



DIPLOMACIA E TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO CONTEXTO PÓS- COVID-19

José Heleno Prestes Vanzeler

Doutorando em Direito Público – Universidade de Coimbra. Contato:

vanzeler.heleno@gmail.com

RESUMO

Este trabalho trata da contribuição da diplomacia para a proteção ambiental pela via tributária e é norteado pela seguinte indagação: o que é que a diplomacia pode fazer pela proteção do ambiente por meio da tributação, especialmente no contexto pós-pandemia do novo Corona vírus? O objetivo central deste estudo é analisar algumas das principais contribuições da tributação ambiental como via de enfrentamento às consequências da crise socioeconômica decorrente da pandemia da Covid-19 sob a ótica da diplomacia. Para tanto, foram feitas breves considerações sobre o atual cenário socioeconômico e ambiental, em uma perspectiva da diplomacia, considerando o papel que o direito tributário pode desempenhar em prol do meio ambiente e, para além disso, lançou-se um olhar sobre os principais desafios que se apresentam à diplomacia relativamente à tributação e à sustentabilidade no contexto pós-Covid-19, concluindo-se que a tributação ambiental pode exercer importante papel nessa conjuntura.

Palavras-chave: Sustentabilidade; Diplomacia ambiental; Tributação ambiental.

DIPLOMACY AND ENVIRONMENTAL TAXATION IN THE POST- COVID-19 CONTEXT

ABSTRACT

This paper deals with the contribution of diplomacy to environmental protection through taxation and it is guided by the following question: what can diplomacy do to protect the environment through taxation, especially in the post-pandemic context of the new Corona virus? The main purpose of this study is to analyze some of the main contributions of environmental taxation, facing the consequences of the socioeconomic crisis resulting from the Covid-19 pandemic from the diplomacy perspective. Therefore, brief considerations were made about the current socioeconomic and environmental background, in a diplomatic perspective, considering the role that tax law can play in favor of the environment and, in addition to this, a look was taken at the main challenges that present themselves to diplomacy regarding taxation and sustainability in the post-Covid-19 scenario, concluding that environmental taxation can work as an important role in this context.

Keywords: Sustainability; environmental diplomacy; environmental taxation.



1 INTRODUÇÃO

As inquietações que aqui propomos ao debate decorrem da necessidade de uma maior atenção à proteção ambiental pela comunidade global e da observação de algumas consequências da corrida pela recuperação econômica pós-pandemia da Covid-19 que já são bastante visíveis, tais como o aumento descontrolado dos preços, principalmente, dos produtos do gênero alimentício e da construção civil. O que nos leva a refletir, por via de consequência, sobre o choque que essa corrida econômica causará ao ambiente.

Tal situação é bastante preocupante porque o mundo já vem enfrentando uma crise ambiental, cuja principal característica refere-se ao fato de ser originária de atitudes humanas, a exemplo das emissões poluentes, dos desmatamentos e das agressões aos habitats naturais, causadoras da extinção massiva de espécies animais. Em consonância com essa característica da crise ambiental, buscam-se vias de enfrentamento às consequências que desta advêm, convocando todos os setores do conhecimento, da ciência, da tecnologia e do saber jurídico, dentre outros. Assim, dada a envergadura transfronteiriça e o estado de emergência que a questão ambiental atingiu, a diplomacia passa a exercer um papel de mais elevada importância.

Assim como os outros ramos jurídicos, o direito dos tributos é convocado a atuar como constituinte da armadura jurídica de que a proteção ambiental tem se valido. Nesse sentido, as normas tributárias operam através dos instrumentos tributários, isto é, os tributos e os benefícios fiscais, observando-se as finalidades e os limites gerais e específicos a esse respeito, sem perder de vista a questão da sustentabilidade fiscal do Estado e os princípios norteadores das relações internacionais.

Este trabalho foi dividido em quatro tópicos. O primeiro é destinado a algumas breves considerações sobre a diplomacia e a proteção ambiental, o segundo trata do papel da tributação na proteção do ambiente, o terceiro se ocupa da conexão entre a diplomacia e a fiscalidade ou extrafiscalidade ambiental e o quarto é dedicado a algumas reflexões acerca de uma série de desafios que se apresentam à diplomacia concernentes à tributação e à sustentabilidade, no quadro das consequências



herdadas da pandemia do novo Corona vírus, que se espalham por toda parte e nas mais variadas atividades humanas.

2 A DIPLOMACIA E A PROTEÇÃO AMBIENTAL

A diplomacia pode ser definida, de acordo com CORNAGO (2008), como a maneira de conduzir as relações internacionais através de negociações, diálogos ou outros meios com a finalidade de promover as relações pacíficas entre os Estados¹. Assim, consideram-se as embaixadas como promotoras de negociações entre Estados ou pontos de influência mútua dos governos pela via diplomática.

Os diplomatas se dedicam a analisar e aprofundar-se em determinadas realidades, na busca de informações e soluções capazes de auxiliar os líderes políticos dos países nas tomadas de decisões concernentes a diversas questões de interesse internacional, ao mesmo tempo em que promovem as negociações intergovernamentais. A proteção do meio ambiente se tornou uma dessas questões e ganhou relevância mundial, mesmo porque alguns dos crescentes problemas que se vêm causando ao meio ambiente ultrapassam as fronteiras dos países e acabam por tornar a própria vida humana e a biodiversidade vulneráveis.

O Brasil tem uma certa tradição na diplomacia e teve como um de seus grandes expoentes o Barão do Rio Branco. Essa expressividade nas relações diplomáticas se estendeu para a área ambiental e se elevou ainda mais quando o país se candidatou, em 1988, para sediar a Convenção das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente – Eco92, que foi realizada no Rio de Janeiro em 1992.

Assim, o país foi firmando a sua imagem em relação à diplomacia ambiental de tal forma que passou a ganhar o respeito internacional no assunto. Todavia, parece que essa imagem brasileira em matéria de diplomacia ambiental arduamente construída ao longo de décadas tem sofrido um desgaste nos últimos anos em decorrência de alguns episódios que vão na contramão da tendência mundial de proteção e defesa do meio ambiente, a exemplo da enorme devastação ambiental que

¹ Cf. CORNAGO, Noé. *Diplomacy*. In: **Lester Kurtz** (Editor-in-Chief), *vol. 1 of Encyclopedia of Violence, Peace, & Conflict*, 3 vols. Oxford: Elsevier, 2008, p. 574-580. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/286221540_Diplomacy>. Acesso em: 13 fev. 2021.



vem sendo causada pelas queimadas que nos últimos anos se multiplicaram exponencialmente, tanto na Amazônia, como no Pantanal brasileiro.

Vale lembrar, conforme destaca LAGO (2004), que o discurso do Brasil por ocasião da Convenção de Estocolmo sobre o meio ambiente, de 1972, era caracterizado por um contexto político ideológico de direita marcadamente autoritário, momento em que o país vivia o chamado “milagre econômico”, onde a proteção ambiental era vista como um entrave ao avanço econômico do país. Ressalta-se que o atual posicionamento governamental do Brasil parece se afinar com aquele discurso, priorizando o setor econômico – cuja crise se agravou com a pandemia da Covid-19 – sem se preocupar tanto com a proteção ambiental.

Os maiores problemas provenientes dos danos ambientais, como a poluição dos mares e da atmosfera, cujos efeitos transcendem as fronteiras nacionais, obrigam os Estados a buscarem vias de cooperação internacional com o propósito de antecipar o quanto possível os desafios que deles advêm, por meio da ciência e da tecnologia, bem como traçar estratégias para enfrentá-los da maneira mais eficiente possível.

Os efeitos nefastos da poluição dos oceanos e das alterações climáticas decorrentes das emissões de gases tóxicos na atmosfera colocam em risco todo o planeta e demandam a colaboração dos diversos ramos do conhecimento, bem como a cooperação dos decisores políticos e, sobretudo, exigem a tomada de consciência ecológica de cada cidadão, porque, no final das contas, nos Estados de Direito democráticos, o poder maior está – ou pelo menos deveria estar – nas mãos dos cidadãos, seja para escolher os seus representantes políticos, seja para aceitar e consumir bens e serviços mais benéficos ou menos maléficos ao ambiente.

Nesse contexto, o direito tributário pode dar a sua parcela de contribuição, na medida em que as normas tributárias podem influenciar comportamentos econômicos e sociais, conquanto essa não seja a sua função primordial. Dentre as matérias que os Estados podem negociar diplomaticamente, em relação à fiscalidade ou à extrafiscalidade ambiental, enquadram-se os impostos sobre o rendimento de empresas multinacionais com atuação em vários Estados, a atribuição de regimes fiscais diferenciados e mais favoráveis para produtos mais amigos do ambiente produzidos no estrangeiro e importados, bem como a atribuição de incentivos fiscais para o uso do solo por associações estrangeiras com técnicas mais ecológicas.



3 O PAPEL DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA PROTEÇÃO AMBIENTAL

A proteção ambiental pela via tributária opera-se por meio dos instrumentos tributários, ou seja, os tributos e os benefícios fiscais, com a aplicação de uma fórmula aparentemente simples: tributam-se com mais rigor os bens e serviços que agridem mais o ambiente e isentam-se ou alivia-se a carga tributária sobre aqueles que são menos poluentes ou mais ecológicos. Por esse prisma, ou os agentes econômicos pagam mais tributos porque poluem, ou a comunidade paga para que eles não poluam ou passem a poluir menos.

Contudo, a questão não é tão simples quanto possa parecer, pois vários aspectos precisam ser considerados ao tratarmos daquilo que se vem denominando tributo verde ou *green tax*. A primeira questão que se levanta a esse respeito está ligada à finalidade dos tributos. Nesse particular, precisamos ter bem claro que nem todos os tributos com algum viés ecológico são verdadeiros tributos ambientais. Aliás, são em sua maioria falsos tributos ambientais².

Outro aspecto que não se pode deixar de considerar tem a ver com as limitações que se impõem a uma tributação com finalidade ambiental. Esses limites podem ser de ordem geral ou específica. Na primeira categoria, à partida, esbarra-se em um limite de caráter principiológico, segundo o qual o direito tributário clássico não pode ser empregado irrestritamente para se alcançar objetivos extrafiscais, ou seja, de caráter social, econômico etc., tais como a proteção do ambiente. E, no âmbito mais específico da proteção ambiental, referidas limitações estão relacionadas com algumas dificuldades de aplicabilidade das normas tributárias com o fim de proteger o meio ambiente³.

Por derradeiro, mas não menos importante, há que se considerar a necessidade de se preservar a sustentabilidade fiscal dos Estados. Neste ponto, os limites estão diretamente ligados ao peso da carga tributária, ou seja, ela não pode ser exageradamente alta, a ponto de se tornar insuportável para os cidadãos (insuportabilidade); nem tão baixa, que possa vir a ser insuficiente para a manutenção

² Nesse sentido, v. NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. In: NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. vol. III. Coimbra: Almedina, 2010, p. 173-211. e VANZELER, José Heleno Prestes. *Tributação ambiental e sustentabilidade: ilustração com o setor dos transportes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

³ Cf. VANZELER, 2020, p. 79 e s.



e o funcionamento do Estado e de suas instituições, bem como a realização dos direitos, mormente os direitos sociais (insustentabilidade).

3.1 FINALIDADES DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

O conjunto das normas tributárias possui basicamente duas finalidades, uma principal e outra secundária. Trata-se da finalidade fiscal, ou seja, de arrecadar receitas para custear as despesas dos Estados e suas instituições e a finalidade extrafiscal, que consiste em influenciar comportamentos sociais ou econômicos, com algum objetivo primordial diverso da arrecadação de receitas para os cofres públicos.

A razão de ser da tributação é a arrecadação de receitas para custear as despesas públicas. Portanto, a fiscalidade é a sua função primordial. Entretanto, a extrafiscalidade, ou seja, a utilização das normas tributárias para alcançar objetivos que não sejam essencialmente arrecadatórios, é um mecanismo de que os Estados não abrem mão e que vem sendo utilizado há séculos, sem perder de vista que essa não é a finalidade principal da tributação.

A finalidade extrafiscal das normas tributárias, conquanto seja secundária, não é vazia de importância, muito pelo contrário, os Estados também se valem dela quando há situações que demandem atitudes governamentais com força suficiente para moldar comportamentos sociais e econômicos, seja dos agentes econômicos, seja dos cidadãos em geral. A proteção do meio ambiente já se tornou, indubitavelmente, uma dessas situações e tem motivado as atitudes de muitos Estados nesse sentido, em alguns casos com mais, noutros com menos atenção.

Com efeito, a crise ecológica proveniente, dentre outras causas, das emissões poluentes e da crescente pegada ecológica parece se agravar cada vez mais nos últimos anos, demandando uma mudança de paradigma no diálogo entre os Estados e, conseqüentemente, um comprometimento ainda maior, sobretudo dos Estados já desenvolvidos, com a causa ambiental, uma tarefa que convoca a diplomacia para atuar na busca desse desiderato.



3.2 LIMITAÇÕES À UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DOS INSTRUMENTOS TRIBUTÁRIOS

A utilização dos instrumentos tributários com propósitos extrafiscais – neste caso a proteção do ambiente –, sejam os tributos ou os benefícios fiscais, tange alguns limites gerais e específicos. No primeiro caso, é preciso ter a clareza de que a função primordial do direito tributário clássico é a arrecadação de receitas e, sendo a sua função extrafiscal secundária, em tese, esta não pode ultrapassar aquela. Assim, deve operar dentro de determinados limites, os quais definem o âmbito daquilo que se denomina direito econômico tributário⁴.

No campo do direito econômico tributário encontram-se alguns tributos – em números relativamente pequenos – que são classificados como verdadeiros tributos ambientais, e são assim chamados porque a sua finalidade principal não é a arrecadação de receitas, mas a mudança de comportamentos sociais e econômicos em defesa do meio ambiente. Portanto, são tributos cuja maior eficiência está ligada à menor arrecadação possível. Logo, uma ideia que não se coaduna com o princípio arrecadatório que norteia a generalidade dos tributos.

Mesmo os tributos verdadeiramente ambientais encontram certas dificuldades de aplicabilidade, tanto pela sua natureza – que em regra é de tributo bilateral –, quanto pelo fato de deverem ser norteados pelo princípio do poluidor pagador e não necessariamente pelo princípio da capacidade contributiva, visto que a sua finalidade maior não é a arrecadação fiscal. Vale ressaltar que, em tese, o problema da quantificação, que aqui se traduz na exata proporção exigida pelos tributos ambientais bilaterais entre o dano ambiental e a tributação que recai sobre quem lhe deu causa, ainda é um desafio para o avanço tecnológico.

No tocante aos possíveis acordos diplomáticos referentes à aplicação das normas tributárias em prol do meio ambiente, há que se considerar a complexa questão da soberania fiscal dos Estados, que pela sua natureza deve ser respeitada. Para além disso, é preciso ter ciência de que as regras da OMC primam pela liberalização do comércio internacional. Logo, elas não iriam se coadunar com a

⁴ Conforme se observa em NABAIS, 2010 e em VANZELER 2020, bem como em NABAIS, José Casalta. **Problemas nucleares de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2020.



sobretaxação de bens considerados menos ecológicos que outros, muito embora a concessão de preferências alfandegárias com caráter socioambiental, a nosso ver, encontre amparo no âmbito da OMC.

Ademais, não se pode deixar de considerar os possíveis impactos que a adoção de medidas fiscais com objetivos ecológicos pode causar à sustentabilidade do Estado fiscal, seja do ponto de vista da sustentação econômica deste, seja do prisma dos contribuintes, que o suportam financeiramente.

3.3 A SUSTENTABILIDADE FISCAL DO ESTADO OU SUSTENTABILIDADE DO ESTADO FISCAL?

Partimos da sustentabilidade fiscal do Estado, porque, no final das contas, os Estados modernos, imbuídos como estão em uma economia de mercado, dependem financeiramente da fiscalidade para suprir as suas despesas e das suas instituições, por isso são denominados Estados fiscais⁵. Porém, a sustentabilidade de um Estado fiscal possui várias faces, tais como a sustentabilidade econômica, a social, a ecológica e a política. Essas diversas vertentes da sustentabilidade mantêm os Estados interconectados e os tornam, inevitavelmente, interdependentes.

Essas dimensões da sustentabilidade, no estágio atual da sociedade, parecem indissociáveis e estão intrinsecamente ligadas à sustentabilidade fiscal ou financeira do Estado. Assim, sem o desenvolvimento econômico, compreende-se que a realização dos direitos sociais, com as modernas tecnologias aplicadas aos transportes, à saúde, à habitação, à alimentação, à educação, à segurança, ao trabalho, etc., sobretudo nos grandes centros urbanos, fica bastante prejudicada. Por outro lado, é sabido que o crescimento econômico de um país sem levar a sério a responsabilidade socioambiental, que deve nortear as políticas dos Estados, incluindo-se aí os investimentos em políticas ambientais, pode trazer drásticas consequências para o ambiente, a saúde pública e a qualidade de vida das pessoas.

⁵ Conforme se observa em NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Tese de doutoramento. 4. Reimp. Coimbra: Almedina, 2015, p. 290. e em TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.



Por derradeiro, quanto à sustentabilidade política, vale ressaltar que, em um Estado de Direito democrático, a dialética e o debate entre as diversas visões e ideologias políticas são importantes. Porém, a desordem e a desorganização política só levam ao caos e à insustentabilidade política. Nesse sentido, é espectável que a partir das teses políticas e das antíteses apresentadas possam-se extrair sínteses capazes de conduzir o destino das nações rumo à prosperidade e à sustentabilidade. Assim, as diversas vertentes da sustentabilidade e a sustentabilidade fiscal do Estado estão interconectadas e deve haver um esforço em mantê-las o quanto possível equilibradas.

Quanto à sustentabilidade fiscal do Estado, convém destacar que ela pode ser observada de dois pontos de vistas distintos. O primeiro é a partir de uma perspectiva estadual, com base no interesse do Estado fiscal e na sua necessidade de ser financiado pela comunidade; o segundo está ligado a uma perspectiva do contribuinte, baseada no seu esforço e na sua capacidade de suportar a carga tributária demandada pelo Estado fiscal. A sustentabilidade de um Estado fiscal perpassa pelo equilíbrio entre essas duas perspectivas. Eis um objetivo que demanda o enfrentamento de algumas dificuldades. Nesse sentido, sem escavar muito o passado, partimos do advento do Estado social.

A passagem de um Estado essencialmente liberal a um Estado social foi, de acordo com NABAIS (2010), uma das mais importantes conquistas da humanidade. Contudo, não somente o advento do Estado social, no século passado, mas também o seu subsequente desenvolvimento e a sua consolidação passaram a exigir um contínuo aumento da carga e do esforço fiscais⁶ que recaem sobre os contribuintes.

A consequência nada surpreendente do aumento das despesas demandadas pelo Estado social e da abertura descontrolada do recurso ao crédito por parte dos Estados – para além das despesas com investimentos capazes de serem revertidos em receitas públicas – foi o aumento do déficit das receitas e da dívida públicas⁷, cuja solução que de imediato se vislumbra consiste no aumento da tributação e na diminuição das despesas públicas. Nenhuma das duas é de fácil realização prática, sobretudo nos países em vias de desenvolvimento, porque, de um lado, as cargas

⁶ Cf. NABAIS, 2020, p. 147 e s.

⁷ Cf. NABAIS, 2010.



tributárias desses países já beiram o limite do insuportável e, de outro, a maior parte das despesas desses Estados é bastante rígida e dificultosa de ser cortada⁸.

Nesse contexto, de uma perspectiva estatal, o que se almeja é o aumento das receitas fiscais e a diminuição das despesas sociais do Estado; ao passo que, de uma perspectiva do contribuinte, o que se reclama, inversamente, é a diminuição da carga e do esforço fiscais, cuja insuportabilidade parece iminente, bem como o aumento e a melhoria dos serviços sociais prestados à população pelo Estado social. A ponderação entre essas duas perspectivas é um dos grandes desafios para se alcançar a sustentabilidade do Estado fiscal.

Para além dessas questões acerca da sustentabilidade do Estado fiscal, em certa medida patentes, há outras que são um pouco mais profundas, embora os seus efeitos sejam de igual modo duramente sentidos, principalmente, por um determinado conjunto de contribuintes, justamente por se tratar de uma separação destes em dois grupos, um que é favorecido por regimes fiscais diferenciados e outro que não recebe tais privilégios. Além dessa questão, ainda há o fenômeno referido por NABAIS (2010) como uma verdadeira “duplicação do Estado fiscal”, a qual nasce de uma proliferação de determinados impostos, muitos dos quais se nos apresentam como contribuições apenas para vincular as receitas que proporcionam e que têm pesado bastante sobre os contribuintes sem a devida compensação na mesma proporção⁹.

Além dos regimes fiscais de favor, ou como desdobramento deles, ainda há outros fatores que concorrem para aumentar a pressão tributária sobre o grupo dos contribuintes desfavorecidos, como a falta de acesso a assessorias contábeis e jurídicas que dão origem aos planejamentos tributários elisivos ou mesmo evasivos, possibilitando aos contribuintes privilegiados escaparem no todo em parte ao pagamento dos tributos e, ainda, quando são finalmente apanhados para pagarem os tributos devidos, conseguem pela via jurídica rolar *ad eterno* gigantescas dívidas fiscais.

Portanto, com essas poucas linhas acerca de uma questão tão ampla e complexa, já se pode ter uma ideia de que o alcance da sustentabilidade dos Estados fiscais passa por longe do isolamento e do radicalismo, antes depende

⁸ Cf. NABAIS, 2010.

⁹ Cf. NABAIS, 2010.



imprescindivelmente de um espírito e uma atitude de cooperação entre eles, não apenas em “blocos” de Estados, mas em nível global, traduzindo-se como o melhor caminho para se conseguir um mais elevado nível de desenvolvimento sustentável e, conseqüentemente, de proteção ambiental¹⁰. O que se revela, ao fim e ao cabo, como um grande desafio para a diplomacia de modo geral.

4 A CONEXÃO ENTRE A DIPLOMACIA E A FISCALIDADE OU EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL

Cada Estado tem o seu sistema tributário, o qual rege a tributação dentro do seu território, bem como a sua política tributária interna. A soberania fiscal permite que os Estados exerçam os seus poderes tributários e se relacionem com os outros Estados. Nesse sentido, é importante levar em consideração que a participação dos países no mercado internacional é cada vez mais imprescindível para o seu desenvolvimento, de tal forma que nenhum país conseguirá sobreviver no isolamento comercial por muito tempo. Assim, para viabilizar as trocas comerciais entre os países é fundamental levar em conta o sistema tributário deles e, para além disso, estabelecer o diálogo entre esses sistemas, o qual é promovido por meio da diplomacia tributária.

Nesse sentido, destacamos a seguir alguns pontos considerados importantes para fazer o link entre a diplomacia e a fiscalidade ou extrafiscalidade ambiental. Tais pontos estão ligados à questão da soberania tributária dos Estados, à constituição de uniões aduaneiras e à fiscalidade ou extrafiscalidade ambiental pela via diplomática, dando ênfase ao seu enquadramento jurídico, aos argumentos que lhe são favoráveis, às suas principais características e finalidades.

¹⁰ Conforme se depreende de ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. **O princípio do nível mais elevado de proteção e a renovação ecológica do direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 2006.



4.1 A QUESTÃO DA SOBERANIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS E A COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL

A soberania fiscal¹¹ ou tributária pode ser entendida como uma das dimensões da soberania dos Estados, de cuja manifestação nascem os seus sistemas tributários e as suas políticas fiscais¹². Os poderes tributários dos Estados emanam das suas Leis Fundamentais e, em regra, se aplicam no âmbito dos seus respectivos territórios, onde cada Estado exerce a sua soberania fiscal. Desse modo, ordinariamente, os países não podem impor a aplicação dos seus tributos dentro do território dos outros países, tampouco permitem que os tributos dos outros países sejam aplicados dentro dos seus territórios¹³. Contudo, um Estado também pode exercer os seus poderes tributários relativamente a situações internacionais conexas a ele próprio, assim como para viabilizar as negociações em matéria tributária com Estados distintos¹⁴.

As questões que envolvem a tributação em âmbito internacional invocam a diplomacia para serem solucionadas, por exemplo, a dupla tributação, a dupla não tributação, a celebração de acordos internacionais que estabelecem preferências alfandegárias, entre outras.

Entretanto, ainda no exercício de suas soberanias fiscais, os Estados se utilizam dos seus instrumentos tributários para alargar ou estreitar as suas portas de entrada ou de saída de mercadorias dos seus territórios. Desse modo, quando um país pretende aumentar as suas exportações de determinada produção ou produto, ele os isenta de alguns tributos na exportação, fazendo com que sejam colocados no mercado externo a um preço mais baixo, aumentando as suas possibilidades concorrenciais. Por outro lado, quando determinado país intenta diminuir a entrada de algum produto importado no seu território, ele aplica os tributos de importação com mais rigor, desestimulando a importação desse produto¹⁵.

¹¹ NABAIS (2015) **identifica a soberania fiscal como um dos mais relevantes e visíveis aspectos da soberania estadual**. Cf. NABAIS, 2015, p. 290.

¹² Cf. PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu (Tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2011, p. 55.

¹³ Uma vez que a territorialidade se configura como um limite jurídico ao exercício do poder tributário, cuja aplicação deve se limitar ao âmbito do território de cada Estado, em respeito ao direito internacional geral, bem como ao princípio da igualdade soberana dos Estados. Cf. NABAIS, 2015, p. 304.

¹⁴ V. PEREIRA, 2011, p. 55.

¹⁵ Entre as “tarefas de política econômica” exercidas pela extrafiscalidade que se dilui na fiscalidade, encontram-se a inibição de importação de determinados bens e o incentivo à exportação de outros, por



Tendo em vista os poderes tributários de cada país ou região e a necessidade de troca de bens entre eles através das relações comerciais internacionais, entram em cena as ações diplomáticas que terão a missão de promover a diplomacia fiscal com o propósito de criar as condições adequadas para que as referidas relações se sucedam da melhor forma possível. Dessa diplomacia podem surgir acordos que estabeleçam, entre outras questões, as preferências alfandegárias¹⁶ que estimulem o desenvolvimento das produções mais sustentáveis do ponto de vista socioambiental e a comercialização internacional de produtos mais ecológicos.

Vale destacar que uma parte da soberania fiscal dos países pode ser deslocada para a promoção da integração regional. Assim, por meio do regionalismo e da regionalização são criadas regiões nas quais a capacidade dos países integrantes de condicionarem ou limitarem individualmente as trocas de bens e outras transações é deslocada para o âmbito coletivo da respectiva região constituída por esses países. Nesse sentido, CUNHA (2018) ressalta que a formação de espaços de integração regional (EIR) amplia a capacidade de negociação internacional dos países que os compõem, já não mais individualmente, e sim como “bloco”, ainda que, para isso, tenham que deixar de conduzir as suas políticas comerciais de maneira autônoma¹⁷, bem como a aduaneira (quando se trata de união aduaneira).

Porém, convém observar que as medidas de proteção ambiental, enquanto políticas públicas, encontram maior espaço nos casos de regionalismo, ou seja, quando a integração econômica regional se sucede pela formalização de acordos multilaterais através de tratados, do que na regionalização, que ocorre de uma maneira espontânea entre os países integrantes, na qual o que predominam são os interesses econômicos e os ganhos das empresas privadas que conduzem tal processo de regionalização¹⁸.

meio dos tributos aduaneiros. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2011, p. 99.

¹⁶ Para mais desenvolvimento a esse respeito, v. CUNHA, Luís Pedro Chaves Rodrigues da. **O sistema comunitário de preferências generalizadas**: efeitos e limites. Separata do Boletim de Ciências Econômicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (1995). Coimbra: Gráfica de Coimbra, 1995, p. 7 e s.

¹⁷ Cf. CUNHA, Luís Pedro Chaves Rodrigues da. Governança do comércio externo. Enquadramentos teóricos e desenvolvimentos recentes da política comercial da União Europeia. In: HERNÁNDEZ, Francisco Jesús. *¿Hacia una nueva económica de la Unión Europea?* Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2018, p. 194.

¹⁸ Cf. CUNHA, Luís Pedro Chaves Rodrigues da. **O sistema comercial multilateral e os espaços de integração regional**. Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 285 e s.



Assim, observa-se a necessidade de uma mudança de paradigmas relativos à soberania fiscal e às políticas aduaneiras, levando-se em conta a ampliação do comércio internacional e os problemas que também já se tornaram globais, como os ambientais. Nesse sentido, é suposto que haja uma ampliação da cooperação fiscal internacional por meio da criação de grupos de trabalho envolvendo diversos países interessados, capazes de analisar a trajetória fiscal de alguns produtos lançados no mercado internacional e averiguar, por exemplo, se a eles está sendo aplicada adequadamente a tributação ambiental, se estão sendo beneficiados com incentivos fiscais antiecológicos, de forma que estas questões sejam postas com transparência nas relações comerciais internacionais.

4.1 ENQUADRAMENTO JURÍDICO DA FISCALIDADE OU EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL PELA VIA DIPLOMÁTICA NO ÂMBITO DO GATT, DOS ACORDOS DA OMC E DOS TRATADOS DA EU

Conforme já referimos, a proteção ambiental pela via tributária pode se suceder tanto pelos tributos quanto pelos benefícios fiscais. Também ressaltamos que esta se opera de maneira mais consentânea com o propósito preventivo através dos benefícios fiscais. Além disso, há a tendência mundial pela busca do livre comércio, o que pode se concretizar, inclusivamente, pela concessão de preferências alfandegárias. Por estas razões, aqui vamos dar ênfase a este tipo de medida. E, para tanto, vamos nos valer dos estudos desenvolvidos para elaborarmos o trabalho sobre as “preferências alfandegárias como instrumento de integração econômica e desenvolvimento sustentável”, apresentado à FDUC¹⁹.

Convém lembrar que a soberania fiscal dos países e os seus poderes tributários emanam das suas constituições e que estas, via de regra, respeitam os acordos e tratados internacionais. A proteção ambiental e o desenvolvimento sustentável são assegurados nas constituições de quase todos os países. Nesse contexto, a preocupação com a questão ambiental tem sido manifestada, em maior

¹⁹ VANZELER, José Heleno Prestes. **As preferências alfandegárias como instrumento de integração econômica e desenvolvimento sustentável**. *Paper* apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra como requisito parcial para obtenção dos créditos na Unidade Curricular: Seminário Geral, do Curso de Doutorado em Direito Público, sob a orientação do Professor Doutor Luís Pedro Chaves Rodrigues da Cunha. Coimbra, 2021.



ou menor grau, em importantes tratados e acordos internacionais. Neste ponto importa trazer à colação aqueles relacionados com a questão tributária, mais precisamente a aduaneira.

Assim, o “Acordo Geral de Tarifa e Comércio” ou “*General Agreement on Tariffs and Trade*” (GATT), ainda que por via de exceção, assegura no artigo XX, alínea *b*, que as disposições ali tratadas não serão interpretadas de modo a impedir a adoção ou aplicação, pelos seus signatários, das medidas “necessárias à proteção da saúde e da vida das pessoas e dos animais e à preservação dos vegetais”²⁰.

Daí, pode-se depreender que, na medida em que as preferências alfandegárias com caráter socioambiental – aqui entendidas como as isenções ou reduções das tarifas aduaneiras com o propósito de promover a proteção socioambiental – sejam caracterizadas como “necessárias à proteção da saúde e da vida das pessoas e dos animais e à preservação dos vegetais”, elas serão amparadas pelo GATT, desde que não se configurem como “um meio de discriminação arbitrária, ou injustificada”, tampouco venham restringir disfarçadamente o comércio internacional²¹.

No âmbito da OMC, o “Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), em seu artigo 8, inclui na categoria de “subsídio irrecorrível” a “assistência para promover a adaptação de instalações existentes a novas exigências ambientalistas impostas por lei e/ou regulamentos de que resultem maiores obrigações ou carga financeira sobre as empresas”²², desde que estejam em consonância com as condições que são elencadas no citado artigo.

²⁰ BADIN, Michelle Raton (Org.). **Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994** (GATT 1994). In: THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (Coord.). *Releitura dos Acordos da OMC como interpretados pelo Órgão de Apelação: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional*. São Paulo: Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas / Centro do Comércio Global e Investimento, 2014, p. 174. Disponível em: <[https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/2.%20Acordo%20Geral%20sobre%20Tarifas%20e%20Com%C3%A9rcio%201994%20\(GATT%201994\)_0.pdf](https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/2.%20Acordo%20Geral%20sobre%20Tarifas%20e%20Com%C3%A9rcio%201994%20(GATT%201994)_0.pdf)>. Acesso em: 07 jan. 2021.

²¹ Cf. BADIN, 2014, p. 174.

²² Cf. NASSER, Rabih Ali (Org.). *Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias*. In: THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (Coord.). **Releitura dos Acordos da OMC como interpretados pelo Órgão de Apelação: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional**. São Paulo: Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas / Centro do Comércio Global e Investimento, 2014, p. 97. Disponível em: <<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/Publicacoes/11%20%20Acordo%20sobre%20Subs%C3%ADdios%20e%20Medidas%20Compensat%C3%B3rias%20%28ASMC%29.pdf>>. Acesso em: 07 jan. 2021.



Ainda no domínio dos acordos da OMC, o “Acordo sobre a Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias”, cujo objetivo central é a adoção e a aplicação de “medidas necessárias à proteção da vida ou da saúde humana, animal e vegetal”²³, dispõe em seu artigo 5, que as “condições ambientais e ecológicas pertinentes” deverão ser consideradas na “avaliação do risco e determinação do nível adequado da proteção sanitária e fitossanitária”. No mesmo sentido, o “Acordo sobre a Agricultura”, em cujo preâmbulo anota-se que os compromissos ali acordados “devem ser assumidos de forma equitativa por todos os Membros, levando-se em consideração as preocupações não-comerciais, entre as quais a segurança alimentar e a necessidade de proteção do meio ambiente”²⁴.

Na esfera da União Europeia (UE), o artigo 37º da “Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia” dispõe o seguinte: “Todas as políticas da União devem integrar um elevado nível de proteção do ambiente e a melhoria da sua qualidade, e assegurar-los de acordo com o princípio do desenvolvimento sustentável”²⁵. Porém, é no artigo 191º do “Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia”, que se verifica expressamente o compromisso da UE para com a diplomacia ambiental, ao estabelecer “a promoção, no plano internacional, de medidas destinadas a enfrentar os problemas regionais ou mundiais do ambiente, e designadamente a combater as alterações climáticas”²⁶ como um dos objetivos a

²³ Cf. LIMA, Rodrigo C. A. (Org.). Acordo sobre a Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias. In: THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (Coord.). *Releitura dos Acordos da OMC como interpretados pelo Órgão de Apelação: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional*. São Paulo: Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas / Centro do Comércio Global e Investimento, 2014, p. 3. Disponível em: <<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/Publicacoes/04%20Acordo%20sobre%20a%20Aplicação%20de%20Medidas%20Sanitárias%20e%20Fitossanitárias%20%28SPS%29.pdf>>. Acesso em: 07 jan. 2021.

²⁴ BAPTISTA, Adriane Nakagawa (Org.). Acordo sobre Agricultura. In: THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (Coord.). **Releitura dos Acordos da OMC como interpretados pelo Órgão de Apelação: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional**. São Paulo: Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas / Centro do Comércio Global e Investimento, 2014. Disponível em: <<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/Publicacoes/03%20Acordo%20sobre%20Agricultura.pdf>>. Acesso em: 07 jan. 2021.

²⁵ UNIÃO EUROPEIA. **Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia**, (2000/C364/01). Publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, em 18/12/2000. Disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf>. Acesso em: 08/01/2021.

²⁶ Cf. UNIÃO EUROPEIA. **Tratado de Lisboa, de 13 de dezembro de 2007**. Versão Consolidada: Tratado da União Europeia e Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Lisboa: Assembleia da República, 2008. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/europa/Documents/Tratado_Versao_Consolidada.pdf>. Acesso em: 09/01/2021.



serem alcançados através das políticas da União no domínio do ambiente, entre as quais consideramos seja possível enquadrar as preferências alfandegárias com caráter socioambiental.

Assim, compreendemos que a proteção ambiental, assim como a concessão de preferências alfandegárias por meio de acordos internacionais multilaterais, com vistas a promover a integração econômica regional, estão respaldados juridicamente, seja em nível global, seja em nível da União Europeia ou em nível local. A interligação dessas duas gamas de propósitos em nível internacional, tendo em vista que elas não são incompatíveis, é uma das tarefas a serem enfrentadas pelo que se poderia denominar diplomacia fiscal ambiental.

Mais recentemente, pelo que se depreende do primeiro relatório global da ONU sobre o Estado de Direito Ambiental – *Environmental Rule of Law: First Global Report* –, constata-se que a concepção de estado de direito ambiental é fundamental para que os objetivos do desenvolvimento sustentável sejam atingidos. Com efeito, nas últimas três décadas, houve um visível crescimento das leis ambientais, na medida em que “os países passaram a compreender as ligações vitais entre meio ambiente, crescimento econômico, saúde pública, coesão social e segurança”²⁷.

Portanto, ressalta-se que a proteção do ambiente – dadas as proporções que os problemas ambientais têm atingido – carece da cooperação dos diversos ramos do conhecimento e da utilização de recursos de várias naturezas provenientes dos diversos países em busca de soluções fiscais e ambientais, acordadas e promovidas multilateralmente.

4.3 FINALIDADES DA FISCALIDADE OU EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL PELA VIA DIPLOMÁTICA

A principal finalidade da fiscalidade ou extrafiscalidade ambiental está ligada à proteção do meio ambiente e a melhoria da qualidade de vida das pessoas. Para tanto, busca-se, através dos instrumentos tributários, estimular atitudes que sejam

²⁷ Cf. **UNO Environmental. Environmental rule of law: first global report. United Nations Environmental Programme**, 2019, p. 8. Acesso em: 25 jan. 2021. Disponível em: <<https://wedocs.unep.org/handle/20.500.11822/27279?show=full>>.



mais socioambientalmente sustentáveis, especialmente aquelas relacionadas ao comércio internacional.

A utilização da diplomacia para viabilizar a implementação de uma extrafiscalidade ambiental internacional²⁸ – aproveitando-se da corrida dos países para criarem e/ou integrarem os espaços de integração regional – tem como finalidade tentar envolver o maior número possível de países na busca de soluções para os graves problemas ambientais que assolam o Planeta, inserindo a questão ambiental nas discussões que dão origem aos acordos internacionais, com a participação dos diversos *stakeholders* neles envolvidos.

Entretanto, é necessário ter a consciência de que a intensão subjacente dos países que estão nessa corrida é “garantir condições de acesso aos diferentes mercados integrados”²⁹. Logo, a proteção ambiental se enquadra nesse processo como uma finalidade a integrar os novos acordos, a ser reforçada ou inserida nos que já estão vigentes, infundindo-se o propósito de proteção ambiental nas preferências alfandegárias com eles estabelecidas.

A principal finalidade de uma assim concebida fiscalidade ou extrafiscalidade ambiental internacional é despertar e cultivar no seio da sociedade global o consumo consciente dos bens, contribuindo para o desenvolvimento sustentável e a diminuição do desnível entre os países desenvolvidos e os que ainda não atingiram um nível de desenvolvimento capaz de proporcionar aos seus cidadãos uma boa qualidade de vida e, sobretudo, dignidade.

Em termos práticos, podemos compreender a fiscalidade ou extrafiscalidade ambiental como um instrumento apto a ser utilizado pelos Estados³⁰ nas negociações,

²⁸ A qual poderia ser aqui definida como uma maneira de condução das relações tributárias internacionais no sentido de influenciar os comportamentos dos agentes econômicos nas trocas comerciais internacionais, com o objetivo de promover a proteção ambiental, o desenvolvimento sustentável dos Estados em vias de desenvolvimento e, sobretudo, a justiça tributária, tendo como um dos caminhos para se alcançar tal desiderato, as preferências alfandegárias com caráter socioambiental. Porém, essa é uma realidade que ainda precisa ser construída no âmbito do ordenamento jurídico da maioria dos Estados, bem como no âmbito internacional.

²⁹ V. CUNHA, 2018, p. 196.

³⁰ Nesse sentido, acompanhamos CRUZ; CARVALHO; JOHNS (2019), que compreendem a extrafiscalidade tributária como instrumento de intervenção estatal sobre comportamentos e atividades econômicas, tendo como objetivo, para além da arrecadação de receitas fiscais, a promoção da justiça tributária. Cf. CRUZ, Joana Indjaian; CARVALHO, Adriana Pereira de; JOHNS, Paula. O papel da tributação de bebidas açucaradas como forma de garantia do direito à saúde e à alimentação adequada e saudável. In: CORRÊA, Leonardo (Org.). **Diálogos sobre o direito humano à alimentação**



pela via diplomática, relativas aos impostos sobre o rendimento de empresas multinacionais com atuação em vários países, levando-se em conta os danos ou riscos socioambientais das atividades por elas desenvolvidas; à atribuição de regimes fiscais diferenciados e mais favoráveis para produtos produzidos no estrangeiro e importados pelos países, quando mais ecológicos que os nacionais; bem como à atribuição de incentivos fiscais para o uso do solo por associações estrangeiras com técnicas mais ecológicas, a exemplo das culturas regenerativas³¹ e das práticas agroecológicas.

Entretanto, não há como se afirmar que este seja um direito já constituído – mesmo com os esforços aplicados nesse sentido –, e sim como um direito em vias de constituição, ainda assim, com certas dificuldades, por exemplo, a tributação dos rendimentos de empresas multinacionais com atuação em vários países carece da transparência fiscal, a qual depende em grande medida de um arcabouço jurídico que a viabilize, como é o caso da proposta de Diretiva formulada em 2016, no âmbito da União Europeia, e suas alterações, que tem como escopo tornar obrigatória às empresas multinacionais a divulgação pública dos lucros por elas obtidos e dos impostos por elas pagos em cada país por onde se estendem as suas atuações, quer dentro, quer fora da UE, bem como combater esquemas de planejamento tributário agressivo, mas que ficou bloqueada, nos últimos anos, no Conselho Europeu³².

No que concerne à atribuição de regimes fiscais diferenciados e mais favoráveis para produtos produzidos no estrangeiro e importados pelos países, caso sejam mais ecológicos que os nacionais e à atribuição de incentivos fiscais para o uso do solo por associações estrangeiras com técnicas mais ecológicas, se já existem algumas práticas nesse sentido, ainda são relativamente pequenas e estão muito aquém do que é possível e necessário ser feito. A esse respeito, vale lembrar que nos acordos internacionais que regem as trocas comerciais entre os países os fatores econômicos têm tido prevalência sobre os demais, entre os quais os ambientais.

adequada. Juiz de Fora, MG: Faculdade de Direito da Universidade de Federal de Juiz de Fora, 2019, p. 323.

³¹ Maiores desenvolvimentos sobre o conceito e os benefícios das culturas regenerativas podem ser encontrados no site: <<https://www.ecycle.com.br/8238-agricultura-regenerativa.html>>.

³² A referida proposta de Diretiva é conhecida pela sigla CbCR (*Country-by-country Reporting*), ou seja, informação pública país por país.



5 DESAFIOS À DIPLOMACIA LIGADOS À TRIBUTAÇÃO E À SUSTENTABILIDADE

Há vários desafios à diplomacia concernentes à sustentabilidade e à proteção do ambiente pela via tributária. Porém, atualmente, boa parte deles refere-se às atitudes a serem tomadas tanto pelos Poderes Públicos, quanto pelas iniciativas privadas, com o intuito de superar os efeitos econômicos deixados pela pandemia do novo Corona vírus.

Muitos países foram recentemente abalados por crises econômicas e aqueles ainda estão em vias de desenvolvimento sequer tinham se recuperado dessas crises quando a pandemia da Covid-19 começou a causar grande estrago econômico por toda parte, levando ao fechamento do comércio e de praticamente todas as atividades sociais e econômicas por meses e, ainda assim, ceifando a vida de centenas de milhares de pessoas.

Assim, havemos de considerar que há dois pontos bastante relevantes acerca deste assunto. O primeiro, já é relativamente bem conhecido: a crise ambiental que tem despertado a preocupação dos Estados, das ONG e da população mundial, sobretudo no que concerne às alterações climáticas e suas graves consequências, que tornam os riscos de catástrofes naturais cada vez mais ameaçadores³³, deixando vulneráveis os seres humanos e as outras espécies de vida na Terra. Com efeito, os Estados hão de se reunir em busca de vias capazes de efetivamente mitigar os efeitos da crise ambiental que ameaça tanto a vida humana, quanto a diversidade biológica

³³ Conforme se depreende de GOMES, 2018, p. 119 e s.



ainda existente na Terra, a qual é resultante de uma permanente e interdependente³⁴ evolução dos organismos, indivíduos, espécies, habitats e ecossistemas³⁵.

Em meio à pandemia do novo Corona vírus, em decorrência das medidas restritivas decretadas pelas autoridades dos Estados em quase todo o mundo, tais como o fechamento do comércio e das indústrias, as proibições de locomoção das pessoas com os “toques de recolher” e a consequente diminuição da circulação de veículos nas ruas, os meios de comunicação passaram a noticiar uma visível diminuição da poluição atmosférica em grandes cidades que passaram a amanhecer com o céu mais claro. Porém, por trás dessa aparente melhoria no ambiente, há muitos agentes econômicos que vêm acumulando prejuízos financeiros e vão querer compensar de alguma forma as suas perdas.

Nesse contexto, o segundo ponto que nos desafia a todos e convoca uma importante mobilização da diplomacia ambiental, refere-se à corrida que acaba de disparar buscando recuperar as perdas econômicas sofridas por toda parte, com significativa queda no PIB de vários países, tanto nos Estados desenvolvidos, como naqueles em vias de desenvolvimento, decorrentes da pandemia da Covi-19.

Essa questão se traduz em um desafio global, uma vez que a generalidade das atividades econômicas agride o ambiente, seja em maior ou em menor grau de intensidade. E, em razão das perdas que os agentes econômicos sofreram nesse período de pandemia, é suposto que as atividades econômicas sejam impulsionadas, inclusive pelo Poder Público, com o propósito de fazer com que os mencionados agentes se recuperem de tais perdas. O que representa um risco de elevação exponencial da poluição mundial, a exemplo do que ocorreu na Europa no período

³⁴ A respeito dessa interdependência, referimos os estudos liderados pela pesquisadora Suzanne Simard, da University College of British Columbia – UBC, no Canadá, segundo os quais, “se uma planta fica doente, as outras em volta ajudam, mandando socorro pela ceiva, via micorrizas”. Assim, de acordo com os experimentos da pesquisadora, “se uma árvore é atacada por uma lagarta, por exemplo, ela reage produzindo substâncias repelentes. Na rede de raízes, isso entra como sinal de alerta e logo todas as plantas conectadas passam a produzir os mesmos compostos de defesa. A comunidade se uni para enfrentar o ataque dos insetos. Da mesma forma, as plantas emitem mensagens em caso de doença, se vem aí um período de seca e é preciso economizar água e, assim por diante”. Cf. REDE GLOBO DE TELEVISÃO. Reportagem especial de 41 anos do Globo Rural mostra achados científicos que revelam a “internet” da floresta, uma extraordinária rede de comunicação onde tem até árvores-mães que alimentam a vegetação ao redor”. Matéria veiculada no programa “Globo Rural”, transmitido em 10/01/2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/agronegocios/globorural/noticia/2021/01/10/ja-ouviu-a-voz-da-floresta-as-plantas-falam-tem-sentimentos-e-ajudam-a-sua-comunidade.ghtml>>. Acesso em: 10 jan. 2021.

³⁵ Cf. AGUILERA, 2012, p. 82 e s.



subsequente à Revolução Industrial³⁶. O desafio atual é antecipar e prevenir as consequências socioambientais desse risco³⁷.

Como os Estados modernos são caracterizados como Estados fiscais – porque dependem financeiramente das receitas fiscais³⁸ – e, considerando-se que a maior parte dessas receitas advém dos tributos que incidem sobre as atividades econômicas, é esperado que os Estados estimulem a retomada do crescimento de suas economias, ao que parece não haver oposição nas esferas do poder. Porém, nesse processo, é imprescindível que a proteção do ambiente seja assegurada, com base na gestão ambiental ética e transparente e na cooperação entre os Estados, as suas instituições, as ONG e, sobretudo, com a participação dos cidadãos.

Especificamente em relação à proteção ambiental pela via tributária, conquanto existam parâmetros e princípios que legitimam a intervenção estadual no domínio econômico com esse tipo de objetivo – através da extrafiscalidade³⁹ –, a elevada carga tributária, que em muitos países já beira o insuportável, parece não deixar muito espaço para a criação de novos tributos ambientais. Contudo, é necessário reforçar a efetiva aplicação dos que já existem e não permitir que eles sejam enfraquecidos ou burlados, mas fortalecidos por uma maior cooperação internacional nesse sentido.

Assim, dentre as matérias que urge sejam negociadas diplomaticamente pelos Estados, destaca-se a computação da componente ambiental no cálculo dos

³⁶ Nesse sentido, v. MÜNCH, Ingo V. **A proteção do meio ambiente na Constituição** (tradução assegurada por Bernd Spiedel, revisada por José Joaquim Gomes Canotilho e Paulo Canelas de Castro). Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente. n. 1, junho de 1994, Coimbra: Almedina, 1994, p. 41-53. V. também AGUILERA, 2012, p. 33.

³⁷ O *Telecoupling*, enquanto instrumento capaz de antecipar cenários em escala global, regional ou local, pode ser uma ferramenta de suma importância para se alcançar esse desiderato. Cf. UNICAP. Jornal da Unicamp. Edição web. Consórcio *telecoupling* antevê cenários em escala global. Campinas: Universidade Estadual de Campinas, 2018. Disponível em: <<https://www.unicamp.br/unicamp/ju/noticias/2018/06/13/consorcio-telecoupling-anteve-cenarios-em-escala-global>>. Acesso em: 03 jan. 2021. E, para mais aprofundamento sobre *telecoupling*, visite os seguintes sites: <<https://www.ecologyandsociety.org/vol23/iss4/art41/>>; <https://www.researchgate.net/publication/331946268_What_Is_Telecoupling>; <<https://sustainability-governance.net/category/telecoupling/>>.

³⁸ V. NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 12 e s.

³⁹ V. MELLO, Elizabete Rosa de. et al. Constituição, desenvolvimento e a promoção do direito à saúde: reflexões introdutórias sobre a tributação de bebidas açucaradas no Brasil. In: CORRÊA, Leonardo (Org.). **Diálogos sobre o direito humano à alimentação adequada**. Juiz de Fora, MG: Faculdade de Direito da Universidade de Federal de Juiz de Fora, 2019, p. 301.



tributos sobre o rendimento de empresas multinacionais cujas atuações se estendem a vários países e estão diretamente ligadas às emissões poluentes.

Os acordos diplomáticos também poderiam ter como objetivo a atribuição de regimes fiscais diferenciados e mais favoráveis, ou preferências alfandegárias, para produtos produzidos no estrangeiro e importados pelos países que sejam mais ecológicos que os nacionais. Do mesmo modo, as negociações diplomáticas podem ter por objeto o estabelecimento de regimes fiscais capazes de incentivar determinados usos do solo, como a agricultura regenerativa⁴⁰, praticados por associações estrangeiras, por exemplo, na tributação do patrimônio imobiliário.

Contudo, parece-nos que, agora, mais do que já era antes do período pandêmico, a via mais consentânea para a proteção ambiental pelo fio condutor da tributação é constituída pelos benefícios fiscais com finalidades verdadeiramente ecológicas. Estes, entretanto, pressupõem um desafio que não é de hoje e não prescinde da cooperação entre os Estados. Trata-se de uma criteriosa revisão, reavaliação e seleção dos benefícios fiscais em geral e daqueles com finalidades ambientais em especial. O que pode ser levado a cabo, dentre outros meios, pelos critérios apresentados por THÖNE (2012), relativamente ao controle e à avaliação desses instrumentos fiscais.

Com efeito, os benefícios fiscais que se revelam inimigos do ambiente e da saúde pública devem ser rechaçados pelos ordenamentos jurídicos e pela justiça. É o que ocorre, por exemplo, com a isenção total do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para os agrotóxicos concedida no Brasil, por meio do Decreto 7.660/2011 – o qual foi revogado pelo Decreto 8.950/2016, porém este manteve tal isenção – e pela cláusula 3ª do Convênio nº 100/1997 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que constituem o objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5553, junto ao Supremo Tribunal Federal (STF) do Brasil, tendo como Relator o Ministro Edson Fachin, de cujo voto destacamos o seguinte: “Para que haja concessão de qualquer incentivo, os benefícios devem ser voltados a práticas consideradas menos poluentes e mais benéficas à fauna, à flora e a toda a coletividade”. Assim, votando o Relator pela inconstitucionalidade das

⁴⁰ Na medida em que um sistema tributário pode ser capaz de criar condições necessárias e instrumentos de indução para novos modelos de produção e de desenvolvimento mais sustentáveis. Cf. MELLO. et al. (2019), p. 304.



cláusulas 1^a, incisos I e II, e 3^a do Convênio nº 100/1997 do Confaz e da fixação de alíquota zero para os agrotóxicos constante na Tabela de Incidência do IPI (Tipi) do Decreto 8.950/2016⁴¹. Porém, essa é uma questão que deve ser apoiada internacionalmente e ampliada ao nível de uma diplomacia fiscal porque diz respeito a multinacionais que dominam monoculturas como a da soja.

Em face da realidade que se nos apresenta, a diplomacia ambiental se revela como uma peça-chave para mover essa engrenagem, que é muito complexa e desafiadora, pois uma parte dos desafios aqui apresentados está ligada ao fato de as normas tributárias serem muito específicas de cada Estado soberano. No âmbito internacional, um dos maiores desafios consiste em acabar ou, pelo menos, diminuir as contradições entre a lógica própria do direito internacional econômico, representado pela OMC, e a lógica das Convenções internacionais sobre o meio ambiente, bem como a primazia do aspecto econômico – que domina a liberdade do comércio internacional – sobre a proteção do ambiente⁴².

Nesse sentido, há quem sustente que o Estado de direito ambiental ainda não exista no âmbito internacional, sob o argumento da falta de um “arcabouço normativo que reconheça os limites da natureza a partir de uma perspectiva planetária” e a constatação da evidente “assimetria entre a proteção ambiental e a promoção do comércio” internacional⁴³. Além disso, no âmbito dos tratados comerciais internacionais, as cláusulas ambientais têm sido inseridas a título de exceção, sem a relevância que o tema requer, nem constituindo a centralidade dos acordos nesse sentido. Porém, o mais grave é o fato de que até mesmo nos novos acordos internacionais firmados e em vias de ratificação não haver grandes perspectivas de que o Estado de direito ambiental venha ser “reforçado nos ordenamentos jurídicos nacionais dos respectivos signatários”, tampouco que estes venham se modernizar

⁴¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Notícias STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=454564>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

⁴² Conforme se depreende de VARELLA, Marcelo Dias. Direito internacional econômico ambiental. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

⁴³ Conforme se depreende de PLATIAU, Ana Flávia Barros; BARROS, Jorge Gomes do Cravo; OLIVEIRA, Carina Costa. **A inexistência do Estado de direito ambiental no direito internacional: o exemplo da assimetria entre a proteção ambiental e o comércio internacional**. In: Estado de direito ambiental: realidade e perspectivas. “No prelo”, 2021.



“no sentido de tratarem dos desafios globais de forma sistêmica, permitindo uma efetiva governança do Sistema Terra”⁴⁴.

Assim, compreende-se que a concretização desses desafios está intrinsecamente ligada àquilo que NABAIS (2020) descreve como uma perspectiva ampliada do contrato social,

[...] no sentido de determinar e estabelecer um patamar tendencialmente global mínimo assente no diálogo e debate cooperativos, em que cada Estado assumira os seus direitos e responsabilidades na comunidade global na condição de membro soberano da comunidade internacional. O que, em certa medida, implicará repensar o entendimento tradicional da natureza do Estado e, sobretudo, da sua soberania, como uma autonomia tendencialmente absoluta (NABAIS, 2020, p. 146).

Por fim, é preciso ter a consciência de que o isolamento, o radicalismo e as decisões fundamentalista são verdadeiros entraves para a diplomacia e a cooperação entre os povos. Por isso, é importante primar pelo bom senso, tanto nos discursos como nas atitudes, especialmente nas relações internacionais, inclusive no âmbito da tributação, e reconhecer que a diplomacia é o melhor caminho para se conseguir êxito na proteção do ambiente e da diversidade biológica do Planeta, o que não prescinde das ferramentas tributárias.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar das limitações que se impõem à economia e à tributação verdes e da necessária preocupação com a sustentabilidade fiscal do Estado, o que se almeja é uma tributação mais preocupada com a sustentabilidade e com a proteção do ambiente, porque esta é uma necessidade que se impõe à humanidade nos nossos dias. O que se traduz, em última análise, na responsabilidade e no dever que cada um de nós temos para com o futuro do Planeta.

A responsabilidade dos líderes políticos dos Estados é ainda maior, porque as atitudes deles têm reflexo sobre o comportamento de milhões de pessoas. Além disso, o espírito de lealdade e de cooperação entre eles em prol da causa ambiental

⁴⁴ Cf. PLATIAU; BARROS; OLIVEIRA (2021).



é de suma importância para a proteção do ambiente, a melhoria da qualidade de vida das pessoas, a prevenção de catástrofes ambientais e a preservação da diversidade biológica no Planeta.

Entendemos que os Estados, de fato, precisam estimular suas economias, mas devem buscar vias, tais como as políticas fiscais, para que a recuperação econômica leve em absoluta consideração a proteção ambiental, e que isso não seja aplicável apenas aos países em vias de desenvolvimento, mas que haja uma verdadeira cooperação com efetiva participação dos países desenvolvidos na busca desse propósito, que deve ser assumido por toda a comunidade global.

Para além disso, essa cooperação não deve se limitar à superação da crise econômica global decorrente da pandemia do novo Corona vírus, mas consolidar-se como um compromisso de toda a comunidade global com a melhoria contínua da qualidade do ambiente e, conseqüentemente, da qualidade de vida das pessoas que habitam o Planeta, como um profícuo dever das gerações presentes para com aquelas que ainda estão por vir.

Assim, a diplomacia fiscal é, antes de tudo, a busca pelo melhor consenso possível dentro do universo de soberanias fiscais, fortemente caracterizadas por interesses próprios, que às vezes são comuns; mas, não raramente, também são antagônicos. Entretanto, nessa diversidade de interesses, é necessário encontrar denominadores comuns capazes de salvaguardar o bem comum da mais elevada importância: a qualidade de vida.

REFERÊNCIAS

AGUILERA, Patricia Guzmán. *Tratados ambientales internacionales y negocios*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2012.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio do nível mais elevado de proteção e a renovação ecológica do direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 2006.

BADIN, Michelle Ratton (Org.). Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT 1994). In: THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (Coord.). Releitura dos Acordos da OMC como interpretados pelo Órgão de Apelação: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional. São Paulo: **Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas / Centro do Comércio Global e**



Investimento, 2014. Disponível em: <[https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/2.%20Acordo%20Geral%20sobre%20Tarifas%20e%20Comercio%201994%20\(GATT%201994\)_0.pdf](https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/2.%20Acordo%20Geral%20sobre%20Tarifas%20e%20Comercio%201994%20(GATT%201994)_0.pdf)>. Acesso em: 07 jan. 2021.

BAPTISTA, Adriane Nakagawa (Org.). Acordo sobre Agricultura. In: THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (Coord.). Releitura dos Acordos da OMC como interpretados pelo Órgão de Apelação: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional. São Paulo: **Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas / Centro do Comércio Global e Investimento**, 2014. Disponível em: <<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/Publicacoes/03%20Acordo%20sobre%20Agricultura.pdf>>. Acesso em: 07 jan. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Notícias STF**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=454564>>. Acesso em: 10 fev. 2021.

CORNAGO, Noé. *Diplomacy*. In: Lester Kurtz (Editor-in-Chief), vol. 1 of **Encyclopedia of Violence, Peace, & Conflict**, 3 vols. Oxford: Elsevier, 2008, p. 574-580. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/286221540_Diplomacy>. Acesso em: 13 fev. 2021.

CRUZ, Joana Indjaian; CARVALHO, Adriana Pereira de; JOHNS, Paula. O papel da tributação de bebidas açucaradas como forma de garantia do direito à saúde e à alimentação adequada e saudável. In: CORRÊA, Leonardo (Org.). **Diálogos sobre o direito humano à alimentação adequada**. Juiz de Fora, MG: Faculdade de Direito da Universidade de Federal de Juiz de Fora, 2019, p. 315-327.

CUNHA, Luís Pedro Chaves Rodrigues da. **O sistema comunitário de preferências generalizadas**: efeitos e limites. Separata do Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (1995). Coimbra: Gráfica de Coimbra, 1995.

CUNHA, Luís Pedro Chaves Rodrigues da. **O sistema comercial multilateral e os espaços de integração regional**. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

CUNHA, Luís Pedro Chaves Rodrigues da. Governança do comércio externo. Enquadramentos teóricos e desenvolvimentos recentes da política comercial da União Europeia. In: HERNÁNDEZ, Francisco Jesús. *¿Hacia una nueva económica de la Unión Europea? Cizur Menor*. Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

GOMES, Carla Amado. **Direito internacional do ambiente**: uma abordagem temática. Lisboa: AAFDL Editora, 2018.

LAGO, André Aranha Corrêa do. **Estocolmo, Rio, Joanesburgo**: o Brasil e as três conferências Ambientais das Nações Unidas. Brasília: Instituto Rio Branco; Fundação Alexandre Gusmão, 2004.



LIMA, Rodrigo C. A. (Org.). Acordo sobre a Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias. In: THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (Coord.). Releitura dos Acordos da OMC como interpretados pelo Órgão de Apelação: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional. São Paulo: **Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas / Centro do Comércio Global e Investimento**, 2014, p. 3. Disponível em: <<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/Publicacoes/04%20Acordo%20sobre%20a%20Aplicação%20de%20Medidas%20Sanitárias%20e%20Fitossanitárias%20%28SPS%29.pdf>>. Acesso em: 07 jan. 2021.

MELLO, Elizabete Rosa de. et al. Constituição, desenvolvimento e a promoção do direito à saúde: reflexões introdutórias sobre a tributação de bebidas açucaradas no Brasil. In: CORRÊA, Leonardo (Org.). **Diálogos sobre o direito humano à alimentação adequada**. Juiz de Fora, MG: Faculdade de Direito da Universidade de Federal de Juiz de Fora, 2019, p. 300-314.

MÜNCH, Ingo V. A proteção do meio ambiente na Constituição (tradução assegurada por Bernd Spiedel, revisada por José Joaquim Gomes Canotilho e Paulo Canelas de Castro). **Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente**. n. 1, junho de 1994, Coimbra: Almedina, 1994, p. 41-53.

NABAIS, José Casalta. **Tributos com fins ambientais**. In: NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. vol. III. Coimbra: Almedina, 2010, p. 173-211.

NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da. **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**. Coimbra: Almedina, 2011.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Tese de doutoramento. 4. Reimp. Coimbra: Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta. **Problemas nucleares de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2020.

NASSER, Rabih Ali (Org.). Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias. In: THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (Coord.). Releitura dos Acordos da OMC como interpretados pelo Órgão de Apelação: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional. São Paulo: **Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas / Centro do Comércio Global e Investimento**, 2014. Disponível em: <<https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/Publicacoes/11%20%20Acordo%20sobre%20Subs%20C3%ADdios%20e%20Medidas%20Compensatórias%20%28ASMC%29.pdf>>. Acesso em: 07 jan. 2021.

PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu (Tese de doutoramento). Coimbra: Almedina, 2011.



PLATIAU, Ana Flávia Barros; BARROS, Jorge Gomes do Cravo; OLIVEIRA, Carina Costa. A inexistência do Estado de direito ambiental no direito internacional: o exemplo da assimetria entre a proteção ambiental e o comércio internacional. In: **Estado de direito ambiental: realidade e perspectivas**. “No prelo”, 2021.

REDE GLOBO DE TELEVISÃO. Reportagem especial de 41 anos do Globo Rural mostra achados científicos que revelam a “internet” da floresta, uma extraordinária rede de comunicação onde tem até árvores-mães que alimentam a vegetação ao redor”. Matéria veiculada no programa “**Globo Rural**”, transmitido em 10/01/2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/agronegocios/globo-rural/noticia/2021/01/10/ja-ouviu-a-voz-da-floresta-as-plantas-falam-tem-sentimentos-e-ajudam-a-sua-comunidade.ghtml>>. Acesso em: 10 jan. 2021.

THÖNE, Michael. **18 Billion at One Blow Evaluating Germany’s Twenty Biggest Tax Expenditures**. *FiFo Discussion Papers*, 2012. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2200987>. Acesso em 12 nov. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2011.

UNIÃO EUROPEIA. **Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia**, (2000/C364/01). Publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, em 18/12/2000. Disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf>. Acesso em: 08/01/2021.

UNIÃO EUROPEIA. **Tratado de Lisboa**, de 13 de dezembro de 2007. Versão Consolidada: Tratado da União Europeia e Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Lisboa: Assembleia da República, 2008. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/europa/Documents/Tratado_Versao_Consolidada.pdf>. Acesso em: 09/01/2021.

UNICAP. Jornal da Unicamp. Edição web. Consórcio *telecoupling* antevê cenários em escala global. Campinas: **Universidade Estadual de Campinas**, 2018. Disponível em: <<https://www.unicamp.br/unicamp/ju/noticias/2018/06/13/consorcio-telecoupling-anteve-cenarios-em-escala-global>>. Acesso em: 03 jan. 2021.

UNO Environmental. **Environmental rule of law: first global report**. *United Nations Environmental Programme*, 2019. Acesso em: 25 jan. 2021. Disponível em: <<https://wedocs.unep.org/handle/20.500.11822/27279?show=full>>.

VANZELER, José Heleno Prestes. **Tributação ambiental e sustentabilidade: ilustração com o setor dos transportes**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.



VANZELER, José Heleno Prestes. **As preferências alfandegárias como instrumento de integração econômica e desenvolvimento sustentável.** *Paper* apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra como requisito parcial para obtenção dos créditos na Unidade Curricular: Seminário Geral, do Curso de Doutorado em Direito Público, sob a orientação do Professor Doutor Luís Pedro Chaves Rodrigues da Cunha. Coimbra, 2021.

VARELLA, Marcelo Dias. **Direito internacional econômico ambiental.** Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

