



Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente



Edición Nº 9 – Julio de 2026

Capítulo de Derecho Constitucional y Derecho Humanos

www.aidca.org/revista

A SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL COMO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL EXPRESSO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO¹

Por Leonardo de Andrade Costa²

Ana Alice De Carli³

RESUMO

¹ Este texto foi publicado originalmente na obra coletiva Estado Ecológico e Tributação Verde, em 2025, pela Editora Conhecimento, a qual foi organizada pelos autores.

²Doutor em Direito da Regulação pela FGV Direito Rio. Mestre em Direito pela Harvard University/USP. Bacharel em Economia e Direito pela PUC/RJ. Pós-Graduado Lato Sensu em Contabilidade pela FGV/EPGE. Professor de Direito da Graduação e da Pós-Graduação Lato Sensu da FGV Direito Rio. Auditor Fiscal do Estado do Rio de Janeiro, com atuação na consultoria tributária da SEFAZ-RJ. Ganhador do Prêmio “Diogo de Figueiredo” de Melhor Tese de Doutorado em Direito da Regulação da Escola de Direito FGV Rio em 2024.

³Pós-doutora em Ciências Jurídicas. Doutora e Mestre em Direito e Evolução Social. Professora Associada do Departamento de Direito da Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro. Brasil, e do Programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direito da mesma instituição. Pesquisadora e cofundadora do Grupo de Estudos em Meio Ambiente e Direito (GEMADI/UFF). Pesquisadora e colaboradora do Grupo de Estudos em Direito Constitucional (GEDCON/UFF). Pesquisadora colaboradora do Grupo de Pesquisa Derecho y Sustentabilidad (GPDS/UCR/Costa Rica), coordenado pelo prof. dr. Carlos E. Peralta. Pesquisadora colaboradora do Derecho América Latina y el Caribe (RED/Universidad de Atacama/Chile), coordenado pela profa. dr. Taeli Gómez Francisco. Membro da Comissão Temática de Ética Ambiental, e da Sociedade Brasileira de Bioética, Seccional Rio de Janeiro. Membro da Comissão de Meio Ambiente da Ordem dos Advogados - OAB/RJ.



Este texto objetiva demonstrar que a sustentabilidade ambiental na produção econômica de bens e serviços - além de consubstanciar princípio das Ordens Econômica e Social na Constituição Brasileira de 1988 – é, ao mesmo tempo, pressuposto necessário à efetividade futura e ao exercício dos demais direitos e princípios fundamentais, e requisito essencial de eficácia progressiva à concessão de benefícios fiscais, de acordo com uma interpretação sistemática e teleológica da Carta Magna brasileira 1988.

Palavras-chave: princípio da sustentabilidade ambiental; reforma tributária brasileira; direitos fundamentais; desenvolvimento econômico.

1 INTRODUÇÃO

A sociedade internacional em geral tem buscado soluções para tentar amenizar os impactos da crise climática. Nesse sentido, a Organização das Nações Unidas, juntamente com suas agências, não tem medido esforços para coadunar interesses econômicos, com os interesses metaindividuais, compreendidos aqueles que envolvem direitos ambientais e ecológicos. Ressalta-se a Agenda 2030, da ONU, especialmente o Objetivo de Desenvolvimento Sustentável n.13 – ‘Tomar medidas urgentes para combater as alterações climáticas e os seus impactos’ (UNITED NATIONS, 2025). Entre as ações possíveis estão aquelas relacionadas com energia limpa, gestão das águas com adoção de políticas de saneamento básico e de metodologias de pegada ecológica/hídrica.

Também há movimentos por parte de Estados, no sentido de utilizar a tributação como mecanismo de mudanças de paradigmas e comportamentos, com vistas a criar uma cultura do cuidado e da sustentabilidade dos ecossistemas que compõem a mãe terra, sem os quais não há vida, tampouco desenvolvimento econômico (CARLI, 2015).



No bojo da chamada Reforma Tributária do Consumo no Brasil, a Emenda Constitucional nº 132/2023 (EC nº 132/2023) estampou a defesa do meio ambiente como princípio proclamado do Sistema Tributário Nacional, ao lado da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação (§3º do art. 145 da CRFB/1988). Trata-se, portanto, de novo mandamento que vincula o legislador infraconstitucional e os diversos intérpretes do direito à diretiva da sustentabilidade ambiental no campo fiscal. A orientação projeta-se tanto sobre as normas instituidoras de incidência como aquelas que afastam ou reduzem a carga tributária, de modo a alcançar justiça e equidade ou criar incentivos e desincentivos por intermédio da tributação.

Após muitos anos de alertas por parte relevante da comunidade científica e acadêmica, acerca da necessidade de adoção de ações (normativas e práticas) voltadas à proteção do meio ambiente natural, a mudança constitucional brasileira ocorre no contexto de inquestionável agravamento das alterações climáticas, as quais têm ocasionado consequências sociais e econômicas indesejáveis em todas as partes do mundo. A disseminação de eventos climáticos extremos eleva o risco sistêmico em todas as áreas e segmentos da atuação humana, ainda que de forma desigual, cabendo aos juristas e operadores do direito envidar esforços no sentido de estimular comportamentos individuais e coletivos consentâneos não apenas com as demandas atuais, mas, também, concomitantemente, com os interesses das futuras gerações.

Nessa linha, a referida EC nº 132/2023 também incluiu §4º ao art. 43 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), para determinar que sempre “que possível, a concessão dos incentivos regionais” por meio de “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas” deve considerar “critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono”. Dessa forma, ainda que direcionado exclusivamente às exações de competência da União no tocante aos incentivos regionais, o texto constitucional passou a declarar de forma expressa a diretriz da proteção ao meio ambiente natural na produção econômica



de bens e serviços como parâmetro a ser observado pelo formulador da política tributária federal. Esta orientação já se extraía do conjunto de regras e princípios constitucionais direcionados a todos os entes políticos, antes mesmo da edição da EC nº 132/2023, a partir de uma interpretação sistemática e teleológica da CRFB/1988, de acordo com as razões apontadas em outro trabalho (Costa, 2012), tema a ser retomado na primeira seção deste artigo.

Outra mudança significativa promovida pela citada Reforma Tributária foi a atribuição de competência para União instituir imposto seletivo sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar” (inciso VIII do art. 153 da CRFB/1988), tributo que substitui somente parcialmente o imposto sobre produto industrializado (IPI), na medida em que o mesmo permanece como instrumento de incentivo à indústrias localizadas na Zona Franca de Manaus (alínea “a” do inciso III do art. 126 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias). O novo imposto seletivo foi instituído pela Lei Complementar nº 214/2025 (art. 409), tendo sido considerado como prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH indicados e o carvão mineral, e os serviços listados no seu Anexo XVII, referentes a veículos; embarcações e aeronaves; produtos fumígenos; bebidas alcoólicas; bebidas açucaradas; bens minerais; e concursos de prognósticos e *fantasy sport*. A análise específica do imposto seletivo sobre ações nocivas ao meio ambiente ultrapassa o escopo deste trabalho.

Em complemento, a EC nº 132/2023 aperfeiçoou a disciplina constitucional do imposto incidente sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), ao conferir nova redação ao inciso II do §6º ao art. 155 da CRFB/1988, para estabelecer que a incidência do tributo estadual e distrital “poderá ter alíquotas diferenciadas” não apenas “em função do tipo, do valor” ou “da utilização” do veículo, mas também em razão “do impacto ambiental” produzido. Nesse sentido, trata-se de mais uma mudança promovida recentemente como o objetivo de



coadunar as regras de incidência do IPVA com práticas ambientalmente sustentáveis.

Por outro lado, na vertente da despesa pública, no que alude à aplicação dos recursos aportados no Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, criado no contexto da Reforma Constitucional (art. 159-A da CRFB/1988), os Estados e o Distrito Federal devem priorizar “projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono”. Dessa forma, percebe-se a tentativa do constituinte derivado de articular a defesa do meio ambiente tanto nos planos da exigência e da dispensa de tributos como no âmbito dos gastos realizados para redução das desigualdades regionais.

Nesse cenário, de inovações promovidas pela recente Reforma Tributária do Consumo no Brasil, este artigo tem por propósito examinar os principais efeitos, possíveis parâmetros e limites presumíveis à aplicabilidade das alterações promovidas pela EC nº 132/2023, no que alude especificamente à proteção ao meio ambiente, haja vista que a análise da tributação transparente, simples ou como instrumento de promoção de justiça não faz parte deste estudo. Assim, surgem algumas indagações que facilitam a compreensão das controvérsias postas: com a introdução do §3º ao art. 145 da CRFB/1988, caso um tributo não seja projetado para a defesa do meio ambiente, ou os elementos objetivos da obrigação tributária não contenham contornos que induzam a proteção da natureza, deve ser considerado inconstitucional? A constitucionalização da sustentabilidade ambiental como princípio expresso do sistema tributário é meramente simbólica e sem eficácia, quando contrapostos aos anseios arrecadatórios, aos fins regulatórios ou de redução de desigualdades (sociais ou regionais)?

Para o estudo desses temas impõe-se, inicialmente, analisar a matéria partir da distinção entre os objetivos das normas instituidoras de incidência e aquelas que afastam ou reduzem a carga tributária, de modo a atingir igualdade material por meio de tratamento entre desigualmente os desiguais ou por intermédio da busca de alteração do comportamento dos agentes econômicos e



da sociedade pela via da incidência ou desoneração de tributos. O cerne da argumentação decorre da constatação no sentido de que a tributação é multifuncional. Em outras palavras, por meio da cobrança de tributos buscam-se realizar múltiplos fins, simultaneamente, especialmente arrecadar para fazer face às despesas públicas, promover avanços na ordem social além de aperfeiçoar o domínio econômico em direção ao crescimento sustentável da produção de bens e serviços para o atendimento das demandas coletivas. No entanto, a realização dessas metas (fiscais e extrafiscais) possui como requisitos necessários a observância da capacidade econômica e da legalidade que conferem segurança ao contribuinte, tendo vista serem pressupostos (econômicos e jurídicos) ao exercício do poder de tributar no estado democrático de direito.

O artigo encontra-se segmentado em duas partes, além desta Introdução e das Conclusões, amparando-se em pesquisa exploratória, fundada em literatura do tema. Na segunda seção serão reexaminados os principais argumentos e premissas que dão suporte à proposição no sentido de que a sustentabilidade ambiental na produção econômica de bens e serviços era requisito progressivo à concessão de incentivos e benefícios fiscais no Brasil antes mesmo da edição EC nº 132/2023, conforme já apontado em outro trabalho (Costa, 2012). Na segunda parte serão avaliados os riscos, contornos e possíveis critérios pertinentes à aplicabilidade do princípio da sustentabilidade ambiental sobre as normas instituidoras de incidência, em conjunto com aquelas que afastam ou reduzem a carga tributária, de modo a alcançar justiça e equidade ou criar incentivos e desincentivos por intermédio da tributação, à luz dos limites da capacidade econômica do contribuinte e da imprescindível previsibilidade que deve nortear a relação jurídica-tributária.

2 A CONCRETIZAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL NA PRODUÇÃO ECONÔMICA DE BENS E SERVIÇOS COMO REQUISITO PROGRESSIVO À



CONCESSÃO DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS NO BRASIL ANTES E APÓS A EDIÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

A inclusão da sustentabilidade como parâmetro necessário da atividade humana pressupõe ações efetivas tanto do lado da demanda (Goleman, 2009) como na vertente da oferta de bens e serviços. Os princípios constitucionais da sustentabilidade ambiental na produção econômica de bens e serviços (art. 170, VI, da CRFB/1988) e do meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225, VI, da CRFB/1988) projetam-se sobre 3 (três) vertentes distintas da tributação, as quais se imbricam permanentemente: (a) a dimensão impositiva das normas disciplinadoras dos tributos ordinários já previstos no atual Sistema Tributário Nacional, especificamente no que concerne à hipótese de incidência e à determinação da base de cálculo do tributo e/ou a fixação de alíquotas; (b) o viés relativo à concessão de benefícios e incentivos fiscais no que alude aos tributos já instituídos, mas não concebidos ou formulados com o objetivo particular de proteger o meio ambiente - referidos no item (a); e (c) os tributos ambientais em sentido estrito, os quais subdividem-se em dois grupos: (i) aqueles a serem possivelmente adotados e cujos aspectos materiais de incidência contenham elemento(s) ou parâmetro(s) ambiental(is), como é o caso da proposta de adoção de uma contribuição social sobre a água (CARLI, 2013) ou da tributação sobre a emissão de dióxido de carbono, usualmente chamados de *carbon taxes* (AVIYONAH; UHLMANN, 2009); e (ii) os tributos previstos na Constituição de 1988 particularmente direcionados à sustentabilidade ambiental, como é o caso do novo imposto seletivo sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente”, (inciso VIII do art. 153 da CRFB/1988), instituído pela mencionada Lei Complementar nº 214/2025 (art. 409). Conforme salientado, a análise específica do imposto seletivo brasileiro incidente sobre ações nocivas ao meio ambiente ultrapassa o escopo deste trabalho.



A expressão tributação ambiental em sentido amplo compreende essas 3 (três) dimensões (a, b e c). Já em sentido estrito a tributação ambiental - e os tributos ambientais – tem como objeto as exações formuladas e desenhadas para cuidar peculiarmente da proteção ao meio ambiente (c). Destaque-se, conquanto, que a segmentação proposta – entre os três planos que ligam os princípios de proteção ao meio ambiente e a tributação - apenas facilita a compreensão inicial da complexidade da matéria, tendo em vista a unidade do conjunto de regras e princípios que conformam o Sistema Tributário Nacional, e bem assim a difícil segmentação das regras impositivas e desonerativas em muitas circunstâncias específicas. Em outras palavras, as duas primeiras dimensões - [(a) e (b)] - vinculam-se aos tributos não idealizados ou voltados diretamente à redução dos impactos negativos das ações humanas sobre o meio ambiente. Isto é, a estrutura impositiva dessas exações não é diretamente dirigida à proteção da natureza, razão pela qual as respectivas hipóteses de incidência não se vinculam objetivamente à temática ambiental. Dessa forma, como consequência, devem ser considerados, simultaneamente, outros valores e fins, não obstante a possibilidade desses tributos também serem utilizados como instrumentos de incentivos ou desincentivos das ações dos agentes econômicos e da sociedade em geral, em sua vertente extrafiscal.

Saliente-se, entretanto, que esses tributos ordinários estão indissociavelmente ligados, e por vezes subordinados, aos demais princípios e regras constitucionais expressas ou implícitas, haja vista o imperativo da unidade da Constituição, conforme será abaixo ressaltado. O caráter indivisível das normas constitucionais e do sistema jurídico não significa, infelizmente, que sempre exista a desejável coerência sistêmica entre as normas impositivas e desonerativas quando da aplicação prático conjunto de regras e princípios. É o que se verifica, por exemplo, ao constatar-se que o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural (REPETRO) está entre os maiores valores de renúncia de receita no país, apesar de o setor ser um dos principais responsáveis pelo



lançamento de dióxido de carbono (CO₂) na atmosfera, elemento que produz gases de efeito estufa que contribuem decisivamente para o aquecimento global. Trata-se, portanto, de exemplo relevante de inconsistência técnica no campo da política tributária, quando avaliada em seu conjunto.

Em estudo jurídico sobre o impacto do princípio da sustentabilidade ambiental na produção econômica de bens e serviço demonstrou-se (Costa, 2012) que a sustentabilidade consubstanciava requisito à concessão de benefícios fiscais, antes mesmo da produção de efeitos da EC nº 132/2023, sendo a eficácia da exigência progressiva no tempo, de acordo com o avanço tecnológico. Essa tese fundamenta-se, sob o ponto de vista jurídico-constitucional, a partir de três pontos de vistas, todos correlacionados, o que reforça a pertinência dos argumentos individualmente considerados.

Para compreensão do primeiro plano argumentativo, importante inicialmente destacar a sustentabilidade como princípio jurídico estrutural, e não apenas vinculado ao direito ambiental. Assim, a sustentabilidade é reconhecida como princípio que fundamenta todo o sistema normativo. Nessa direção, ressalte-se o estudo de Juarez Freitas (Freitas, 2011) acerca da sustentabilidade multidimensional poliédrica, que se projeta no plano da ética, do campo social, político e econômico, e não apenas na seara ambiental. Com argumentação distinta, mas com efeitos semelhantes, Saulo de Oliveira Pinto Coelho e André Fabiano Guimaraes de Araújo (Coelho; Araujo, 2011), introduzem a tese no sentido de que a sustentabilidade é princípio constitucional sistêmico, não apenas vinculado ao direito ambiental.

Nessa linha de pensamento, o poder de tributar e de não tributar, que se inserem no contexto da sustentabilidade político-gerencial, devem ser norteados pelo critério da longevidade da própria política pública, e não da permanência da representatividade parlamentar momentânea ou do mandato eleitoral. Assim, as políticas fiscais e extrafiscais passam a ser orientadas por parâmetros e requisitos que impõem a adoção da racionalidade de longo prazo, voltada a compromissos



com as atuais e futuras gerações, e não apenas com políticas públicas de efeitos econômicos, sociais ou eleitorais de curto prazo.

Nesse passo, constata-se não ser legítima a concessão de benefícios fiscais de tributos incidentes sobre a produção e circulação de bens e serviços incompatíveis com o princípio da sustentabilidade ambiental, na medida em que, além da indesejável renúncia de receita, tendo em vista a necessidade de financiamento das despesas públicas, o incentivo à atividade econômica nociva ao meio ambiente viola diversos valores e princípios constitucionais expressos na CRFB/88. Em suma, o favor fiscal concedido a processo produtivo ou bem e serviço prejudicial à sustentabilidade ambiental desrespeita preceitos constitucionais estruturais.

A segunda forma de se alcançar a mesma conclusão acima referida - no sentido de que a sustentabilidade ambiental na produção econômica de bens e serviços é requisito jurídico à concessão de benefícios fiscais em todas as esferas de governo e em relação aos tributos incidentes sobre a produção e circulação - fundamenta-se na direta interação entre o Título VI da Constituição de 1988 (Constituição Tributária e Orçamentária) e a disciplina da Ordem Econômica (Título VII da CR-88), sendo esta última expressamente conformada pelo princípio da defesa do Meio Ambiente (inciso VI do art. 170). Nesse sentido, em artigo acadêmico, Eros Roberto Grau (Grau, 2003) ensina que a defesa do meio ambiente conforma a Ordem Econômica e serve de diretriz para a aplicação dos princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego. Assim sendo, além de balizar a Ordem Econômica, a sustentabilidade ambiental informa a Ordem Social (art. 225 da CRFB/88) e é pressuposto da dignidade da pessoa humana, razão pela qual deve ser ponderada com os demais objetivos do Estado.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou na mesma direção, enfatizando a necessária harmonia entre o exercício da atividade econômica e a proteção ao meio ambiente, conforme revela o seguinte trecho da ementa da ADI 3540:



[...] a incolumidade do meio ambiente não pode ser comprometida por interesses empresariais nem ficar dependente de motivações de índole meramente econômica, ainda mais se se tiver presente que a atividade econômica, considerada a disciplina constitucional que a rege, está subordinada, dentre outros princípios gerais, àquele que privilegia a ‘defesa do meio ambiente’ (CF, art. 170, VI), que traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (espaço urbano) e de meio ambiente laboral.

Portanto, de acordo com a decisão do STF a “atividade econômica não pode ser exercida em desarmonia com os princípios destinados a tornar efetiva a proteção ao meio ambiente”. Tendo em mente esses argumentos, com o respaldo da doutrina e da jurisprudência da mais alta Corte do país, importante apresentar os fundamentos para demonstrar a interconexão entre a disciplina da Ordem Tributária em face da Ordem Econômica no que se refere à matéria posta sob exame, ou seja, os tributos ordinariamente incidentes sobre a produção econômica de bens e serviços. Merece ser repisado o princípio da unidade da Constituição. De fato, a Constituição deve ser interpretada de forma a harmonizar as diversas áreas que a compõem. José Gomes Canotilho aponta que o princípio da unidade da Constituição é uma “exigência da ‘coerência narrativa’ do sistema jurídico” (Canotilho, 2000, p. 1184).

Assim, a defesa do meio ambiente tem aplicação direta sobre o exercício do Poder de Tributar e de Não Tributar quando essas prerrogativas estatais projetam-se sobre a imposição ou desoneração da atividade econômica de produção de bens e serviços, haja vista a unicidade temática e a determinação expressa do Constituinte, no sentido de conferir tratamento diferenciado de acordo com grau do impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, princípio expresso no inciso VI do artigo 170 da CR-88. Repise-se, no entanto, conforme será detalhado na seção subsequente, que a



capacidade econômica do contribuinte e a segurança jurídica são princípios inafastáveis da relação jurídica-tributária, razão pela qual outros parâmetros e valores relevantes devem ser coordenados e acomodados quando da interpretação da matéria em hipóteses não relacionadas à concessão de favores fiscais.

Importante destacar que a atual redação do inciso VI do artigo 170 da CR-88, inserto no Título VII, que trata da Ordem Econômica, foi fixada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003 (EC nº 42/2003). Naquela oportunidade o constituinte derivado consagrou o citado princípio 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*. A EC nº 42/2003, que também foi editada no bojo da “Reforma Tributária” promovida no início deste século, tem a seguinte ementa: “Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências”. Portanto, a conexão entre as disciplinas- tributária e ambiental –no que concerne à produção econômica de bens e serviços foi estabelecida desde o seu nascedouro.

A direta ligação entre os princípios que regem a Ordem Econômica e a disciplina da Ordem Tributária já foi reconhecida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, conforme revela a ementa da ADI 4033, a qual versa sobre a aplicação, no campo tributário, do disposto no inciso IX do citado artigo 170 da CR-88, o qual estabelece a necessidade de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Com efeito, de acordo com a decisão do STF, “a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte”. Nesses termos, a tese da interconexão e aplicação direta da disciplina da Ordem Econômica no campo tributário encontra amparo no âmbito da Suprema Corte. De fato, o Ministro relator Joaquim Barbosa, ao proferir seu voto na citada ADI 4033, vai além e expressa entendimento no sentido de que, no caso ora sob exame, relativo ao inciso IX do artigo 170 da CR-88, a norma tributária se subordina ao disposto na Ordem Econômica, ao indicar que na hipótese “o



Sistema Tributário subordina-se ao objetivo que o Sistema Econômico e Social demarcam no campo jurídico”. Assim, há situações nas quais a disciplina tributária submete-se ao disposto no Sistema Econômico e Social.

Com base nesses fundamentos, entre outros, em sentido análogo, ao mesmo tempo em que conferiu competência tributária aos Entes Políticos para tributar e desonerar a produção econômica de bens e serviços no bojo da política extra fiscal, o Poder Constituinte também estabeleceu a sustentabilidade ambiental da atividade empresária como princípio constitucional, agora também erigido a princípio do próprio Sistema Tributário com a EC nº 132/2023, razão pela qual uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição pressupõe a correlação e interdependência entre esses três imperativos constitucionais, a saber: (a) a prerrogativa estatal de tributar a atividade econômica tendo por objetivo financiar a atividade do Estado; (b) a possibilidade de utilização dos tributos com intuito extrafiscal, visando à intervenção na Ordem Econômica e Social; e (c) a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado considerando o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação.

Nesse contexto, verifica-se que a defesa do meio ambiente, associada à produção econômica de bens e serviços, além de consubstanciar um dos princípios da Ordem Econômica, deve se coadunar com os demais princípios constitucionais, posto ser premissa a ser necessariamente considerada quando da concessão de benefícios fiscais, de acordo com uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a despeito de os formuladores da política tributária nacional não observarem esse vetor axiológico constitucional implícito. Conforme já destacado, progressivamente, na medida em que as novas tecnologias avançam no sentido da defesa e preservação do meio ambiente, a sustentabilidade ambiental deixa de ser parâmetro interpretativo adicional para se qualificar como requisito necessário à concessão dos favores fiscais, a ser coordenado com os demais valores e princípios constitucionais.



Além da direta interação entre o Título VI da Constituição de 1988 (Constituição Tributária e Orçamentária) e a disciplina da Ordem Econômica (Título VII da CR-88), argumento que pode ser associado à defesa da sustentabilidade como princípio constitucional sistêmico ou multidimensional poliédrico, como dito, também é possível demonstrar que a sustentabilidade ambiental é parâmetro atual e requisito futuro necessário à concessão de incentivos e benefícios fiscais a partir da indissociável correlação existente entre a dignidade da pessoa humana e a defesa do meio ambiente. Essa correlação é apontada por Eros Roberto Grau, ao salientar que a proteção ambiental “além de objetivo, em si, é instrumento necessário – e indispensável – à realização do fim dessa ordem, o de assegurar a todos existência digna” (Grau, 2003, p. 219).

A partir desses fundamentos, indica-se a dignidade da pessoa humana, que foi alçada ao centro dos sistemas normativos contemporâneos, como núcleo da terceira linha argumentativa a ser utilizada para defesa da adoção de uma metodologia sustentável no desenvolvimento de novos produtos e tecnologias como requisito à concessão de favores fiscais. O sequenciamento industrial sustentável para o meio ambiente é qualificado em outro trabalho como processo de *produção*, a partir das lições de Nelsom José Veiga de Magalhães na seara da engenharia de produção (Costa; Magalhães, 2014).

No campo jurídico, parcela da doutrina nacional qualifica a dignidade da pessoa humana como vértice axiológico constitucional, o que lhe confere relevo de sobre princípio a servir para a interpretação e aplicação de toda Constituição (Sarmiento, 2003). De acordo com essa linha de pensamento, a dignidade humana também vincula a determinação do sentido, alcance e eficácia dos dispositivos normativos de natureza tributária. A dignidade da pessoa humana também tem sido utilizada nas razões de decidir das mais altas Cortes de Justiça do país, como é o caso da decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI 4424/DF e ADC 19/DF.

Além da relevância e pertinência dos argumentos apresentados pela doutrina nacional e a jurisprudência do STF quanto à relevância da dignidade da



pessoa humana, importante ressaltar que a Constituição é instrumento de disciplina jurídica não apenas para a atual geração. Dessa forma, a dignidade da pessoa humana somente será prospectivamente alcançada se realizado, no presente, um modo de vida, de produção econômica de bens e serviços e de consumo coletivo sustentáveis ao longo do tempo.

Considerando o exposto, concluiu-se em outro trabalho que “a sustentabilidade ambiental qualifica-se como pressuposto ínsito e requisito primário essencial à eficácia jurídica e à efetividade concreta da própria dignidade humana das gerações futuras, como se constata da leitura do disposto no artigo 225 da Constituição” (Costa, 2012, p.182). Em outras palavras, a realização intertemporal concreta da dignidade da pessoa humana somente é possível se observada no presente a sustentabilidade ambiental na *produção* de bens e tecnologias de acordo com o estado da arte da melhor técnica disponível. Com efeito, não há outro viés interpretativo constitucional plausível, na medida em que as ações tendentes a inviabilizar os requisitos e pressupostos necessários à existência humana impedem a realização futura de todos os fundamentos constitucionalmente declarados da República Federativa do Brasil (art. 1º). Dito de outra forma, a inobservância da sustentabilidade ambiental por parte dos responsáveis pela atividade econômica e pelo modo de vida na atualidade tornará irrealizável no futuro a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e bem assim o pluralismo político. Diante desses elementos, reconhece-se que a sustentabilidade ambiental é vetor axiológico constitucional implícito primário. É primário posto ser requisito à própria dignidade da pessoa humana.

Com fundamento nesses argumentos, consta-se que a sustentabilidade ambiental consubstancia parâmetro atual e requisito futuro necessário à concessão de incentivos e benefícios fiscais a partir dessas três vertentes de raciocínios distintas, as quais podem ser combinadas para reforçar a pertinência do argumento. Desse modo, a conjugação da sustentabilidade multidimensional poliédrica compreendida como princípio constitucional sistêmico, a direta interação



entre a Ordem Econômica e a Constituição Tributária e Orçamentária e, ainda, a concepção da sustentabilidade ambiental como requisito da dignidade da pessoa humana, conformam, em seu conjunto, a tese no sentido de que a adoção de uma metodologia sustentável de “produção” é requisito progressivo à concessão de incentivos e benefícios fiscais.

Não obstante o exposto, repise-se que os formuladores de políticas públicas e os intérpretes do direito não têm conferido relevância à sustentabilidade ambiental na concepção e implementação dos favores fiscais dos tributos ordinários incidentes na produção econômica de bens e serviços. Considerando a inclusão da defesa do meio ambiente como princípio expressamente proclamado do Sistema Tributário Nacional (§3º do art. 145 da CRFB/1988), espera-se que a responsabilidade de legisladores, julgadores, juristas e operadores do direito quanto a este aspecto do tema seja amplamente difundida.

De fato, é dever de todos envidar esforços progressivos no sentido de condicionar a concessão de incentivos e benefícios fiscais à adoção de processos produtivos ambientalmente sustentáveis, que estimulem comportamentos individuais e coletivos compatíveis com os interesses das futuras gerações. Nessa linha, após a EC nº 132/2023 tornou-se patente que viola preceito constitucional expresso tanto a concessão qualquer benefício ou incentivo fiscal de tributo incidente sobre a produção e circulação que estimule a oferta de bem ou serviço danoso ao meio ambiente como o estabelecimento de vantagem comparativa a produto nocivo, em relação àqueles concorrentes dotados de características ambientalmente sustentáveis.

Infelizmente, recentemente, constatou-se ação normativa contrária ao exposto por parte do próprio Congresso Nacional. Com a edição citada Lei Complementar nº 214/2025 (art. 441) foi conferido incentivo à indústria de refino de petróleo localizada na Zona Franca de Manaus, em relação às saídas internas para aquela área incentivada, se cumprido o processo produtivo básico. Além de estabelecer desvantagem competitiva aos demais combustíveis renováveis, o



incentivo fiscal estimula a oferta de produto sabidamente deletério ao meio ambiente natural.

A aprovação de favor fiscal ao arrepio de preceito constitucionalestruturante, como da sustentabilidade ambiental, materializou-se pouco antes de o Brasil sediar a 30ª Conferência da Organização das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas (COP30), evento que ocorrerá em novembro de 2025, em Belém (PA). Os obstáculos para organização de evento tão relevante para a humanidade foram potencializados recentemente, pois a COP30 ocorrerá após os Estados Unidos, que é a maior economia do mundo e a segunda nação no ranking de países que mais emitem gases do efeito estufa, anunciarem a decisão de se retirar do Acordo de Paris sob a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (The White House, 2025). Além disso, o Brasil enfrentará dificuldades adicionais, pois terá que se justificar tanto pela decisão de aceitar o convite para participar da Opep+, o grupo de países aliados da Organização dos Países Produtores de Petróleo (Radio Agência, 2025), como pela confirmação do governo federal de que realizará leilão de 68 blocos para a exploração de petróleo na Amazônia, que inclui 47 em alta-mar na Foz do Amazonas e 21 na bacia do Parecis, no Mato Grosso, próximo à divisa com Rondônia (AC24 horas, 2025).

Os desafios à formulação e implementação de uma política tributária nesse cenário serão crescentes, diante das adversidades já verificadas, os múltiplos objetivos a serem alcançados e dos obstáculos ainda imprevisíveis. Além do agravamento dos efeitos das mudanças climáticas e dos impasses quanto à mudança da matriz energética do país, o Brasil enfrenta adversidades substantivas para elevar o nível de investimentos, criar oportunidades de empregos, elevar a renda média no país, reduzir desigualdades sociais e regionais no contexto em que avança a inteligência artificial por todo o mundo, o que reduz drasticamente a demanda por mão de obra não qualificada. Nesse quadro, constata-se múltiplas dificuldades para alcançar consenso em âmbito global



acerca de temas sensíveis e interligados, cujas soluções ultrapassam voluntarismos nacionais.

3 A CONFORMAÇÃO DA DEFESA AO MEIO AMBIENTE À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE E DA SEGURANÇA JURÍDICA NA RELAÇÃO JURÍDICA-TRIBUTÁRIA

Inicialmente, é importante distinguir, *de um lado*, os tributos, aos quais se aplicam as denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150 a 152 da CRFB/88), e, *de outro*, as exações cobradas a título de compensação pela utilização (e.g. foro – art. 99 e segs. do Decreto Lei nº 9.760/1946), transmissão (e.g. laudêmio - art. 2º do Decreto Lei nº 9.760/1946) ou exploração de bens públicos, como os recursos naturais (e.g. compensação patrimonial - §1º do artigo 20 da CRFB-88), ou a cobrança de preços ou tarifas, eventualmente exigíveis do particular em razão da fruição da prestação de serviços públicos realizados diretamente pelo Estado ou por meio de concessionárias ou permissionárias (receitas contratuais). As espécies tributárias também não se confundem com as cobranças associadas à prevenção ou à reparação de prejuízos em situações relacionadas à proteção ou recuperação em razão do uso, desgaste ou dano causado ao meio ambiente (§§ 2º e 3º do artigo 225 da CRFB-88).

Cabe destacar o princípio do poluidor-pagador, o qual tem por objetivo evitar que os agentes econômicos transfiram à sociedade em geral, sem qualquer contrapartida, os prejuízos e custos ambientais de suas atividades privadas (Martins; Costa, 2025, p. 320). Como decorrência, destaca Cristiane Derani “arca o causador da poluição com os custos necessários à diminuição, eliminação ou neutralização desse dano” (Derani, 1998, p. 158).

O princípio do poluidor-pagador tem a sua origem nas ideias do economista Arhtur Cecil Pigou, que rompeu com as teses liberais então preponderantes (Pigou, 1962). Segundo a visão de Adam Smith, a “natural”



autocorreção dos mercados seria invariavelmente o melhor remédio, devendo “a lei” “sempre confiar às pessoas o cuidado de seus próprios interesses, pois estas sempre avaliarão sua situação particular melhor que o legislador” (Smith, 2016, p. 669). Pigou, contestou esses paradigmas, ao indicar que as ações individuais “naturais” – não intencionais – podem imputar prejuízos à coletividade, em especial ao meio ambiente, ao converter em custo social o que deveria ser um custo exclusivamente privado. Nessas hipóteses, Pigou defende a ação estatal para solucionar as chamadas falhas de mercado (Pigou, 1962).

A ação do Estado, para conformar o comportamento individual e direcionar o funcionamento dos mercados, pode se dar tanto por meio da tributação como da regulação das ações consideradas nocivas. Segundo Pigou, com o intervencionismo estatal garante-se a internalização dos custos pelos próprios agentes privados, seja por meio dos chamados tributos *pigouvianos* seja pela adoção de um sistema de reparação pela violação da norma corretiva descumprida.

Ronald Coase concebeu e disseminou as principais críticas ao modelo intervencionista *pigouviano* (Coase, 1990). Segundo Coase, o enfoque de Pigou é unilateral (se preocupa apenas como impedir que “A” cause danos a “B”), não levando em consideração as falhas de governo tampouco a reciprocidade do problema, ou seja, que seria necessário comparar o prejuízo causado com o bem gerado pelas duas partes, quando se compara o exercício de duas atividades. Nessa linha, aponta Coase (Coase, 1990, pp.24-25 e 29):

[...] a crença de Pigou nas virtudes das comissões regulatórias independentes, a qual nos parece risível hoje, foi expressa pela primeira vez em *Wealth and Welfare* em 1912, e repetida em todas as edições de *The Economics of Welfare*, sem modificações. (...) Deve-se observar também que, quando economistas modernos falam de intervenção governamental, em geral têm em mente a imposição de tributos ou, menos frequentemente, a regulação direta das atividades das firmas ou indivíduos em questão. Tal abordagem tem graves



defeitos. Ela deixa de revelar os fatores que determinam se é desejável a intervenção governamental, e de que tipo, e ignora outros tipos de ação possíveis.

Ainda, conforme indica Coase, os custos sociais da atividade poluidora devem ser sopesados com os benefícios das práticas sob avaliação, podendo o próprio mercado alcançar soluções eficientes quanto à melhor ponderação, relativamente à preponderância das necessidades a serem satisfeitas com as atividades realizadas. Em outra vertente, na linha de pensamento de Pigou, como o mercado, por si só, não consegue internalizar os custos sociais decorrentes de ações nocivas ao meio ambiente, surge o que os economistas denominam de externalidade negativa, fazendo com que a intervenção estatal em tais situações seja imperiosa. É o que ocorre, por exemplo, quando a legislação reguladora exige a instalação de filtros em chaminés industriais, impõe o tratamento de resíduos sólidos e líquidos antes de serem devolvidos ao meio ambiente, estatui limitações às queimadas para fins agrícolas, determina a existência de equipes preparadas para atuar em situações de emergência, prevê responsabilidade objetiva para a reparação de danos ambientais, etc (Martins, Costa, 2025, p. 320).

Desse modo, segundo Cristiane Derani, com regulação estatal objetiva-se impor aos agentes econômicos “maior cuidado em relação ao potencial poluidor da produção, na busca de uma satisfatória qualidade do meio ambiente” (Derani, 1997, p. 159). Porém, não se pode esquecer, conforme adverte Fiorillo, que não “se podem buscar através dele formas de contornar a reparação do dano, estabelecendo-se um liceidade para o ato poluidor, como se alguém pudesse afirmar: ‘poluo, mas pago’. O seu conteúdo é bastante distinto” (Fiorillo, 2012, p. 96).

Nesse contexto, importante ressaltar que no âmbito tributário pátrio o artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece que o tributo não constitui sanção contra ato ilícito. Em assim sendo, o caráter sancionatório revela



imposição com a natureza de multa, e não de tributo. Não obstante o exposto, apesar da tributação não ter como objetivo penalizar o contribuinte, tampouco sancionar conduta indesejada, pode ser legitimamente utilizada em seu viés extrafiscal para indução de comportamento, seja estimulando práticas almejadas ou inibindo ações indesejadas.

Em síntese, a tributação voltada à proteção do meio ambiente se realiza no contexto das atividades lícitas, sendo a punição instrumento de caráter sancionatório de conduta ou comportamento proibido. Assim, as atividades econômicas prejudiciais ao meio ambiente e que mereçam vedação absoluta, devem ser proibidas expressamente pelo legislador, por meio de normas de natureza regulatória, civil, administrativa e/ou penal, se for o caso.

Repise-se, se o objetivo é proibir de forma absoluta determinada prática, a tributação ambiental não deve ser o instrumento de intervenção utilizado. À tributação ambiental devem ser delegados os casos em que, embora necessária determinada atividade econômica, a mesma deva ser orientada a ocorrer de uma forma menos impactante ao meio ambiente (Modé, 2010), estimulando-se comportamentos desejados ou inibindo práticas nocivas. Dessa forma, haja vista a existência de outros fins também fundamentais no bojo da formulação da política e da interpretação da legislação tributária, além da defesa do meio ambiente, especialmente o crescimento econômico para criação de empregos necessários à geração de renda e o aumento da riqueza, concomitantemente com a redução de desigualdades sociais e regionais, percebe-se que as escolhas passam pelo difícil entrosamento entre objetivos de naturezas distintas, haja vista o caráter multifuncional da tributação.

Em suma, diante desse quadro desafiador, constata-se ser possível a adoção de incidência diferenciada dos tributos, menos ou mais gravosa, de acordo com grau de lesividade ao meio ambiente, havendo, entretanto, quando realizada em conjunto com a política tributária ordinária arrecadatória, a necessidade de coordenação com outros elementos e requisitos também essenciais. Em outras palavras, a maior ou menor onerosidade tributária em razão do grau de poluição



ou de degradação imposta ao meio ambiente se realiza no âmbito da denominada extrafiscalidade, por meio da qual o Estado interfere legitimamente na ordem econômica e social, sem prejuízo dos demais objetivos constitucionais fundamentais.

No caso brasileiro, a mesma Constituição que confere competência tributária aos Entes Políticos também estabelece limitações ao Poder de Tributar de forma expressa, razão pela qual a prerrogativa estatal é limitada juridicamente, por meio das denominadas “limitações do poder de tributar” (vide o título da Seção II do Capítulo I do Título VI da CR-88 – art. 150 a 152). As limitações qualificadas em sentido amplo decorrem da conjunção ou combinação das normas que conferem a prerrogativa ao Ente Político para instituir tributos, disciplina normativa que já contém de forma implícita os contornos de sua própria delimitação, por conformar o campo possível de incidência, e, ao mesmo tempo, pelos princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, fixados expressamente nos artigos 150 a 152 da Constituição, que constituem um verdadeiro estatuto de proteção aos contribuintes, ao lado das denominadas imunidades.

Os princípios expressamente positivados na Constituição Tributária são os seguintes: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição do confisco, liberdade de tráfego, da uniformidade de tributo federal em todo o território nacional, uniformidade de tributo estadual ou municipal quanto à procedência e destino de bens e serviços de qualquer natureza, igualdade de tratamento dos títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal e dos vencimentos pagos pelas três entidades políticas e da vedação de a União decretar isenção de impostos dos demais Entes Políticos.

Para os objetivos do presente artigo, destacam-se a observância da capacidade econômica do contribuinte, que se liga à proibição do confisco, à isonomia e à legalidade. Esses princípios conferem segurança ao sujeito passivo da obrigação tributária, tendo em vista serem pressupostos econômicos e jurídicos ao exercício do poder de tributar no estado democrático de direito. A capacidade



contributiva, sob o ponto de vista econômico-jurídico, é, ao mesmo tempo, (a) pressuposto, (b) limite e (c) parâmetro de tributação.

É pressuposto e fundamento à incidência porquanto somente é possível existir tributo no Estado Democrático de Direito se houver manifestação de riqueza em uma das três formas em que esta pode materializar-se no mundo não espiritual, ou seja, por meio da obtenção de renda (renda auferida), do exercício de direitos sobre o patrimônio (renda imobilizada) ou pela aquisição e consumo de bens e serviços (renda consumida). A capacidade contributiva também é limite da tributação, porque a imposição para além das possibilidades econômicas caracteriza confisco, o que é juridicamente inadmissível em nosso sistema, a teor do disposto no artigo 150, IV, da CR-88.

A capacidade econômica também é, ao mesmo tempo, medida da carga tributária⁴ e parâmetro de desoneração, pois a desigualação decorrente da concessão de incentivos e benefícios fiscais não pode ser realizada de forma arbitrária, e sem fundamento de natureza econômica e social que justifique o *discrímem*. De fato, a tributação se realiza na permanente interação entre a igualdade e a capacidade econômica, as quais consubstanciam elo indissociável entre a Economia e o Direito no campo tributário, sendo juridicamente consagrado na própria Constituição (§1º do artigo 145).

Na realidade a Constituição Federal de 1988 utiliza o princípio da igualdade e o subprincípio da capacidade econômica como parâmetros jurídicos de comparação, equiparação e diferenciação de regime tributário entre os contribuintes. Deste modo, os tratamentos tributários diferenciados que visam a distinguir pessoas, objetos e situações devem observar como requisito necessário a capacidade econômica, medida que deve ser aferida de forma objetiva e técnica. Com efeito, a doutrina diverge quanto à relação entre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade. Alguns autores apontam que a adoção da política extrafiscal

⁴ Nesse sentido dispõe o § 1º, do artigo 145, da CF/88 "(...) § 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",



excepciona o princípio da capacidade contributiva, enquanto outros procuram salientar a necessidade de se coadunar a capacidade econômica também como parâmetro, ainda que no bojo da extrafiscalidade. Nesse sentido, assevera Regina Helena Costa (Costa, 2003, p. 72) que:

Podem-se resumir, pois, os entendimentos a esse respeito em duas grandes categorias: aqueles que asseveram ser a extrafiscalidade uma exceção ao princípio da capacidade contributiva e aqueles que proclamam que esta se observa também na tributação extrafiscal. Realmente, a nós parece melhor o entendimento que prestigia a convivência entre a atuação extrafiscal e a observância do postulado da capacidade contributiva. Isso porque, a nosso ver, poder-se-á verificar sua incidência ao menos quanto aos limites que o mesmo impõe. Assim, na tributação extrafiscal sua incidência é atenuada pela perseguição de outros objetivos.

Nesses termos, ainda que atenuado o princípio da capacidade contributiva, o que eleva a necessidade de sua fundamentação e controle social, há que se considerar que o mesmo também informa e conforma a tributação extrafiscal, posicionamento mais consentâneo com uma interpretação sistemática da Constituição. Em complemento, por todo o exposto na seção antecedente, evidencia-se que a EC nº 132/2023 tornou expresso o que antes era implícito, isto é, que as práticas direcionadas ao desenvolvimento sustentável são requisitos adicionais da atividade tributária, que é inquestionavelmente multifacetada. Nesse contexto, de indeterminabilidade do direito diante de múltiplos valores e fins a serem simultaneamente considerados, emerge com extrema relevância a compreensão do processo como os diversos princípios se aplicam, o que depende fundamentalmente da tese adotada quanto ao seu papel e consequências à luz casos concretos. As alternativas se expressam especialmente no âmbito das distinções entre as concepções da Hermenêutica e da Teoria da



Argumentação, que são duas áreas de estudo com foco na interpretação e compreensão do direito, mas com abordagens diversas.

A Teoria da Argumentação estuda os métodos e estratégias utilizados para construir e avaliar argumentos, com o objetivo de persuadir ou convencer o interlocutor sobre determinada posição, inferência, dedução ou conclusão. Seguindo a concepção argumentativa adotada na teoria de Robert Alexy, os princípios se diferenciam das regras. Os princípios são mandamentos de otimização, haja vista serem cumpridos em diferentes graus, sendo realizados na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas, ao passo que as regras contêm comandos, a serem sempre satisfeitos ou não satisfeitos, integralmente. (Alexy, 2006, p.90). Como consequência, na prática, os princípios, sob este arcabouço conceitual, conferem maior discricionariedade ao intérprete e aplicador do direito, tendo em vista as dificuldades para que sejam impostos critérios normativos objetivos à ponderação de valores concorrentes à luz do caso real, apesar da tentativa expressa no art. 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657/1942), ainda que seja controversa a sua aplicabilidade no âmbito tributário.

O Supremo Tribunal Federal tem se utilizado da tese da ponderação entre princípios em diversas situações, como na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.034/DF, na qual apontou que “o princípio é uma norma que ordena que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes” (ADI 2.034, 2018). O processo decisório é usualmente justificado em respeito ao postulado da proporcionalidade, que encontra fundamento na própria noção de princípio jurídico como mandamento de otimização.

Nesse contexto, em relação aos efeitos da introdução dos §§ 3º e 4º ao artigo 145 da CRFB/88, pela EC nº 132/2023, aponta Hugo de Brito Machado Segundo que os “dois parágrafos ora inseridos na Constituição, com vigência já a partir da promulgação da EC 132/2023, veiculam típicos mandamentos de otimização, ou normas que determinam a promoção de fins, objetivos, propósitos, metas ou um ‘estado ideal de coisas’, sem indicar os meios a tanto necessários”



(Machado Segundo, 2024, p. 18). Complementa Machado que são princípios, na concepção de Robert Alexy, não sendo “meros enfeites”, normas meramente programáticas ou destinadas somente “a adornar o texto constitucional” (Machado Segundo, 2024, p. 18):

Isto é, devem ser seguidos na máxima medida do que for factualmente e juridicamente possível. Ou seja: apenas limitações relacionadas à impossibilidade, ou à necessidade de se respeitarem outras normas que devam ser conciliadas com essas; não estão neste rol a falta de interesse ou vontade do legislador e das autoridades fazendárias.

Assim, Hugo de Brito Machado Segundo caminha no sentido da ponderação entre princípios sem, no entanto, indicar padrões seguros que restrinjam possibilidade de múltiplas soluções para casos semelhantes e o subjetivismo decisório. Nessa linha de inteligência, entende-se que a redução da insegurança jurídica somente será possível com regulação adicional, que estabeleça critérios objetivos e metodologia que permita avaliação criteriosa da defesa do meio ambiente em face dos demais objetivos tributários.

Com efeito, considerando que o §3º do artigo 145 da CRFB/88 não é norma sem eficácia, o desafio interpretativo no âmbito tributário aumentou consideravelmente após a EC nº 132/2023, tendo em vista o acréscimo do número de variáveis a serem consideradas (entre elas a defesa do meio ambiente). Assim, além da necessidade de restringir o grau de discricionariedade do intérprete/aplicador, para conformar a incidência dentro dos parâmetros da capacidade contributiva e elevar a previsibilidade e segurança jurídica, a sustentabilidade ambiental passou a ser elemento estruturante a conformar a interpretação no âmbito tributário. Isto é, a partir da Reforma promovida em 2023, ainda que permaneçam imprecisos os parâmetros ambientais a serem coordenados em cada caso relativamente aos demais fins a serem alcançados com a norma de incidência tributária, fica evidenciada a ilegitimidade de iniciativas



legislativas no âmbito fiscal que ampliem a nocividade ao meio ambiente, motivo pelo qual é reforçada a tese da sustentabilidade ambiental como requisito à concessão de favores fiscais, conforme já demonstrado.

Por outro lado, diferentemente da concepção argumentativa adotada na teoria de Robert Alexy, no âmbito da Hermenêutica, que é a ciência da interpretação que busca compreender o sentido e a validade de um texto ou norma, os princípios constituem mais do que mandados de otimização. Nesse arcabouço conceitual, os princípios impedem “múltiplas respostas”, ao contrário do que deriva da elevação do grau de discricionariedade do intérprete/aplicador em casos complexos, a partir da concepção de Alexy, na qual, na prática, o sopesamento entre princípios e valores abre portas ao subjetivismo. Com fundamento teórico na Filosofia Hermenêutica de Martin Heidegger (Heidegger, 2008) e na Hermenêutica Filosófica de Hans-Georg Gadamer (Gadamer, 2008), Lenio Luiz Streck ensina que “os princípios ‘fecham’ a interpretação e não a ‘abrem’ como sustentam, em especial, os adeptos da teoria da argumentação, por entenderem que, tanto na distinção fraca como na distinção forte entre regras e princípios, existe um grau maior ou menor de subjetividade do intérprete.” (Streck, 2012, p. 221). Dessa forma, os princípios restringem o espaço decisório e não o contrário. Somente a partir da distinção entre a Hermenêutica e a Teoria da Argumentação é possível compreender as distinções entre os dois arcabouços de compreensão do direito, conforme leciona Streck (Streck, 2012, p. 221):

Enquanto a teoria da argumentação compreende os princípios (apenas) como mandados de otimização, portanto, entendendo-os como abertura interpretativa, o que chama à colação necessariamente, a subjetividade do intérprete (filosofia da consciência), a hermenêutica – como já referido à saciedade – parte da tese de que os princípios introduzem o mundo prático no direito, “fechando” a interpretação, isto é diminuindo, ao invés de aumentar, o espaço de discricionariedade do intérprete. Claro que, para tanto, a hermenêutica salta na frente para dizer que, primeiro,



são incidíveis os atos de interpretação e aplicação (com o que se supera o método) e, segundo, não há diferença estrutural entre *hards cases* e *easy cases*.

Assumindo esses parâmetros de compreensão do direito (unificação da interpretação com a aplicação, e a inexistência de distinção entre casos fáceis e difíceis), constata-se que a defesa do meio ambiente como princípio proclamado do Sistema Tributário Nacional redireciona a interpretação no âmbito tributário, haja vista a centralidade que a sustentabilidade possui na interpretação do direito, conforme descrito na seção antecedente. Com efeito, os princípios prescritos na Constituição estabelecem os fundamentos sobre os quais devem ser estruturados todo o sistema jurídico, incluindo os subsistemas financeiro e tributário. Assim sendo, a partir do processo integrado entre a interpretação e a aplicação do direito, o princípio da defesa do meio ambiente, agora previsto expressamente na CRFB/1988, passa a condicionar e limitar o processo decisório, limitando o subjetivismo do intérprete e do julgador, ao direcionar obrigatoriamente a disciplina tributária aplicada no sentido da sustentabilidade ambiental.

4. CONCLUSÕES

Pelo contexto delineado no presente artigo reconhece-se que a sustentabilidade ambiental na produção econômica de bens e serviços, além de consubstanciar princípio das Ordens Econômica e Social, considerando tratar-se de imperativo constitucional pressuposto e necessário à efetividade futura dos demais direitos e princípios fundamentais, também é requisito essencial de eficácia progressiva à concessão de benefícios fiscais, de acordo com uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Após a edição da EC nº 132/2023, e a expressa previsão da defesa do meio ambiente como princípio proclamado do Sistema Tributário Nacional, ao lado da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação (§3º do art. 145 da CRFB/1988), entende-se ser inconstitucional a



concessão de incentivos fiscais a processo produtivo e bens e serviços nocivos ao meio ambiente, ou que impliquem desvantagem comparativa àqueles ambientalmente sustentáveis.

Nesse sentido, a constitucionalização da sustentabilidade ambiental como princípio expresso do sistema tributário não é meramente simbólica e sem eficácia, mesmo quando o princípio é contraposto aos anseios arrecadatórios, aos fins regulatórios ou de redução de desigualdades (sociais ou regionais). Ainda que considerado perfeitamente constitucional o tributo específico não projetado para a defesa do meio ambiente, ou que os elementos objetivos da obrigação tributária não contenham contornos que induzam a proteção da natureza, repise-se, o novo mandamento constitucional tem força normativa.

Com efeito, a partir da Reforma promovida em 2023, embora permaneçam imprecisos os parâmetros ambientais a serem ponderados em cada caso relativamente aos demais fins a serem alcançados com a norma de incidência tributária, fica evidenciada a ilegitimidade de iniciativas legislativas no âmbito fiscal, que ampliem a nocividade ao meio ambiente. Nesse sentido é reforçada a tese da sustentabilidade ambiental como requisito à concessão de favores fiscais, conforme já demonstrado.

Com fundamento na concepção argumentativa adotada na teoria de Robert Alexy, na qual os princípios são mandamentos de otimização, conclui-se que será necessária regulação adicional para disciplinar o disposto no citado §3º do art. 145 da CRFB/1988, que estabeleça critérios objetivos e metodologia que permita avaliação criteriosa da defesa do meio ambiente em face dos demais objetivos tributários. Somente com a normatização de parâmetros adicionais a serem observados pelo intérprete/aplicador do direito será possível alcançar padrões decisórios seguros, que restrinjam a possibilidade de múltiplas soluções para casos semelhantes e o subjetivismo.

Por outro lado, a partir da concepção de que os princípios prescritos na Constituição estabelecem os fundamentos sobre os quais deve ser estruturado todo o sistema jurídico - incluindo os subsistemas financeiro e tributário - conclui-



se que o grau de discricionariedade do julgador, após a edição da EC nº 132/2023, passou a ser reduzido, e não ampliado. Com a introdução do §3º ao art. 145 da CRFB/1988, a despeito de não se considerar inconstitucional o tributo não projetado para a defesa do meio ambiente, ou cujos elementos objetivos da obrigação tributária não contenham contornos que induzam a proteção da natureza, entende-se que a melhor alternativa na interpretação/aplicação dos casos concretos atinentes às exações tributárias é aquela que privilegia os princípios constitucionais estruturantes. Em assim sendo, considerando-se a sustentabilidade como princípio constitucional sistêmico, e/ou princípio jurídico estrutural em face do imperativo da unidade da Constituição, associado à compreensão do direito a partir da Hermenêutica, na qual os princípios fundantes restringem o espaço decisório do intérprete e do julgador, conclui-se que o §3º ao art. 145 da CRFB/1988 estabelece uma nova etapa à compreensão do papel da defesa do meio ambiente na interpretação/aplicação do direito tributário pátrio no século XXI.

Referências

AC24horas. Governo Anuncia Leilão de 68 Blocos de Petróleo na Amazônia Legal | ac24horas | *Notícias do Acre*. Acesso em 22 mar. 2025.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. Malheiros: São Paulo, 2006, p. 90

AVI-YONAH, Reuven S. and UHLMANN, David M. *Combating Global Climate Change: Why a Carbon Tax Is a Better Response to Global Warming Than Cap and Trade*. Cópia eletrônica disponível no sítio da Social Science Research Network <http://ssrn.com/abstract=1333673>. Acesso em 22 mar. 2025.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.034, Pleno. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 20.06.2018. Brasília. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748266440>. Acesso em 05 abr. 2025. Decisão por maioria de votos.



BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. *ADI 3540-MC*, Pleno. Rel. Min. Celso de Mello. Julgamento em 1.09.2005. Brasília. Disponível em <http://www.stf.jus.br> . Acesso em 22 mar. 2025. Decisão por maioria de votos.

BRASIL. Poder Judiciário. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4033*, Pleno. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em 15.09.2010. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 22 mar. 2025. Decisão por maioria de votos.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional*. 7ª Ed. Almedinas, 2000.

CARLI, Ana Alice De. *A Água e seus Instrumentos de Efetividade: educação ambiental, normatização, tecnologia, tributação*. Campinas: São Paulo: Editora Millennium, 2013.

COASE, Ronald H. *The Firm, The Market and The Law*, University of Chicago Press, 1990.

COELHO, Saulo de Oliveira Pinto e ARAÚJO, André Fabiano Guimarães. A Sustentabilidade como princípio constitucional sistêmico e sua relevância na efetivação interdisciplinar na ordem constitucional econômica e social: para além do ambientalismo e do desenvolvimentismo. *Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia*, v. 39: 261-291, 2011.

COSTA, Leonardo de Andrade. A Sustentabilidade Ambiental na Produção Econômica de Bens e Serviços como Requisito Progressivo à Concessão de Incentivos e Benefícios Fiscais no Brasil. In: Nilton Cesar Flores. (Org.). *A Sustentabilidade Ambiental em suas Múltiplas Faces*. 1ªed.Campinas: Millennium, 2012, v. 1, p. 149-190.

COSTA, Leonardo de Andrade.; MAGALHÃES, Nelsom J. V. . Reeducação para adoção de uma metodologia sustentável de produção como requisito progressivo à concessão de benefícios fiscais para a indústria. In: Ana Alice De Carli; SaadiaBoria (Org.). *Educação Ambiental: premissa inafastável ao desenvolvimento econômico sustentável*. 1ed.Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014, p. 261-326.



COSTA, Regina Costa. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade. Direito ao Futuro*. Editora Fórum. 1. Ed. 1. Reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método – Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Vozes. 2008.

GOLEMAN, Daniel. *Inteligência Ecológica: o impacto do que consumimos e as mudanças que podem melhorar o planeta*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

GRAU, Roberto Eros. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. 3 ed. Rio de Janeiro: Editora Vozes. 2008.

MARTINS, Marcelo Guerra.; COSTA, Leonardo de Andrade. Tributação do automóvel para fins ambientais. In: Jorge Isaac Torres Manrique (Presidente da Direção Científica). *Tratado para a realização efetiva do direito no meio ambiente: Novos desafios. Londrina, PR: Thoth.2025, p.317-337*.

MODÉ, Fernando Magalhães. *Tributação Ambiental: A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente*. Curitiba: Juruá, 2010.

PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*. 4ª ed. London: Macmillan & Co., 1962. Disponível em http://files.libertyfund.org/files/1410/Pigou_0316.pdf. Acesso em 05.09.2020.

RADIO AGÊNCIA. CNPE autoriza participação do Brasil em fórum ligado à Opep | Radioagência Nacional. Disponível em <https://agenciabrasil.ebc.com.br/radioagencia-nacional/economia/audio/2025-02/cnpe-autoriza-participacao-do-brasil-em-forum-ligado-opep>. Acesso em 20, mar. 2025.

SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. 1ª Ed. 3ª tiragem. Lumen Juris. 2003.



SMITH, Adam. *A riqueza das nações*, volume 2; tradução Alexandre Amaral Rodrigues, Eunice Ostrensky - 4ª ed e. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2016.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas da possibilidade à necessidade de respostas corretas em Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 3ª ed. 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

UNITED NATIONS. *ClimateAction*. Disponível em <https://www.un.org/sustainabledevelopment/climate-change/>. Acesso em: 6 set. 2025.

WHITE HOUSE. *Colocando a América em primeiro lugar nos acordos ambientais internacionais - A Casa Branca*. Acesso em 20, mar. 2025.