determinada conduta, necessariamente devem gerar benefícios em prol do meio ambiente, evitando, assim, que se instaurem empresas extrativistas, que nada proporcionem à região onde estão instauradas.

O primeiro passo para o controle dos incentivos fiscais é a correta aplicação da lei. No caso das isenções fiscais, as normas gerais previstas no Código Tributário Nacional estabelecem regras para sua concessão, nos seguintes termos:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Não é demais insistir na obediência aos dispositivos legais, considerando os casos de isenções concedidas e retiradas em descompasso às leis. A obediência às normas gerais é essencial por parte do Poder Executivo, pois garante aos investidores segurança jurídica para investir nas regiões, principalmente em relação aos projetos de grande porte e que envolvem questões ambientais, tanto pelo elevado custo de

investimento, como pela previsão de resultados a longo prazo. O investidor precisa da garantia de que os governos futuros irão honrar os compromissos assumidos pela gestão que concede determinado incentivo fiscal, da mesma forma, que as gestões futuras precisam de garantia de que ocorrerão as contraprestações que fundamentaram o favor fiscal. O incentivo fiscal deve garantir tanto a segurança jurídica do investidor como o lucro ambiental previsto.

Outro grave problema é a falta de transparência dos incentivos fiscais com fins ambientais. Não há uma adequada divulgação em relação aos incentivos concedidos no País. A dificuldade em identificar os incentivos acentua-se na diversidade e falta de organização da legislação nos entes da federação. Se já é difícil ter uma visão geral dos incentivos concedidos pela União, pior ainda nos Estados e, praticamente, inviável no âmbito municipal.

Sem conhecimento dos instrumentos legais que concedem os incentivos fiscais, o controle social fica prejudicado e superficial.

O primeiro passo, portanto, será a exigência de uma reestruturação na apresentação dos incentivos fiscais de modo a evitar obscuridade e descontrole.

O Brasil precisa rever sua programação orçamentária e os inúmeros incentivos fiscais ainda hoje vigentes e sem os resultados que os motivaram. Neste importante momento de grave crise econômica e ambiental, não se pode permitir a prevalência de favores fiscais abusivos e que afetam a justiça fiscal.

Os incentivos fiscais representam instrumentos de natureza financeira, devendo ser transparentes e claros, tanto na sua constituição quanto em relação aos seus efeitos na economia.

Para garantir a devida sustentabilidade ambiental é necessário estabelecer uma política fiscal ambiental coerente com a realidade de cada região, não permitindo a prevalência de incentivos fiscais inúteis e que não trazem nenhum benefício ambiental, mas, tão-somente, desequilíbrios no sistema jurídico e privilégios indevidos às empresas exploradoras de recursos naturais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBOSA, Hermando Notaroberto. **O poder de não tributar**: benefícios fiscais na Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade fiscal em prol da sustentabilidade ambiental. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina: 2012 , p. 95-208.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico**: teoria fundamental. São Paulo: Malheiros, 2013.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. **Curso de Direito da Energia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FONROUGE, C.M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973.

FREITAS, Juarez. Direito tributário e desenvolvimento sustentável. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 649-668.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade**: direito ao futuro. 3. ed. Belo Horizonte, 2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina: 2012, p. 7-94.

GUERRA, Sérgio. Função de regulação e sustentabilidade. **Revista Direito e sustentabilidade**. V. 1, n. 1, 2014, p. 48-62.

MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 169-199.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. Federalismo fiscal brasileiro sob a ótica da integração econômica internacional. In: **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 8, dez. 2007, Brasília: ESAF.

MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e prática dos incentivos fiscais**: introdução ao Direito Premial. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 155.

MENEZES, Jane Weyne Ferreira de. Semiárido nordestino: potencialidade energética solar e a tributação ambiental municipal na realização do desenvolvimento sustentável. In: CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo. (Coords.). **Políticas públicas, tributação e energia solar**. Curitiba: CRV, 2017, p. 267-288.

MONCADA, Luís S. Cabral. **Direito Económico**. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

NABAIS, Casalta. **Direito fiscal**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 108.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012, p. 209-327.

SCHWAB, Klaus; DAVIS, Nicholas. **Aplicando a quarta revolução industrial**. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: EDIPRO, 2018.

SILVA, Fernando Castro et al. Reavaliação dos benefícios fiscais. In: **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**, n. 198, Coimbra: Almedina, 2005.

STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand, 2014.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del estado y de los contribuyentes**. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

Artigo convidado, recebido em: 18/12/2018