

## 3

## ANÁLISE COMPORTAMENTAL DO DIREITO E ECONOMIA, SISTEMA TRIBUTÁRIO E SUSTENTABILIDADE

### BEHAVIORAL LAW AND ECONOMY, TAX SYSTEM AND SUSTAINABILITY

*Fábio Tomkowski<sup>1</sup>*

**RESUMO:** O presente artigo visa realizar uma breve análise a respeito da relação entre a insustentabilidade presente atualmente, tanto do ponto de vista ambiental como também do social e econômico, e a influência do sistema tributário nesse cenário, bem como de que maneira eventuais mudanças na tributação podem ser utilizadas, em conjunto com a Análise Comportamental do Direito e Economia, para mitigar tais problemas.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Sustentabilidade Tributária; Direito e Sustentabilidade.

**ABSTRACT:** This article aims to realize a short analysis of the relationship between the unsustainability currently present, both from an environmental point of view, as well as from social and economic view, and the influence of the tax system in this scenario and how possible changes in taxation may be used in conjunction with the Behavioral Analysis of Law and Economics, to mitigate such problems.

**Keywords:** Tax Law; Tax sustainability; Law and Sustainability.

## INTRODUÇÃO

Vive-se em uma sociedade com um sistema tributário extremamente regressivo, que pune os menos abastados, não respeitando a capacidade contributiva e diversos outros princípios constitucionais, retratando o grau de insustentabilidade fiscal, econômica e social presente, onde não há análise de impactos a médio e longo prazo na elaboração das políticas públicas e muito menos estudos buscando tornar a legislação mais concisa e com maior observância.

Para que se possa evoluir consideravelmente em termos de sustentabilidade, devem-se procurar formas capazes de tornar mais eficazes as políticas públicas, dentre as quais se destacam as relativas às tributárias, além de um profundo processo de desburocratização – burocracia esta que acaba acarretando gigantescos custos e prejudicando a competitividade das empresas brasileiras no mercado externo, impedindo que o Brasil possa alcançar voos mais altos em termos de desenvolvimento.

No trade-off entre arrecadação e justiça fiscal, o Brasil optou pela primeira opção, deixando de lado muitas vezes até mesmo a boa-fé, tudo em nome de uma maior arrecadação aos cofres públicos, não se preocupando em como otimizar a utilização do

\* Recebimento: 19/05/2015. Aprovação: 03/06/2015.

<sup>1</sup> Graduado, especialista em Direito Tributário e Mestre com distinção e louvor (*Summa Cum Laude*) pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. *Visiting Researcher* na Harvard Law School e no Max Planck Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen.

dinheiro arrecadado, mas buscando compensar a ineficiência na gestão dos tributos com o aumento contínuo da carga tributária.

É necessária uma profunda meditação sobre o que está sendo feito de errado e por qual razão, mesmo tendo uma das maiores cargas tributárias do mundo, faltam recursos para investimentos em todos os setores, cumulado ao fato de que ano após ano o crescimento do produto interno bruto continua sendo inexpressivo, menor até do que países com um grau de desenvolvimento muito inferior ao Brasil.

Dessa forma, é necessária uma impactante reforma no sistema tributário, não através da criação de novos tributos ambientais, pois a tributação ambiental não preconiza uma espécie tributária nova, mas uma reordenação do sistema tributário com foco na sustentabilidade ambiental<sup>27</sup>.

No que diz respeito ao âmbito econômico, o sistema tributário brasileiro acaba inviabilizando os mecanismos de mercado, tornando os empreendedores extremamente dependentes do oneroso custo burocrático para conseguirem compreender e pagar adequadamente os tributos, tamanho o grau de complexidade e falta de coerência das normas. Os custos burocráticos de pagar tributos, na indústria de transformação, equivalem ao dobro do que a indústria investe em inovação<sup>3</sup>. Ou seja, não há ganho de produtividade que resista face a tamanho desperdício da criatividade.

Agravando ainda mais a situação tem-se o fato de que os incentivos fiscais são realizados sem nenhum critério e estudos de impacto econômico real, demonstrando o apego a políticas míopes, que somente enxergam o presente e esquecem que a conta a ser paga no futuro pode ser altíssima.

Como se não bastasse, o sistema tributário, do ponto de vista ambiental é inviável. A poluição ambiental e a imobilidade urbana ganharam nos últimos anos um grande aliado, o próprio Estado, que, dependente de políticas públicas irracionais e sem análise de impacto em longo prazo, utiliza-se descriteriosamente dessas<sup>4</sup>.

O Estado utiliza-se, recorrentemente, de políticas extrafiscais equivocadas e simplistas, invertendo prioridades e adiando os ajustes necessários, tudo para buscar o alívio imediato nas exigências de crescimento econômico, porém, em contrapartida, gerando o superendividamento das famílias e adotando políticas para incentivar crescimento do PIB por meio de sacrifícios em termos de desenvolvimento sustentável.

Além do mais, ignora as questões relativas às mudanças climáticas. Tal indiferença gera milhares de mortes anualmente causadas pela poluição<sup>5</sup> e inibe o amadurecimento dos setores de ponta, tais como o das energias renováveis. Assim, ao que tudo indica, as políticas públicas parecem não dialogar com as políticas tributárias, de tal maneira que quanto mais aumenta a arrecadação aos cofres públicos, menos sustentável é o crescimento e mais se agravam as desigualdades.

Por tal razão, é indispensável que o sistema tributário passe por uma

2 CAVALCANTE, Denise Lucena. Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Vol. 32. Fortaleza. 2012. Pg. 102.

3 FIESP. O peso da burocracia tributária na Indústria de transformação. São Paulo. 2013.

4 Visando um aumento mínimo no crescimento do produto interno bruto, tais como os incentivos ao setor automobilístico, indo na contramão do mundo e acarretando no agravamento da situação já preocupante do meio ambiente e da mobilidade urbana.

5 Vide WORLD TRADE ORGANIZATION. Burden of disease from ambient air pollution for 2012. Genebra. 2014.

transformação profunda - pois este, claramente, prejudica o avanço da sociedade - para que se possa evoluir, tanto do ponto de vista social como do econômico e ambiental. Esse novo sistema tributário deve ser idealizado para ser transparente, seguro do ponto de vista jurídico e estar em consonância com políticas públicas voltadas para o incentivo do desenvolvimento duradouro e ao incentivo de políticas tributárias indutoras, que vão além da mera função arrecadatória e do crescimento do produto interno bruto sem levar em consequência os impactos negativos que irão causar. Nesse sentido, embora não seja uma ferramenta definitiva para resolver todas estas questões, os instrumentos provenientes da Análise Comportamental do Direito e Economia podem ser utilizados para auxiliar, através principalmente do aprimoramento na implementação das políticas públicas, com o exame dos possíveis impactos que estas poderão ter, buscando obter maior observância e produzir melhores resultados, a partir da compreensão de como os seres humanos decidem e respondem a determinados estímulos específicos.

## 1. A SUSTENTABILIDADE COMO OBJETIVO INTERDISCIPLINAR

O princípio constitucional da sustentabilidade determina, com eficácia direta e imediata, a responsabilidade tanto do Estado como da sociedade, pela concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, no intuito de assegurar de modo preventivo e precavido o direito ao bem-estar, tanto no presente como no futuro<sup>6</sup>. Em consonância com tal princípio, as políticas públicas devem assegurar as condições objetivas e subjetivas de bem-estar ao longo prazo.

Por muito tempo a sustentabilidade foi considerada apenas como matéria privativa do Direito Ambiental. Todavia, na medida em que os estudos a respeito da sustentabilidade foram sendo aprofundados, percebeu-se que ela está intimamente relacionada às mais diversas áreas, incidindo no Direito como um todo, de maneira interdisciplinar e sistemática, sendo, inclusive, objeto de previsão legal, direta e indiretamente, em diversos dispositivos.

O artigo 3º da Lei de Licitações, por exemplo, prevê que os contratos públicos, com os quais o governo gasta cerca de 15% do PIB<sup>7</sup>, devem obrigatoriamente incorporar a função administrativa de fomento e indutora de novas práticas de produção e consumo, em consonância com o desenvolvimento sustentável. Ou seja, não se trata de uma opção, aplicar ou não o princípio, mas sim de uma obrigatoriedade. Nesse sentido é previsto que é obrigação conferir prioridade à aquisição de produtos reciclados ou recicláveis, eis que o sistema, em sua alteridade, preordena escolhas e fixa certas prioridades, como na lei de resíduos sólidos<sup>8</sup>. A lei de RDC (Regime Diferenciado de Contratações)<sup>9</sup>, em seu artigo 4º, III, determina a obrigatoriedade de estimativa de custos e benefícios diretos e indiretos nas contratações públicas. Assim, a Administração Pública terá de realizar os impactos que as medidas adotadas terão, seja na seara social, econômica ou ambiental. A Resolução

6 FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: Direito ao Futuro. Editora Fórum. Belo Horizonte. 2012. Pg. 41.

7 Segundo dados do Ministério do Meio Ambiente. Disponível em <http://www.mma.gov.br/responsabilidade-socioambiental/a3p/eixos-tematicos/item/526>

8 BRASIL. Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010. Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/112305.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112305.htm). Acesso em 14/05/2015.

9 BRASIL. Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011, Institui o Regime Diferenciado de Contratações Públicas – RDC. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/Lei/L12462.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12462.htm). Acesso em 14/05/2015.

nº 4.327, do Banco Central do Brasil<sup>10</sup>, seguindo esse raciocínio, determina, em seu artigo 4º, que as instituições financeiras, públicas e privadas, devem levar em consideração, em suas operações, os riscos socioambientais que possam ser causados.

Especificamente com relação ao Direito Tributário, embora tal princípio não conste expressamente na maioria dos cursos e manuais, é de extrema relevância que ele seja aplicado, de forma a tornar o sistema tributário mais sustentável, do ponto de vista social, ambiental e econômico, diminuindo a regressividade e avançando em busca de maior justiça fiscal, respeitando os princípios constitucionais e cumulado com uma melhor gestão do dinheiro público, de modo a oferecer melhores contraprestações aos cidadãos<sup>11</sup>.

A política tributária tem de servir, antes de mais nada, à garantia do desenvolvimento duradouro, como teleologia inarredável do sistema. Qualquer atividade estatal, sobretudo se imposta compulsoriamente, tem de estar orientada para o cumprimento preciso dos objetivos fundamentais do Estado Constitucional, sob pena de distração antijurídica e danosa.

O certo, entretanto, é que o sistema tributário, da maneira como está, tem sido um atraso ao desenvolvimento do país, além de contribuir diretamente para o problema da desigualdade social. O contribuinte trabalha cerca de 4 meses por ano<sup>12</sup> apenas para pagar tributos e, conforme relatório sobre a burocracia nos países, o Brasil continua, ano após ano, como o país em que é necessário o maior número de horas para pagar tributos, sendo requeridas, em média, cerca de 2.600 horas todos os anos para que se possam cumprir as obrigações perante o Fisco, tamanha a complexidade e confusão presente. Na Bolívia, que é a segunda colocada, são necessárias 1.025 horas<sup>13</sup>, menos da metade do que no Brasil, e na Suécia apenas 4 horas para realizar a mesma tarefa<sup>14</sup>.

Ainda, a tributação deve servir também como atividade estatal indireta de fomento a condutas ambientalmente sustentáveis *lato sensu*, inibindo, por esta via, impactos nocivos que os agentes econômicos não precifiquem. Todavia, deve haver também um cuidado para evitar que tais tributos não sejam transformados em sanções,

10 BANCO CENTRAL DO BRASIL. Resolução nº 4.327, de 25 de abril de 2014. Dispõe sobre as diretrizes que devem ser observadas no estabelecimento e na implementação da Política de Responsabilidade Socioambiental pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Disponível em [http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2014/pdf/res\\_4327\\_v1\\_O.pdf](http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/2014/pdf/res_4327_v1_O.pdf). Acesso em 14/05/2015.

11 O Estado brasileiro sabidamente carece de melhoria na gestão dos recursos arrecadados, pois oferece uma contraprestação muito abaixo da esperada pelos contribuintes. Como exemplo, foi aprovado o Plano Nacional da Educação, que estabelece metas e estratégias para o setor em 10 anos e que, entre elas está a previsão de investimento público de 10% do PIB para a educação, até o final do decênio. Todavia, sem melhorias de gestão, nada garante em termos de educação (de habilidades cognitivas e não cognitivas) de qualidade, já que, como se vê no Direito Comparado, a quantidade de investimento importa muito menos do que qualidade. O Brasil já é um dos países que proporcionalmente mais investe em educação, estando à frente de diversos países de primeiro mundo e que possuem excelentes desempenhos nas avaliações do sistema educacional, como a Alemanha e a Coreia do Sul (OECD. *Education at a Glance*. 2013), porém a diferença qualitativa do sistema educacional é imensa, o que demonstra que não basta só aumentar o montante vinculado à educação, mas empregar os recursos públicos com eficiência e eficácia, a fim de colher benefícios líquidos no futuro.

12 AMARAL, Gilberto Luiz do et al. Dias trabalhados para pagar tributos – 2014. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. 2014.

13 PRICE WATERHOUSE COOPERS. *Paying taxes 2014: The global picture. A comparison of tax systems in 189 economies worldwide*. United Kingdom. 2014.

14 Burocracia esta que foi uma das externalidades negativas previstas por Shumpeter. Vide SCHUMPETER, Joseph. *The theory of Economic Development: An inquiry into profits, credit, interest, and business cycle*. Harvard University Press. Cambridge. 1949.

devendo estes ser instituídos não com o caráter meramente arrecadatório, mas sim como forma de moldar condutas, através da extrafiscalidade, aliado a estudos a respeito das tomadas de decisão, visando obter melhores resultados e tornar tais medidas mais eficazes, seguindo a linha de estudos objeto da Análise Comportamental do Direito e Economia.

Sob essa ótica, percebe-se que os tributos devem observar critérios de sustentabilidade, promovendo o desenvolvimento, porém sem permitir que a vontade do Estado se sobreponha à Constituição, de forma que não acarretem em retrocesso, auxiliando na formação de uma sociedade livre, justa e solidária, nos termos do artigo 3º, da Magna Carta<sup>15</sup>.

Busca-se, com isto, propor que as normas tributárias devem encapsular a dimensão indutora do desenvolvimento sustentável, através da extrafiscalidade, que, por intervenção indireta, visa estimular que os contribuintes evitem falhas e assimetrias de mercado. A incidência de Imposto sobre Operações Financeiras, por exemplo, pode, dependendo da alíquota, inibir ou estimular determinadas operações financeiras ou de créditos específicas. Já a incidência ou não incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados podem estimular ou desestimular a aquisição de determinados produtos específicos. No entanto, é necessário que antes da implementação de tais medidas, sejam realizados estudos a respeito dos impactos que elas irão acarretar, evitando o agravamento de problemas já existentes, tal como ocorreu com os incentivos à indústria automobilística. Assim, o exame dos tributos em geral não pode ser feito somente com base em elementos linguísticos do texto normativo, ou argumentos sistêmicos clássicos, mas devem também versar sobre os seus impactos no longo prazo e sobre seus custos diretos e indiretos<sup>16</sup>.

## 2. DIREITO TRIBUTÁRIO E (IN)SUSTENTABILIDADE

O sistema tributário brasileiro é contraditório, não possui unidade, ao mesmo tempo em que é insustentável, inflacionário e iníquo, tendo como uma das suas maiores causas para a insustentabilidade o custo burocrático excessivo de recolher tributos.

Devido à agilidade exigida pelo mercado nos dias atuais, o mesmo acaba punindo quem não acompanha seu ritmo. Em razão disso, as empresas brasileiras vêm perdendo cada vez mais competitividade com relação às empresas estrangeiras, e grande parte deste prejuízo se dão em decorrência do tempo necessário para cumprir com as burocracias para pagar tributos, que poderiam ser evitadas se houvesse um modelo tributário mais moderno, menos complexo e com mais coerência.

O ordenamento jurídico pátrio conta com mais de 5,5 mil códigos tributários municipais, além de 27 códigos estaduais, o que torna a complexidade ainda maior. Além do mais, os processos tributários são os que mais demoram a serem julgados, levando em média 10 anos para que isso ocorra, grande parte em razão da complexidade e da falta de

15 Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

16 Vide, sobre extrafiscalidade e normas de indução, DALSENTER, Thiago. A norma jurídica tributária e o princípio constitucional da solidariedade na indução de comportamentos ambientalmente adequados. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito (Mestrado). Universidade Federal do Paraná. Curitiba. 2012; ELALI, André. Tributação e Regulação Econômica. Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. MP Editora. São Paulo. 2007. SCHOUEIRI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Forense. Rio de Janeiro. 2005.

clareza das normas tributárias<sup>17</sup>.

Neste sentido, segundo o Banco Mundial, o Brasil é líder em burocracia tributária, tendo um modelo tributário que é sete vezes mais complexo que o de Serra Leoa e trinta e duas vezes mais complexo que o da Noruega. Sem tamanha burocracia, o Produto Interno Bruto brasileiro cresceria mais 2,2 pontos percentuais anuais e, se somente diminuísse os dias necessários para a abertura de um negócio, a exemplo do ocorrido no Chile, o crescimento do país já aumentaria em 0,45 pontos percentuais<sup>18</sup>.

Uma recente pesquisa sobre o tema “O peso da burocracia na indústria de transformação”<sup>19</sup> concluiu que o custo da indústria de transformação apenas para cuidar dos tributos (com contadores, auditores etc.) é de 24 bilhões de reais, enquanto que a mesma indústria investe apenas 12 bilhões de reais em inovação, ou seja, gasta-se o dobro com burocracia do que se investe na inovação.

A burocracia é uma das grandes inimigas da competitividade da indústria brasileira em relação ao mercado externo. Em pesquisa publicada pela Confederação Nacional da Indústria, foi constatado que o excesso de burocracia reduz a competitividade de 92% das indústrias<sup>20</sup>. Dentre os principais problemas estão: em primeiro lugar o número excessivo de obrigações legais; em segundo lugar a complexidade dessas obrigações; e em terceiro lugar a alta frequência das mudanças de regras. Para 98% das empresas há excesso de burocracia em pelo menos uma das atividades necessárias ao cumprimento de obrigações legais<sup>21</sup>. Existem também outros fatores que influenciam negativamente, tais como o câmbio, a infraestrutura e a logística (que é precária em razão das políticas de curto prazo brasileiras), mas a burocracia sem dúvida alguma é um dos que mais contribui para tal.

Segundo estudo realizado anualmente pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, de 1988 até 2013 foram publicadas 309.147 normas tributárias, o que corresponde a 6,5% da legislação total no país, ou seja, são cerca de 12 mil novas normas tributárias criadas anualmente, em nível federal, estadual e municipal. Todavia, a maior parte destas normas acabam sendo revogadas ao longo do tempo, estando em vigor atualmente apenas cerca de 7,5% das normas tributárias publicadas desde o início da pesquisa<sup>22</sup>.

Dessa forma, a primeira medida a ser tomada é haver um choque de desburocratização no Brasil, a fim de que este tempo desperdiçado possa ser utilizado para atividades produtivas, facilitando, inclusive, o aumento da arrecadação, visto que quanto menos burocracia houver, maior será a tendência de aumento de observância nas normas tributárias.

Outro aspecto importante a ser lembrado é a constante insegurança jurídica, que acaba por afastar os investimentos nas mais diversas áreas no país, em razão do medo dos

17 FALCÃO, Joaquim et al. II Relatório Supremo em números e a Federação. Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro. 2013.

18 THE WORLD BANK. Doing business in 2005: Removing obstacles to growth. World Bank, the International Finance Corporation e Oxford University Press. Washington, D.C. 2004.

19 FIESP. O peso da burocracia na indústria de transformação. São Paulo. 2013.

20 Vide CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. A indústria e o Brasil: Uma agenda para crescer mais e melhor. Brasília. 2010.

21 Vide CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Sondagem sobre burocracia: Indústria Brasileira sobre com a burocracia excessiva. Brasília. 2010.

22 AMARAL, Gilberto Luiz do. et al. Quantidade de Normas editadas no Brasil: 25 anos da Constituição Federal de 1988. IBPT. São Paulo. 2013.

investidores causado pela constante mudança das regras do jogo, pois tanto os tribunais como o próprio governo, frequentemente, alteram seus posicionamentos a respeito de questões já decididas.

Assim, é necessário que existam instrumentos que aumentem a segurança jurídica, facilitando a previsibilidade dos fatos, a fim de que se possa recuperar a credibilidade dos investidores, buscando, com isso, combater a grave insustentabilidade presente sistema tributário brasileiro.

### 3. OS TRIBUTOS AMBIENTAIS E A SUSTENTABILIDADE

O desenvolvimento sustentável, que é o desenvolvimento que satisfaz as necessidades do presente sem comprometer as gerações futuras<sup>23</sup>, é um assunto de relevância mundial, já tendo sido objeto de diversas reuniões com representantes das principais economias, com o objetivo de buscar formas de conciliar crescimento econômico com sustentabilidade, causando o mínimo de prejuízo ao meio ambiente, de onde provêm os recursos básicos para a humanidade<sup>24</sup>.

Questões acerca da poluição, qualidade de vida e a escassez de recursos são algumas das preocupações dos que buscam um crescimento sustentável, pois de nada adianta o crescimento desenfreado hoje, se o preço que se pagará no futuro for altíssimo. Não é concebível que as futuras gerações paguem o preço da ganância exacerbada do ser humano. Dessa forma, é quase um consenso o fato de que é preciso mitigar da maneira mais eficaz possível os danos ambientais, os quais as consequências já podem ser percebidas a cada ano que passa<sup>25</sup>.

Incontáveis tratados, convenções e protocolos já trataram da questão da redução das emissões de poluentes ao meio ambiente como medida fundamental para preservar a vida na terra, como, por exemplo, o Protocolo de Montreal, que em seu artigo 3º prevê que os países signatários devem formular, implementar, publicar e regularizar programas que contenham medidas para atenuar as mudanças climáticas através da remoção dos gases causadores do efeito estufa, bem como medidas que facilitem a adequação às mudanças climáticas<sup>26</sup>.

Dentre as formas de tentar controlar os danos ao meio ambiente está a tributação ambiental, também chamada de *Green Taxation*, ou *Environmental Taxes*, que estão na agenda de diversos países há muito tempo, como é o caso da Holanda, mas que no Brasil ainda não recebeu a relevância devida<sup>27</sup>.

Os tributos ambientais possuem caráter indutor, atuando como forma de inibir comportamentos danosos. Tais tributos podem ter uma eficácia ainda maior caso sejam utilizados critérios que levem em conta a compreensão do comportamento humano, como, por exemplo, os estudos realizados pelos estudiosos da Análise Comportamental do Direito e Economia, que buscam compreender as tendências dos seres humanos ao

23 "Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs." UNITED NATIONS. Our common future. Brundtland. 1987. Pg. 42.

24 OECD. Guidance on sustainability impact assessment. 2010.

25 IPCC. Climate Change 2007: Synthesis Report. IPCC. Genebra. Suíça. 2007.

26 UNITED NATIONS. Montreal Protocol on Substances that Deplete the Ozone Layer. 1987.

27 PBL NETHERLANDS ENVIRONMENTAL ASSESSMENT AGENCY. Environmental taxes and Green Growth. Exploring possibilities within energy and climate policy. The Hague. 2012.

realizarem suas escolhas. Porém, conforme será exposto posteriormente, a criação de novos tributos ambientais podem não ser a melhor escolha em um país com a carga tributária elevada como o Brasil.

#### 4. OS TRIBUTOS AMBIENTAIS E O DESENVOLVIMENTO

No início da grande industrialização durante a Revolução Industrial, acreditava-se que os recursos eram infinitos e não existia preocupação com os danos ao meio ambiente, pois o nível de consciência ambiental era nulo. Com o passar do tempo, na medida em que o conhecimento a respeito das lesões que estavam sendo causadas, tais como a poluição, o desmatamento etc, foi aumentando, a preocupação com elas se tornou cada vez maior, pois percebeu-se que os recursos naturais eram finitos e que o crescimento desenfreado sem tomar as devidas precauções acabaria por tornar insustentável a vida no planeta.

Buscando mitigar os impactos negativos causados ao meio ambiente, foram tomadas algumas medidas, tais como a adoção de princípios, como o do poluidor-pagador (*Vorsorge Prinzip*), surgido na Alemanha na década de 70 - que consiste em que os custos ambientais e de uso do meio ambiente sejam internalizados pelos poluidores, em nome do interesse público -; o da precaução - que visa a garantia contra eventual risco de danos que possam ocorrer contra o meio ambiente - dentre outros. Além disso, surgiram os tributos ambientais, que são tributos que visam incentivar ou desincentivar determinadas condutas, a fim de assegurar a sustentabilidade ambiental, com o objetivo de, por exemplo, atenuar os efeitos das externalidades negativas, buscando dar efetividade aos princípios supracitados.

Nesse sentido foram criados os tributos pigouvianos, ou *pigouvian taxation*<sup>28</sup>, no início do século XX, buscando corrigir as falhas de mercados ou externalidades negativas, sem necessitar de uma regulação muito severa. No direito ambiental são cobrados das empresas poluentes, a fim de que elas internalizem os custos da poluição ambiental a qual deram causa, tendo em vista que tais empresas normalmente são indiferentes aos danos ambientais que produzem, pois tais danos acabam sendo dissolvidos entre todos os habitantes do planeta.

A razão pela qual não há previsão de tributos com caráter ambiental no ordenamento jurídico pátrio pode ser compreendida talvez pelos aspectos históricos sob o qual se viveu anteriormente ao atual regime democrático e em razão do fato de as teorias clássicas de imposição tributária serem defensivas face ao poder de tributar do Estado. Todavia, deve-se começar a pensar no papel de fomentador do Estado com relação às políticas de longo prazo, de maneira que elas estejam em sintonia com as prioridades constitucionais, a fim de que se possam obter resultados consistentes no futuro e que os cidadãos não sofram com o ônus de políticas públicas planejadas de maneira míope.

Assim sendo, a tributação pode e deve orientar e fomentar práticas de produção e de consumo. A atividade de fomento não pode ficar circunscrita à visão tradicional, pois a relação jurídico-tributária e a relação jurídico-administrativa não podem mais excluir considerações que boa parte da doutrina considera como extrajurídicas, mas que na realidade não são, como é o caso da sustentabilidade. São questões consequenciais, que levam em conta impactos sociais, ambientais e econômicos de longo prazo. Não é possível, também, que a hermenêutica deixe de levar em conta os desdobramentos que poderão ser causados, juntamente com as questões textuais linguísticas e sistêmicas,

28 Vide PIGOU, Arthur. *The Economics of Welfare*. London: Macmillan. 1920.



menosprezando os propósitos e consequências, como bem lembra Stephen Breyer em seu livro *“Making Our Democracy Work: A Judge’s View”*<sup>29</sup>, pois, caso contrário, continuar-se-á a defender continuidade do *status quo* retrógrado e insustentável ao qual se está submetido.

Com a utilização de tributos com fins ambientais, o governo busca criar artificialmente um custo a ser arcado pelos poluidores, de caráter majoritariamente extrafiscal, incentivando a mudança de comportamento por parte deles, bem como dos consumidores de produtos poluentes. Por exemplo, supondo que um produto X seja altamente poluente e possua uma grande demanda no mercado. Tal produto, por ser tão poluente acaba causando danos ao meio ambiente, que será suportado não pela empresa que o produziu, mas por toda a sociedade, tornando-se uma externalidade negativa.

A fim de fazer com que a empresa produtora internalize os custos dos danos ambientais que acabam por ser repassados a terceiros, institui-se um tributo com finalidade ambiental, que irá incidir sobre tal mercadoria. Dessa forma, em função da incidência deste tributo, o preço do produto possivelmente aumentará, causando diminuição da demanda, logo, não sendo tal produto poluente tão consumido, os danos ambientais provenientes dele serão mitigados.

Importante ressaltar que a incidência do tributo pigouviano deve ser igual ao valor marginal da poluição, a fim de gerar um equilíbrio que otimize a eficácia deste. Em outras palavras, se for cobrada com uma alíquota excessivamente alta, sua comercialização ficará inviabilizada, já se for muito baixa, não ocorrerá o efeito esperado na redução dos danos ambientais decorrentes do consumo/produção de determinado produto, portanto, a razoabilidade deverá ser observada na sua incidência.

Conforme demonstrado, a tributação ambiental pode ser um instrumento muito eficaz para mitigar os efeitos externos negativos ao meio ambiente, pois os danos causados a ele podem ser contabilizados no preço dos produtos poluentes, não incentivando a aquisição destes, corrigindo, através da tributação, externalidades negativas que o mercado, por si só, não consiga.<sup>30</sup> No entanto, mais eficaz do que a criação de novos tributos com fins ambientais, o que deve ocorrer é a adequação do sistema tributário a fim de que os tributos já existentes incorporem tal finalidade.

## 5. A TRIBUTAÇÃO COMO INDUTORA DE POLÍTICAS SUSTENTÁVEIS

A tributação ambiental<sup>31</sup> é, sem dúvida alguma, instrumento capaz de auxiliar no crescimento sustentável através, principalmente, de seu forte caráter indutório pró-sustentabilidade, visto que estimula a adoção de condutas menos danosas ao meio ambiente,

<sup>29</sup> BREYER, Stephen. *Making our democracy work: a judge’s view*. Alfred A. Knopf. New York. 2010.

<sup>30</sup> BAUMOL, William. *On Taxation and the Control of Externalities*. *American Economic Review*. Vol. 62. 1972. Pg. 307-22.

<sup>31</sup> Casalta Nabais discorre sobre as características dos tributos ambientais: “É certo que os tributos ambientais, são, em geral, definidos pelas seguintes características ou notas típicas: 1) têm função extrafiscal; 2) tributam atividade mais poluente, atendendo ao princípio do poluidor pagador; 3) presumem a existência de produto alternativo para o qual possa ser dirigida a procura antes orientada para o produto tributado; 4) as receitas encontram-se, por via de regra, consignadas à realidade da função ambiental; 5) devem ser estabelecidas no início da cadeia produtiva (upstream). Mas em rigor, são as três primeiras notas que, efetivamente caracterizam os verdadeiros tributos ambientais enquanto tributos de natureza extrafiscal.” (NABAIS, Casalta. *Da sustentabilidade do Estado Fiscal*. In NABAIS, José Casalta; DA SILVA, Suzana Tavares. (Coords.) *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina. 2011. Pg. 47.

sendo eficaz para incentivar os poluidores, sejam eles produtores ou consumidores, a ajustarem seus comportamentos em benefício do interesse público.

Todavia, tais tributos não devem ser genéricos e únicos, mas sim direcionados especificamente para os objetivos os quais pretenda alcançar, por exemplo, se o governo busca diminuir as emissões de CFC prejudiciais à camada de ozônio e os produtos com a substância X são altamente emissores de tal gás poluente, se for instituído um tributo ambiental genérico e único, o resultado esperado na redução da poluição por determinada fonte poluidora será muito menor do que se, por exemplo, for instituído um tributo que incida sobre os produtos que contenham a substância X.

Os tributos ambientais ocasionam incentivo constante para comportamentos menos danosos ao meio ambiente, pois enquanto eles estiverem em vigor, os consumidores estarão buscando formas de diminuir o impacto econômico no seu bolso, através de comportamentos e condutas menos poluentes.

Tais tributos, por ocasionarem aumento dos custos para os poluidores, acabam incentivando a busca por novas formas de tecnologias e inovações menos poluentes, tais como novas formas de produção de energia ou a produção de carros movidos por energia elétrica mais acessíveis à população, a fim de atrair os consumidores a adquirirem seus produtos<sup>32</sup>.

Caso não haja intervenção governamental em questões como a da poluição, dificilmente haverá mudanças, visto que não há incentivo do mercado que faça com que os poluidores levem em conta os danos ambientais, pois tais danos são repassados a toda a população, não tendo um custo direto ao poluidor.

Os tributos ambientais também permitem que os poluidores, sejam eles consumidores ou produtores, decidam qual caminho irão utilizar para reduzir os danos ambientais. Ao contrário da maioria das medidas regulatórias contra a poluição, que estabelecem o que deve ser feito para reduzir os danos ambientais (i.e. proíbe a utilização de determinada substância, etc), ou quem será responsável por tais medidas, ou quando fornece subsídios ou incentivos a uma determinada área ou determinados bens, fazendo com que o governo escolha quem irá se beneficiar (e que para que não haja um grande prejuízo concorrencial no mercado, é necessária uma grande quantidade de informações a respeito), as *Green Taxes* permitem que os consumidores ou produtores decidam quais condutas irão realizar para diminuir os danos ambientais a fim de reduzirem seus custos com tais tributos<sup>33</sup>.

Apesar do inegável efeito positivo com relação à diminuição dos danos ao meio ambiente, ressalta-se que, conforme lembra Denise Lucena, muito mais eficaz do que criar novos tributos, num país com carga tributária elevadíssima como o Brasil, é a adoção dos incentivos fiscais para as empresas que investirem na proteção ao meio ambiente. Assim, o ideal não é a criação de novas espécies tributárias com fins ambientais, mas sim a readequação do sistema tributário, incluindo os tributos já existentes, com foco na sustentabilidade<sup>34</sup>.

---

143 OECD. Taxation, Innovation and the Environment – A Policy Brief. 2011. Pg. 5.

33 OECD. Environmental Taxation: A guide for Policy Makers. 2011. Pg. 2.

34 CAVALCANTE, op. cit. p. 102.

## 6. DA NECESSIDADE DE UMA AÇÃO CONJUNTA INTERGOVERNAMENTAL PARA UMA MAIOR EFICÁCIA PRÓ-SUSTENTABILIDADE

Com relação à sustentabilidade ambiental, não basta para obter resultados consideráveis em termos de sustentabilidade, a simples aplicação de tributos extrasfiscais. Para que se consiga alcançar resultados efetivos, é essencial que ocorra uma ação conjunta entre os governos das diferentes nações, pois adequar o sistema tributário com os objetivos de sustentabilidade ambiental pouco adiantará se não houver essa sincronia, visto que sem isto haveria uma simples migração para países em que não houvesse uma rigidez com relação ao controle de danos ambientais por meio de tributos.

De maneira similar é o fato de quando, por exemplo, um país opta por aplicar uma alta carga tributária sobre determinado fato gerador e tem como consequência a migração das pessoas afetadas pela tributação excessivamente gravosa para países que possuam uma tributação mais favorecida, como ocorreu na França com a aplicação de tributação com alíquota elevadíssima sobre grandes fortunas<sup>35</sup>, fazendo com os que possuíam um grande patrimônio optassem por migrar o seu domicílio fiscal para um país com tributação mais amena.

Já no direito interno tem-se o que ocorre nas guerras fiscais entre Estados, que, visando atrair investimentos para seus territórios, e, por consequência, mais arrecadação para os cofres públicos, mais empregos etc, oferecem vantagens, através de incentivos fiscais, a empresas que estejam buscando onde instalar seus estabelecimentos, que, por razões óbvias, tenderão a se estabelecerem no Estado em que tiver a tributação mais favorável.

Diversos tratados internacionais já abordaram a questão da necessidade de uma cooperação entre as nações a fim de reduzirem os danos causados ao meio ambiente, tais como a Convenção de Viena para Proteção da Camada de Ozônio, a qual requer que os estados membros adotem medidas legislativas ou administrativas e cooperem na harmonização das políticas de controle, limite, redução ou prevenção das ações humanas danosas em suas respectivas jurisdições<sup>36</sup>.

Dessa maneira, é necessária uma ação conjunta global para que se possa alcançar resultados concretos, pois de nada adianta um país efetuar uma reforma tributária, adequando o sistema tributário aos fins ambientais, se os demais países também não fizerem o mesmo, visto que, caso não haja essa ação conjunta entre as nações, ocorrerá simplesmente a mudança do local do poluidor para o país em que não possua tributação que leve em conta os danos ao meio ambiente. Assim, tal diálogo é indispensável a fim de que se possa colher frutos de tais medidas, tão relevantes para a subsistência do planeta.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desse breve estudo onde se buscou demonstrar a relação entre o sistema tributário nacional e a insustentabilidade presente, pode-se concluir que são necessárias reformas em sua estrutura. Para isso, devem ser utilizados os estudos proporcionados pela Análise Comportamental do Direito e Economia, juntamente com a adoção de critérios que levem em conta os impactos ambientais e econômicos, a fim de que se possa avançar para a evolução de tal sistema e que seja possível dar maior eficácia às normas tributárias.

35 Vide MARTINS, Ives Gandra. O imposto sobre grandes fortunas. São Paulo. 2002.

36 Artigo 2.2 b, da UNITED NATIONS. Vienna Convention for the protection of the Ozone Layer. 1985.

Tal reforma deve ocorrer não através da criação de novas espécies tributárias, mas sim por meio da adequação do sistema tributário nacional, incluindo os tributos já existentes, aos critérios de sustentabilidade, possibilitando, assim, maior conformidade deste com a Constituição Federal e maior respeito aos princípios e diretrizes nela previstos.