

# TRANSIÇÃO PARA UMA NOVA ÉTICA TRIBUTÁRIA

a sustentabilidade como  
objetivo econômico

VOLUME 3



ORGANIZADOR  
**Renault de Freitas Castro**

COLABORADORES  
**Everardo Maciel**  
**Helder Chaves**  
**Regina Barroso**  
**Raquel Young Vargas**  
**Henrique Sampaio Goron**  
**Sarah Maria de Souza**

# **TRANSIÇÃO PARA UMA NOVA ÉTICA TRIBUTÁRIA**

a sustentabilidade como  
objetivo econômico

**VOLUME 3**



# TRANSIÇÃO PARA UMA NOVA ÉTICA TRIBUTÁRIA

a sustentabilidade como  
objetivo econômico

VOLUME 3



ORGANIZADOR  
**Renault de Freitas Castro**

COLABORADORES  
**Everardo Maciel**  
**Helder Chaves**  
**Regina Barroso**  
**Raquel Young Vargas**  
**Henrique Sampaio Goron**  
**Sarah Maria de Souza**

Brasília, 2018.

---

T772 Transição para uma nova ética tributária: a sustentabilidade como objetivo econômico / v. III / Renault de Freitas Castro -- Organizador. – Brasília : Ler Editora, 2018.

15,5x22,5 cm. ; 122 p.  
ISBN: 978-85-64898-88-2

1. Desenvolvimento sustentável. 2. Sustentabilidade. 3. Desenvolvimento econômico. 4. Direito ambiental. 5. Reciclagem. I. Castro, Renault de Freitas.

CDU 330.34:336.2:574.68

---

Catálogo na publicação: Leandro Augusto dos Santos Lima – CRB 10/1273

**Revisão:** Fátima Campos

**Projeto Gráfico:** Flávia Klovan Fernandes

**Diagramação:** Noel Fernández Martínez

**Capa:** Frisson Comunicação

**Impressão:** Libri Editorial



**ABRALATAS**

Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alumínio  
SCN, Quadra 01, Bloco F, Ed. America Office  
Tower, Salas 1608, 1609 e 1610  
CEP 70711-905 - Brasília/DF - Brasil  
Fone (61) 3327-2142

[www.abralatas.org.br](http://www.abralatas.org.br)



**LER EDITORA**

SIG Quadra 03 bloco B lote 49 loja 59  
CEP 70610-430 – Brasília- DF – Brasil  
Fone (61) 3542-8008

[www.librieditorial.com.br](http://www.librieditorial.com.br)

## **DEDICATÓRIA**

Este livro é dedicado aos catadores de materiais  
recicláveis do Brasil.

*“O sistema de preço precisa ser corrigido. A tributação sustentável é um caminho nesta direção para que os preços relativos mudem. As coisas que são ambientalmente muito onerosas vão ter que ficar mais caras relativamente às coisas que são menos impactantes.”*

(Economista Eduardo Giannetti, Ciclo de Debates Abralatas 2014)

# SUMÁRIO

## PREFÁCIO

Wilmar Arinelli Júnior .....	9
------------------------------	---

## APRESENTAÇÃO

Renault de Freitas Castro .....	11
---------------------------------	----

## Capítulo 1

### PARECER TÉCNICO

#### TRIBUTAÇÃO VERDE

Everardo Maciel, Helder Chaves e Regina Barroso .....	17
---	----

Sumário Executivo .....	18
-------------------------	----

1. A CONSULTA .....	18
---------------------	----

2. A EXTRAFISCALIDADE E A PRECIFICAÇÃO DO CARBONO .....	22
---	----

3. PRECEDENTES NA MEDIÇÃO DE EXTERNALIDADES CAUSADAS PELA PRODUÇÃO E CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS .....	30
---	----

4. RESÍDUOS SÓLIDOS .....	35
---------------------------	----

5. TAXAÇÃO DE PRODUTOS DE ALTO TEOR DE MATÉRIA-PRIMA OBTIDA A PARTIR DE PRODUTOS RECICLADOS .....	40
---	----

6. TRIBUTOS ADEQUADOS AO CONTROLE DE IMPACTOS AMBIENTAIS .....	41
--	----

Legislação Estadual - IPVA .....	41
----------------------------------	----

Legislação Federal .....	42
--------------------------	----

Lista Verde e Lista Vermelha .....	42
------------------------------------	----

Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI .....	45
---	----

Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins e o IPI .....	49
--	----

Supressão da Vedação ao Crédito de PIS/Pasep e de Cofins nas Aquisições de Desperdícios .....	49
---	----

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL .....	49
--	----

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e a CSLL .....	51
--	----

Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE .....	52
---	----

Reforma Tributária .....	56
--------------------------	----

7. ETAPAS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE INSTRUMENTOS TÍPICOS DA TRIBUTAÇÃO VERDE .....	57
--	----

8. CONCLUSÃO .....	59
--------------------	----

## Capítulo 2

### **TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL E INCENTIVOS FISCAIS**

Raquel Young Vargas e Henrique Sampaio Goron .....	65
<b>1. PRINCÍPIOS AMBIENTAIS COMO FERRAMENTAS PARA TRIBUTAÇÃO</b> .....	67
<b>2. TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL</b> .....	74
<b>3. INCENTIVO FISCAL E PROTETOR-RECEBEDOR</b> .....	81
<b>4. CONCLUSÃO</b> .....	89

## Capítulo 3

### **A SUSTENTABILIDADE NA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E A CONVIVÊNCIA COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza .....	93
<b>1. EXTRAFISCALIDADE</b> .....	94
<b>2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b> .....	100
<b>3. CONCLUSÃO</b> .....	117

## APÊNDICE

### **MANIFESTO PELA CRIAÇÃO DE FORO DE DISCUSSÃO SOBRE TRIBUTAÇÃO VERDE NA CÂMARA DOS DEPUTADOS**

Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alumínio – Abralatas .....	120
--	-----

# PREFÁCIO

## **Wilmar Arinelli Júnior**

Presidente do Conselho de Administração da Abralatas

O País inicia uma nova fase política e econômica, buscando soluções para retomar o crescimento, gerar emprego e equilibrar o déficit fiscal. Seja qual for o caminho a ser trilhado, ele passa necessariamente por uma revisão da nossa política tributária, para torná-la mais simples, para dar mais eficiência e segurança jurídica à atividade produtiva e, ao mesmo tempo, para orientar a produção e o consumo no sentido de uma economia de baixo carbono.

Em todo o mundo, a preocupação com o impacto ambiental está direcionando o desenvolvimento econômico para a produção de bens e serviços mais sustentáveis. Se é esse o caminho que queremos trilhar, se essa é uma prioridade também para o Brasil, ajustes tributários orientadores precisam ser realizados, com o objetivo de elevar a competitividade de produtos com baixa emissão de gases de efeito estufa.

Sugestões e soluções para atingir esse objetivo estão sendo colocadas na mesa pela Abralatas desde 2010, quando criou um Ciclo de Debates anual e deu voz a acadêmicos, governantes, catadores de materiais recicláveis, empresários, instituições públicas e privadas na discussão sobre o impacto econômico, social e ambiental das decisões de consumo. Percebeu-se a necessidade de construir políticas públicas que orientem o País a desenvolver uma economia sustentável, em sintonia com indicações da Organização das Nações Unidas (ONU) e da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Dali surgiu o Fórum Economia Limpa, evento realizado pela Abralatas e a Folha de São Paulo, onde representantes de diversos setores confirmaram que não há estímulos tributários para quem produz com menor impacto ambiental. Ao mesmo tempo, a Abralatas contratou estudos de especialistas para se aprofundar no tema, como o tributarista Ives Gandra Martins e o jurista Carlos Ayres Britto, ex-presidente do Supremo Tribunal Federal.

Os estudos foram transportados para o livro “Transição para uma nova ética tributária: a sustentabilidade como objetivo econômico”, que nesta terceira edição traz novos argumentos para o estímulo à Economia Circular, desta vez construídos pelo ex-secretário da Receita Federal, Everardo Maciel, e sua equipe, além dos artigos dos especialistas em Direito Tributário Raquel Young Vargas, Henrique Sampaio Goron e Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza.

Everardo Maciel indica que na legislação existente há elementos suficientes para dar cumprimento aos mandamentos contidos nos artigos 170 e 225 da Constituição, e que podemos desde já usar a tributação como forma de estimular uma economia de baixo impacto ambiental. Já estão à nossa disposição, na legislação vigente, instrumentos de extrafiscalidade que podem orientar a sociedade para um estilo de vida mais sustentável.

A extrafiscalidade, como reforçam Raquel Vargas e Henrique Goron, atua como ferramenta educadora imprescindível, justificando, portanto, a atuação do Estado na regulação da economia. Se a questão ambiental é uma prioridade, o Estado tem a competência e, sobretudo, o dever de induzir comportamentos na busca de bens e serviços que atenuem os danos ao meio ambiente.

A economista Sarah Maria de Souza, por sua vez, contribui para o debate ao explorar os limites entre a extrafiscalidade e a capacidade contributiva do cidadão, visando garantir a harmonia na aplicação desses dois conceitos.

A Abralatas não está sozinha na defesa da Tributação Verde. A necessidade de que sejam utilizados instrumentos tributários para fazer com que os preços de mercado dos diversos bens e serviços reflitam também os seus custos sociais e ambientais motivou diversos setores a apoiarem a nossa iniciativa de promover a instalação de um espaço democrático para debater o tema na Câmara dos Deputados.

Os apoiadores do Manifesto exibido no final desta edição merecem os nossos sinceros agradecimentos pela relevância que dão à nossa iniciativa.

Como grande parte dos brasileiros, defendemos uma reforma tributária que promova o desenvolvimento do País, mas esse avanço somente será completo se as mudanças almeçadas vierem acompanhadas da determinação de que os preços dos bens e serviços reflitam o seu custo ambiental, única forma de dar à sociedade a chance de fazer escolhas compatíveis com o mundo que deseja para as futuras gerações.

# APRESENTAÇÃO

## Renault de Freitas Castro

Economista formado pela Universidade de Brasília, MBA em Direito Econômico pela FGV e Mestre (M.Sc.) pela Universidade de Oxford, Inglaterra. Presidente Executivo da Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alumínio – Abralatas.

*“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

...

*VI - Defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;*

...

*Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”*

(Constituição Federal brasileira de 1988)

As mais importantes instituições internacionais dedicadas à promoção de modelos de desenvolvimento econômico ambientalmente sustentável reconhecem que a efetividade das políticas públicas relativas à preservação e conservação do meio ambiente depende da utilização, pelo Estado, de instrumentos econômicos – em especial, tributários – como sancionadores de tais políticas.

O principal objetivo da utilização desses instrumentos tributários deve ser o de fazer com que os preços de mercado dos diversos bens e serviços reflitam seus custos sociais e ambientais, além dos custos de produção e de comercialização. Somente com a correção dessa falha de mercado é que a sociedade poderá avaliar corretamente os efeitos globais que as suas escolhas têm sobre o meio ambiente.

O momento atual, em que se discutem reformas estruturais indispensáveis para o Brasil, é oportuno, portanto, para buscar maneiras de utilizar a política tributária brasileira com a finalidade de retratar as externalidades das várias cadeias produtivas. É o que pode ser chamado de “**Tributação Verde**”.

Diretrizes e orientações de agências internacionais como a ONU, bem como compromissos assumidos pelo Estado brasileiro perante a comunidade internacional (e.g. Acordo de Paris), recomendam ou exigem a adoção de medidas que promovam a transição dos atuais padrões de produção e consumo para um modelo econômico de desenvolvimento ambientalmente sustentável.

Há mais de 15 anos, a Agenda 21, documento resultante da Rio-92, já recomendava linha de ação semelhante à Tributação Verde:

*“Sem o estímulo dos preços e de indicações do mercado que deixem claro para produtores e consumidores os custos ambientais do consumo de energia, de matérias-primas e de recursos naturais, bem como da geração de resíduos, parece improvável que, num futuro próximo, ocorram mudanças significativas nos padrões de consumo e produção.”(Agenda 21)*

No entanto, o País ainda não dispõe de uma política nacional de desenvolvimento sustentável integrada e sistematizada, como se requer para que o meio ambiente receba o tratamento exigido pela Constituição Federal a esse respeito.

Para o curto prazo, são necessárias ações de efeitos rápidos e contundentes. Essa foi, aliás, a principal justificativa para a escolha dos laureados com o Prêmio Nobel de Ciências Econômicas de 2018, os professores Paul Romer e Willian Nordhaus. Ironicamente, ambos são naturais dos Estados Unidos, país que, sob administração de Donald Trump, tem sido duramente criticado pela comunidade internacional por recusar-se a participar do esforço mundial para controlar o aquecimento do Planeta, tido como inexorável.

Desde os anos 1970, Nordhaus tem defendido que a utilização de instrumentos tributários é a única forma eficaz para controlar a poluição, e que o Estado deve dosar os impostos de acordo com os danos causados pelos poluidores ao meio ambiente e à saúde humana, como forma de compensação à sociedade.

O professor Romer, por sua vez, destaca em seus trabalhos o poder das políticas públicas de preservação ambiental para gerar tecnologia e inovações.

Outros consagrados economistas apontam também que a transição para uma economia de baixo carbono tem que passar, necessariamente, pela adoção de medidas destinadas a incorporar ao preço dos produtos e serviços o seu custo ambiental, de forma a onerar os modos de produção nocivos ao meio ambiente em relação àqueles que contribuem para a sua preservação. E não se trata aqui de meras abstrações teóricas, como comprovam medidas já implementadas por alguns países europeus, principalmente para controlar e até para banir a produção e o consumo de certos produtos e embalagens plásticas.

Mesmo no Brasil, são inúmeros os exemplos de utilização de instrumentos tributários para induzir o comportamento de agentes econômicos em sentido que proporcione o aumento do bem-estar da sociedade. Trata-se da tributação extrafiscal. Nos casos em que é empregada com finalidades relacionadas à defesa do meio ambiente, essa modalidade de tributação permite ao Estado estimular fabricantes, prestadores de serviço e consumidores a adotarem práticas ou comportamentos mais amigáveis do ponto de vista ambiental, mantendo sob seu controle os impactos sobre a competitividade entre bens e serviços. As seguintes normas legais contêm elementos de tributação extrafiscal, dentre outras:

- » a Lei nº 11.196/05, a “Lei do Bem”, que estimula a pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica pelo setor privado, por meio de abatimento de impostos aplicados sobre o lucro;
- » a MPV nº 843/2018, que lançou o Programa Rota 2030, conjunto de medidas que inclui benefícios fiscais com o objetivo de apoiar o desenvolvimento tecnológico, a competitividade, a inovação, a segurança veicular, a proteção ao meio ambiente, a eficiência energética e a qualidade dos veículos automotores e das autopeças; tais benefícios são condicionados ao cumprimento de requisitos relativos aos dispêndios com os objetivos citados, com destaque para a implementação de inovações, desde que comprovados junto ao Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços.

Assim como fez a Comissão Europeia no seu planejamento ambiental e energético para o período 2020-2030, é preciso garantir, desde já, a necessária segurança regulatória para o investimento em tecnologias de baixo carbono, a fim de estimular pesquisas e desenvolvimento, bem como a formação de cadeias produtivas, elementos essenciais para a consolidação de uma indústria limpa, compatível com o modelo de economia circular.

Para vencer os desafios ambientais da atualidade, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) tem recomendado a adoção de políticas que, em suma, utilizem mecanismos de mercado que tornem produtos e tecnologias poluidoras mais caras do que as suas alternativas ambientalmente amigáveis, por meio da tributação ou de instrumentos semelhantes. A eliminação de subsídios a atividades/produtos que causem danos ambientais é outra providência recomendada com o mesmo objetivo.

De outra parte, dá sustentação constitucional definitiva para a adoção da Tributação Verde, parecer do ex-presidente do Supremo Tribunal Federal, Carlos Ayres Britto, sobre o tema, destacando “[os] incentivos de caráter tributário como superior forma de cumprimento do dever estatal de proteger e preservar o meio ambiente em sua altanaria de princípio da ordem econômica”<sup>1</sup>.

Nota-se que, da forma como aqui caracterizada, a utilização do sistema tributário como instrumento de controle de danos ao meio ambiente não depende de vontade política de governantes ou de oportunidade e conveniência definida por governos, tratando-se, isto sim, de incontestável obrigação ditada pela Constituição Federal.

Também da perspectiva tributário-constitucional, parecer do jurista Ives Gandra da Silva Martins<sup>2</sup> conclui que a adoção da chamada extrafiscalidade torna o direito tributário instrumento de justiça social e desenvolvimento econômico, servindo inclusive para impor tratamento “punitivo” às práticas prejudiciais ao meio ambiente.

Está claro, portanto, que é necessário dotar o arcabouço regulatório brasileiro de instrumentos que permitam um controle eficaz de danos causados ao meio ambiente pelos modos atuais de produção e de consumo. Por mais bem-intencionados que tenham sido os seus criadores e propositores, as normas vigentes têm demonstrado na prática a necessidade de aperfeiçoamento e atualização.

É preciso estimular tecnologias, modos de produção e hábitos de consumo que preservem o meio ambiente, e, simultaneamente, sinalizar com clareza para

---

1 BRITTO, Carlos Ayres, *et al.* Transição para uma nova ética tributária: a sustentabilidade como objetivo econômico – Porto Alegre: Paixão, 2016.

2 MARTINS, Ives Gandra, *et al.* Transição para uma nova ética tributária: a sustentabilidade como objetivo econômico – Porto Alegre: Paixão, 2016.

o mercado que os bens e serviços prejudiciais à natureza perderão competitividade caso não se adequem a regras mais exigentes de proteção ambiental. É necessário que o Poder Público imponha aos agentes econômicos obrigações que resultem na redução da geração de resíduos, bem como na reutilização e na reciclagem de produtos e de embalagens, até para que possam ser reconhecidos os esforços daqueles que já fazem a sua parte na preservação do meio ambiente.

Assim agindo, o Estado garantirá à sociedade brasileira uma elevação do nível de bem-estar, ensejando a inauguração de um novo tipo de competição entre produtos e serviços, na qual o fator ambiental tenha tanta importância quanto o preço e a qualidade.



# Capítulo 1

## **PARECER TÉCNICO TRIBUTAÇÃO VERDE**

### **Everardo Maciel**

Consultor e ex-secretário da Receita Federal.

### **Helder Chaves**

Advogado, ex-Auditor-Fiscal da Receita Federal (RFB), foi Coordenador de Tributos sobre a Produção e Comércio Exterior da RFB e Secretário-Executivo da Câmara de Comércio Exterior (Camex).

### **Regina Barroso**

Mestre e Pós-graduada em Direito Tributário. Grad. Direito, Adm. Emp. e Ciênc. Contábeis. Tutora ESAF; Auditora-Fiscal RFB aposentada, foi Chefe Div. IRPF; Coord. Tributos Patrimônio e a Renda; Coord. Geral Tributação; e Assessora Especial do Secretário da RFB.

# Sumário Executivo

I – A Consulta. II – A Extrafiscalidade e a Precificação do Carbono. III – Precedentes na Medição de Externalidades Causadas pela Produção e Consumo de Bens e Serviços. IV - Resíduos Sólidos. V – Taxação de Produtos com Alto Teor de Matéria-Prima Obtida a Partir de Produtos Reciclados. VI - Tributos Adequados ao Controle de Impactos Ambientais. VII – Etapas para a Implementação de Instrumentos Típicos da Tributação Verde. VIII – Conclusão.

## 1. A CONSULTA

Em análise, por solicitação do presidente executivo da Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alumínio (Abralatas), Senhor Renault de Freitas Castro, a viabilidade de uma política tributária, no Brasil, que possa ser implementada como instrumento de defesa do meio ambiente, levando em conta o impacto ambiental dos diversos bens e serviços ao se fixar a respectiva carga tributária (“tributação verde”), com a finalidade de corrigir falhas de mercado que agravam o problema ambiental e que estão sendo enfrentadas no Brasil e em outras partes do mundo.

2. Alega a Consultante ser ainda tímida a atuação governamental com o objetivo de promover a redução das emissões de carbono decorrentes da atividade econômica, em geral.

3. Sobre a matéria, lembra a existência de diretrizes e recomendações de agências internacionais, como a ONU, bem como compromissos já assumidos pelo Estado brasileiro perante a comunidade internacional (e.g. COP-21), que recomendam ou exigem a adoção de medidas que promovam a transição para um modelo econômico de desenvolvimento ambientalmente sustentável.

3.1. Esclareceu que, nesse sentido, há mais de 15 anos, a Agenda 21, documento resultante da Rio-92, recomendou a adoção de uma linha de ação semelhante à tributação verde:

Sem o estímulo dos preços e de indicações do mercado, que deixem claro para produtores e consumidores quais são os custos ambientais do consumo de energia, de matérias-primas e de recursos naturais e da geração de resíduos,

parece improvável que, em um futuro próximo, ocorram mudanças significativas nos padrões de consumo e produção.<sup>1</sup>

3.2. Apesar dos compromissos assumidos pelo País, o presidente da Abrelatas afirma não existir até o momento uma política nacional de desenvolvimento sustentável integrada e sistematizada como se requer para que o meio ambiente receba tratamento consentâneo com o que exige a Constituição Federal<sup>2</sup>. Alerta que medidas isoladas e programas setoriais específicos de cunho ambiental são insuficientes para gerar os efeitos globais e a eficiência econômica necessários para o seu êxito.

3.3. Acrescenta que a inexistência de uma política abrangente gera ineficiências, inconsistências e desigualdades de tratamento entre setores e produtos, concorrendo, dentre outros efeitos negativos, para o desperdício de recursos públicos e privados, redução na geração de empregos e concentração de renda.

3.4. No seu entender, apesar da modernidade e da engenhosidade com que se equacionou o problema que se propôs a resolver, a Política Nacional de Resíduos Sólidos – PNRS (Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010) – ainda enfrenta grandes dificuldades para alcançar os resultados esperados. Em grande parte, pela ineficiência dos métodos estatais de controle e fiscalização. Esse tipo de falha do aparelho estatal chega a ter como consequência a paradoxal premiação de setores e produtos de alto impacto ambiental, em detrimento de outros menos danosos ao meio ambiente.

3.5. Faz referência a estudos de renomados economistas, como Joseph Stiglitz<sup>3</sup>, Prêmio Nobel de Economia, nos quais se ressalta que a transição para uma economia de baixo carbono tem que passar, necessariamente, pela precificação ou taxação do carbono emitido pelos processos produtivos e pelo consumo dos bens e serviços. Tais medidas destinam-se a incorporar ao preço dos produtos o seu custo ambiental, de forma a penalizar os modos de produção nocivos ao meio ambiente e a premiar aqueles que contribuem para a preservação ou para a recuperação do meio ambiente.

---

1 Agenda 21 - Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 1995. Capítulo 4, p. 37. Ver também <http://www.abrelatas.org.br/bens-e-servicos-de-alto-impacto-ambiental-terao-que-ficar-mais-caros/>

2 Cf., CASTRO, Renault de Freitas (organizador). Transição para uma nova ética tributária – **A sustentabilidade como objetivo econômico**, p. 21-67.

3 STIGLITZ, Joseph E. and STERN, Nicholas. High-Level Commission on Carbon Prices. 2017. **Report of the High-Level Commission on Carbon Prices**. Washington, DC: World Bank.

3.6. Informa que há, contudo, da parte dos especialistas, o reconhecimento de que a implementação de sistemas de precificação de carbono numa determinada economia é, em geral, um processo longo, lento e custoso, o que é incompatível com a exigência de respostas rápidas no enfrentamento das mudanças climáticas que ameaçam o Planeta. Decorre dessas constatações a recomendação de que esse enfrentamento tenha início imediato, por meio de medidas práticas de simples execução e de grande e imediato impacto.

3.7. Exemplifica com a taxação de bens e serviços de acordo com o respectivo impacto ambiental, esclarecendo ser um instrumento fundado no mesmo princípio recomendado por Stiglitz, e cuja implementação é relativamente simples. O mesmo ocorre com produtos ou serviços ambientalmente mais eficientes do que seus concorrentes ou substitutos, seja pela comprovada viabilidade de sua reutilização ou reciclagem (e.g. garrafas retornáveis, papel e latas de alumínio), seja pelo menor impacto ambiental da tecnologia e insumos utilizados (e.g., biocombustíveis, energia eólica e solar, insumos biodegradáveis).

3.8. Entende não ser por outra a razão pela qual a Comissão Europeia recomendou ao Parlamento Europeu que, no planejamento ambiental e energético para o período 2020-2030, fosse dada, com urgência, a necessária segurança regulatória para o investimento em tecnologias de baixo carbono, a fim de estimular pesquisas e desenvolvimento e permitir ganhos de escala, bem como promover a formação de cadeias produtivas essenciais para a consolidação de uma indústria limpa.<sup>4</sup>

3.9. Informou que, nessa mesma linha, existe uma farta argumentação em defesa do tratamento tributário diferenciado segundo o impacto ambiental da produção de bens e da prestação de serviços como sendo a forma mais eficaz de alcançar um modo de produção ambientalmente sustentável (dimensões ambiental, econômica e social).<sup>5</sup>

---

4 COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL, THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE AND THE COMMITTEE OF THE REGIONS. A policy framework for climate and energy in the period from 2020 to 2030. Brussels, 22.1.2014 COM (2014) 15 final.

5 "Market-based instruments (MBI), such as environmental taxes, tradable permit systems or targeted subsidies, are a cost-effective way to protect and improve the environment. They provide incentives to firms and consumers to opt for greener production or products. Governments can also opt for an Environmental Tax or Fiscal Reform or the reform of Environmentally Harmful Subsidies". European Commission. Ver <http://ec.europa.eu/environment/enveco/index.htm>

3.10. Apresenta, ainda, como forma de vencer os desafios ambientais da atualidade, documento da OCDE<sup>6</sup> que recomenda a adoção de políticas que, em suma, utilizem mecanismos de mercado que tornem produtos e tecnologias poluidoras mais caras do que as suas alternativas ambientalmente amigáveis, por meio da tributação ou do estabelecimento de um mercado de carbono. A eliminação de subsídios a atividades e produtos que causem danos ambientais é outra providência recomendada.

3.11. Informa que, sobre o tema, o Ministro Carlos Ayres Britto, ex-presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), emitiu parecer, objetivando dar sustentação constitucional definitiva à adoção da tributação verde, onde destacou “[os] incentivos de caráter tributário como superior forma de cumprimento do dever estatal de proteger e preservar o meio ambiente em sua altanaria de princípio da ordem econômica”.<sup>7</sup>

3.12. Também sob a perspectiva tributário-constitucional, o jurista Ives Gandra da Silva Martins emitiu parecer, no qual concluiu que a adoção da chamada extrafiscalidade torna o direito tributário instrumento de justiça social e desenvolvimento econômico, servindo inclusive para impor tratamento punitivo às práticas prejudiciais ao meio ambiente.<sup>8</sup>

3.13. Ressaltou que é farta a utilização de instrumentos tributários para induzir o comportamento de agentes econômicos, no sentido de proporcionar o aumento do bem-estar da sociedade no âmbito da extrafiscalidade, cujas características incluem a possibilidade de que o Estado exerça controle sobre os impactos na arrecadação e nos efeitos sobre a indução pretendida, bem como sobre a atividade econômica.

3.14. Sendo assim, solicita nossa análise com relação aos seguintes quesitos:

- a. que grau de dificuldade pode ser atribuído à inclusão do impacto ambiental como dosador da carga tributária dos bens e serviços mediante a utilização do princípio da extrafiscalidade (a tributação verde)?
- b. como se pode determinar quais são os tributos mais adequados para serem utilizados com a finalidade de controlar impactos ambientais e induzir a economia a adotar modos de produção de baixa emissão de carbono? Com esse mesmo objetivo, o que dizer diante das tendências

---

6 OECD (2012), OECD Environmental Outlook to 2050: The Consequences of Inaction, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264122246-en>.

7 CASTRO, Renault de Freitas (organizador), Transição para uma nova ética tributária – A sustentabilidade como objetivo econômico....., p. 21-40.

8 Idem, p. 41-67.

que se delineiam relativamente à reforma tributária em fase de discussão na Câmara dos Deputados (criação do IVA etc.)?

- c. que precedentes existem para a medição de externalidades causadas pela produção e consumo de bens (e serviços)? Que exemplos podem ser citados como casos de sucesso para a correção de falhas de mercado semelhantes às aqui tratadas?
- d. que etapas devem ser seguidas para que se viabilize a implementação de instrumentos típicos da tributação verde?
- e. como tratar o caso da taxação de produtos de alto teor de matéria-prima obtida a partir de produtos reciclados e, portanto, já tributados em fases anteriores do ciclo produtivo?

4. Considerando que a Consulente é conhecedora do impacto que o processo de produção de bens e serviços causa ao meio ambiente e, ainda, os apensos percucientes estudos dos renomados juristas Ministro Ayres Britto e Professor Ives Gandra Martins sobre o tratamento que a Constituição de 1988 dispensou ao meio ambiente, inclusive sob a ótica tributária, o presente Parecer não se deterá nos aspectos constitucionais dos tributos, mas, para compreensão do contexto em que as respostas serão fornecidas, faz-se necessária uma breve preleção sobre alguns meios de que dispõe o Poder Público para controlar impactos ambientais indesejáveis e, usando expressões da Consulente, induzir a economia a adotar modos de produção sustentáveis e de baixa emissão de carbono.

## 2. A EXTRAFISCALIDADE E A PRECIFICAÇÃO DO CARBONO

5. Uma das organizações que mais se debruçou sobre o tema do impacto ambiental causado pela produção de bens e serviços foi a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com destaque para o documento intitulado *Taxation, Innovation and the Environment*<sup>9</sup>, publicado em outubro de 2010. Nele cabe destacar o seguinte (tradução livre).

A questão do meio ambiente e da inovação é importante para os governos, porque as forças do mercado, por si só, não abordam adequadamente qualquer questão. Não há preço para poluir e, portanto, empresas e consumidores poluem demais. Por outro lado, se os inovadores não são capazes de colher as recompensas totais de suas

---

9 OECD 2010. Multilingual Summaries. **Taxation, Innovation and the Environment**. [https://read.oecd-ilibrary.org/environment/taxation-innovation-and-the-environment/summary/english\\_9789264087637-sum-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/environment/taxation-innovation-and-the-environment/summary/english_9789264087637-sum-en#page1), acesso em 25.06.2018.

inovações, os mercados fornecem pouca inovação e a inovação é geralmente insuficiente para mitigar o problema.

Em relação à inovação, o problema é duplamente pronunciado: a inovação é geralmente subestimada, mas ainda mais em relação ao meio ambiente, pois sem um preço sobre a poluição, há pouco incentivo para usar as inovações.

Essas características sugerem que os governos precisam lidar com essas externalidades.

A tributação ambientalmente relacionada tem muitas características positivas e seu uso está aumentando nas economias da OCDE.

Os governos têm uma gama de ferramentas de política ambiental à sua disposição: instrumentos regulatórios (ou de “comando e controle”), instrumentos negociados (tais como impostos e permissões negociáveis), acordos negociados, subsídios, sistemas de gestão ambiental e campanhas.

Embora nenhum instrumento possa ser considerado o melhor para enfrentar todos os desafios ambientais, tem havido um crescente movimento para a tributação ambientalmente relacionada (e licenças negociáveis) nas economias da OCDE.

Os impostos sobre a poluição fornecem incentivos claros aos poluidores para reduzir as emissões e buscar alternativas mais limpas. Ao colocar um custo direto nos danos ambientais, as empresas, para maximizarem o lucro, procuram outros insumos menos danosos ao meio ambiente para seus processos de produção. Assim, ao usufruírem dos incentivos, podem reduzir custos. Também se tem usado outros instrumentos ambientais, tais como regulamentos relativos a intensidades de emissão ou prescrições tecnológicas.

A tributação relacionada incentiva a redução do menor custo entre os poluidores e fornece incentivos para a redução em cada unidade de poluição. Esses impostos também podem ser uma abordagem política altamente transparente, permitindo que os cidadãos vejam claramente se setores individuais ou fontes de poluição estão sendo favorecidos em detrimento de outros.

6. A experiência normativa do Brasil com o tema do meio ambiente nasceu com a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que instituiu a Política Nacional do

Meio Ambiente. Nela, já se previa a obrigação do poluidor/predador recuperar e/ou indenizar os danos causados ao meio ambiente (art. 4º, VII<sup>10</sup>).

7. De acordo com o art. 158, inciso IV, da CF, 25% do produto de arrecadação do ICMS pertencem ao município, cabendo aos estados, conforme o inciso II do parágrafo único desse artigo, legislar sobre um quarto daquele valor<sup>11</sup>.

7.1. Atualmente, 18 dos 26 estados brasileiros possuem legislação estabelecendo *ranking* de critérios para repasse desses recursos para os municípios. Entre esses critérios estão índices ambientais que privilegiam, com mais recursos, os Municípios que mais preservam áreas ambientais. Essa iniciativa, conhecida como “ICMS Ecológico”, tem sido exitosa, por exemplo, no aumento de áreas de preservação ambiental.

7.2. Assim, municípios que preservam suas florestas e conservam sua biodiversidade ganham uma maior pontuação nos critérios de repasse e, como consequência, recebem mais recursos, a título de compensação pelos investimentos em áreas destinadas à conservação, servindo, ao mesmo tempo, como um incentivo para a manutenção e criação de novas áreas para preservação da biodiversidade.

7.3. O Paraná, em 1989, foi o primeiro Estado a instituir o ICMS Ecológico. A seguir, sobrevieram os estados de São Paulo (1993), Minas Gerais (1995), Amapá (1996), Rondônia (1996), Rio Grande do Sul (1997), Mato Grosso do Sul, Pernambuco e Mato Grosso (2000), Tocantins (2002), Acre (2004), Rio de Janeiro e Ceará (2007).

---

10 Art. 4º - A Política Nacional do Meio Ambiente visará:

(...)

VII - à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

11 Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

(...)

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

7.4. Vale frisar que o ICMS Ecológico tem como finalidade a utilização de políticas públicas de maneira alternativa para subsidiar a política ambiental, na medida em que incentiva instituir Unidades de Conservação como áreas protegidas e como unidades de planejamento do território municipal.

8. Sobre o tema, diversas outras leis foram editadas, algumas ainda pendentes de regulamentação ou implementação. Vale citar, por exemplo, a Política Nacional sobre Mudança do Clima, instituída pela Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009, que oficializa compromissos assumidos pelo Brasil na Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima, no Protocolo de Quioto, e tem como uma das suas diretrizes o estímulo e apoio aos padrões sustentáveis de produção e consumo e às práticas, atividades e tecnologias de baixas emissões de gases de efeito estufa (art. 5º, XIII, a e b<sup>12</sup>). Entre os instrumentos da Política Nacional sobre Mudança do Clima, destacam-se medidas tributárias destinadas a estimular a redução das emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos, a serem estabelecidos em lei específica (art. 6º, VI<sup>13</sup>).

9. Outro exemplo é a Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída pela Lei nº 12.305, de 2 de agosto de 2010, que cria a figura do poluidor-pagador e do protetor-recebedor (art. 6º, II<sup>14</sup>) e estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, no âmbito de suas competências, poderão instituir

---

12 Art. 5º São diretrizes da Política Nacional sobre Mudança do Clima:

(...)

XIII - o estímulo e o apoio à manutenção e à promoção:

a) de práticas, atividades e tecnologias de baixas emissões de gases de efeito estufa;

b) de padrões sustentáveis de produção e consumo.

13 Art. 6º São instrumentos da Política Nacional sobre Mudança do Clima:

(...)

VI - as medidas fiscais e tributárias destinadas a estimular a redução das emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos, a serem estabelecidos em lei específica;

(...)

14 Art. 6º São princípios da Política Nacional de Resíduos Sólidos:

(...)

II - o poluidor-pagador e o protetor-recebedor;

(...)

normas com o objetivo de conceder incentivos fiscais<sup>15</sup>, financeiros ou creditícios a: indústrias e entidades dedicadas à reutilização, ao tratamento e à reciclagem de resíduos sólidos produzidos no território nacional; projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, prioritariamente em parceria com cooperativas ou outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis, formadas por pessoas físicas de baixa renda, e a empresas dedicadas à limpeza urbana e a atividades a ela relacionadas (art. 44<sup>16</sup>).

10. Apesar de, no âmbito federal, a primeira norma a criar mecanismos de natureza financeira/creditícia (poluidor-pagador e protetor-recebedor), ainda em processo de regulamentação, seja, como se verá adiante, a Lei nº 13.576, de 26 de dezembro de 2017, o Governo Federal, através da Secretaria Geral da Presidência da República, em parceria com a Fundação Banco do Brasil, Ministério do Trabalho e Emprego, Ministério do Meio Ambiente, Fundação Nacional de Saúde (Funasa), Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), Petrobras e Banco do Brasil, criou o projeto Cataforte<sup>17</sup> que visa possibilitar a inserção de cooperativas no mercado da reciclagem e a agregação de valor na cadeia de resíduos sólidos. O projeto é voltado à estruturação de redes de cooperativas e associações para que essas redes solidárias se tornem aptas a prestar serviços de coleta seletiva para prefeituras, participar no mercado de logística reversa e realizar conjuntamente a comercialização e o beneficiamento de produtos recicláveis. Em dezembro de 2014, o Governo Federal anunciou investimentos de R\$ 200 milhões em empreendimentos de apoio ao projeto<sup>18</sup>.

---

15 É questionável a constitucionalidade de uma lei federal que, embora em caráter programático, estabeleça previsão de concessão de incentivos fiscais pelas entidades subnacionais, em virtude da vedação constitucional à isenção heterônoma, de que trata o art. 151, III, da CF. De qualquer forma, os previstos instrumentos econômicos não prosperaram.

16 Art. 44. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas competências, poderão instituir normas com o objetivo de conceder incentivos fiscais, financeiros ou creditícios, respeitadas as limitações da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a:

I - indústrias e entidades dedicadas à reutilização, ao tratamento e à reciclagem de resíduos sólidos produzidos no território nacional;

II - projetos relacionados à responsabilidade pelo ciclo de vida dos produtos, prioritariamente em parceria com cooperativas ou outras formas de associação de catadores de materiais reutilizáveis e recicláveis formadas por pessoas físicas de baixa renda;

III - empresas dedicadas à limpeza urbana e a atividades a ela relacionadas.

17 <http://www.secretariadegoverno.gov.br/iniciativas/pro-catador/cataforte>

18 <https://www.redebrasilatual.com.br/cidadania/2014/12/dilma-anuncia-r-200-milhoes-para-catadores-de-reciclavéis-e-inclusao-no-pronatec-834.html>

11. No que diz respeito à emissão de gases de efeito estufa, objetivando a implementação do princípio do poluidor-pagador e do protetor-recebedor, modelos teóricos<sup>19</sup> sugerem a precificação de emissão de carbono em duas principais vertentes: tributo e comercialização de permissões de emissão.

11.1. Essas duas vertentes são quantificadas a partir de um limite (*cap*) nacional para emissão de gases de efeito estufa (GEE), expressos em t de CO<sub>2</sub> equivalente (toneladas de dióxido de carbono equivalente<sup>20</sup>) previamente estabelecido, considerando o compromisso assumido pelo País na redução da emissão de GEE. Dessa forma, a emissão de CO<sub>2</sub> equivalente passa a ter um preço (R\$/t de CO<sub>2</sub>).

11.2. Precificada a emissão de CO<sub>2</sub> equivalente, mediante tributo ou comercialização de permissões de emissão, e escolhidos os setores nos quais deve ser reduzida a emissão de CO<sub>2</sub> equivalente, os empreendimentos que forem mais eficientes reduziram suas emissões para pagar menos tributo ou para ter o direito de comercializar seu gap de redução, quando situado abaixo do limite estabelecido para o setor, com empreendimentos que não conseguiram atingir a redução estabelecida naquele limite. No último caso, seria criado um mercado de permissões de emissões de carbono que poderia ter seus títulos negociados em leilões ou bolsas de valores, como produto financeiro, sistema conhecido na área ambiental como *cap-and-trade* ou *emissions trading system* (ETS).

11.3. A precificação, ao estimular a redução da emissão de CO<sub>2</sub>, pode também induzir inovações tecnológicas que propiciem maior eficiência no processo de fabricação, com menores emissões de CO<sub>2</sub> por unidade produzida. Isso gera uma externalidade positiva para o meio ambiente, criando uma economia de baixo carbono. Todavia, a implementação de uma economia de baixo carbono é muito complexa e, segundo alguns, inviável na prática, ao menos no curto prazo. Mesmo os países que foram pioneiros na adoção de normas que precificam o carbono, ainda não conseguiram aferir o grau de restrições estabelecidas em suas normas, seja pelo preço da emissão de CO<sub>2</sub> seja pela quantidade de CO<sub>2</sub> emitida, seja pelo setor ou pela região de emissão de CO<sub>2</sub>, capazes de estabilizaram tais normas. Nesses países, essas normas ainda se

---

19 INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE (IPCC). *Climate Change 2014: Impacts, Adaptation, and Vulnerability. IPCC Working Group II Contribution to AR5*. Cambridge University Press, Cambridge, United Kingdom and New York, NY, USA, 2014.

20 A unidade de carbono equivalente representa uma padronização dos gases do efeito estufa em unidade de dióxido de carbono para que se possa chegar a um valor total de emissões de todos os gases de uma mesma unidade. Para realizar tal padronização, é utilizado o potencial de aquecimento global (GWP) relativo dos demais gases, tendo o GWP do CO<sub>2</sub> como base igual a um.

encontram em processo de ajustes. Tal complexidade, entretanto, não impede que algumas medidas já sejam levadas a cabo no Brasil, como de fato estão sendo levadas, para construção de uma economia de baixo carbono.

12. Sobre a precificação do carbono, o Conselho Empresarial Brasileiro para o Desenvolvimento Sustentável (CEBDS)<sup>21</sup>, com apoio da *We Mean Business* e da *Carbon Disclosure Project (CDP)*, publicou documento<sup>22</sup>, no qual se destacam as seguintes considerações:

Tão importante quanto o desenho de instrumentos de precificação de carbono deve ser a consideração à remoção de subsídios perversos que se contrapõem aos incentivos de preços (como é o caso do subsídio ao diesel para transporte de cargas).

Os instrumentos de precificação afetam os custos de produção diretamente ou indiretamente. O grau de repasse desses custos na cadeia depende das características do setor regulado, tais como poder de mercado, capacidade instalada, flexibilidade tecnológica e restrições regulatórias de preço. O repasse de custos é, todavia, necessário para atuar na demanda e, assim, criar os incentivos de longo prazo. No curto prazo, porém, existem preocupações com a competitividade que, quando concorrentes, não estão sob o mesmo regime de precificação de carbono, criando o risco de realocação das atividades produtivas em economias ou regiões com restrições de emissões mais brandas, tornando a política perversa do ponto de vista econômico e inócua do ponto de vista ambiental. Por isso, tratamentos especiais para compensar eventuais perdas de competitividade devem ser considerados<sup>23</sup>.

Via de regra, o impacto de um instrumento de precificação sobre a lucratividade de determinado setor é tão maior quanto maior a intensidade de carbono, maior o custo de mitigação, maior a concorrência (exposição ao mercado externo) e maior a elasticidade-preço da demanda (isto é, a sensibilidade da demanda pelos produtos do setor às variações de preço). No entanto, em médio e longo prazo, impactos negativos tendem a ser eliminados pela inovação tecnológica promovida pelas

---

21 Instituição que reúne empresas com a pretensão de cuidar de matérias de interesse da política ambiental. Ainda, entretanto, não logrou forjar robusta credibilidade em relação aos propósitos colimados.

22 Conselho Empresarial Brasileiro para o Desenvolvimento Sustentável (CEBDS). **Precificação de Carbono** - O que o setor empresarial precisa saber para se posicionar. Disponível em <http://biblioteca.cebds.org>

23 Se não houver uma ação efetiva sobre a competitividade dos bens e serviços, qualquer instrumento será inócua, pois aí está, exatamente, a força do mecanismo para induzir o poluidor a reduzir impacto ambiental dos produtos. Não há alternativa: interferir na competitividade é condição necessária à eficácia da intervenção nos mercados, visando àquele objetivo. O problema é que a intervenção no mercado, mediante tributação de emissões, deve guardar coerência com o sistema e com os níveis adotados internacionalmente, dificultando a dosagem (fixação do nível/intensidade) do tributo por produto ou setor, dada a flutuação das cotações do mercado internacional de carbono, bem assim do mercado de divisas (ou termos de troca).

empresas como forma de se contrapor à perda potencial de lucratividade. Assim, os instrumentos de precificação geram tanto efeitos positivos quanto negativos sobre a economia. Embora não seja fácil verificar a causalidade entre esses instrumentos e os efeitos econômicos observados.

13. Como já mencionado, a primeira norma brasileira a enfrentar o problema da precificação da emissão de carbono foi a Lei nº 13.576, de 2017, regulamentada pelo Decreto nº 9.308, de 15 de março de 2018.

13.1. A precificação se deu pela combinação de metas de redução de carbono, permitindo a comercialização de permissões de emissão, com previsão de incentivos fiscais, financeiros e creditícios, e a adição compulsória de biocombustíveis aos combustíveis fósseis (art. 4º da Lei nº 13.576, de 2017<sup>24</sup>).

13.2. Referida lei faz referência à melhoria da intensidade de emissões de carbono na matriz brasileira de combustíveis, e elegeu o setor de comercialização de combustível como poluidor-pagador, e o setor de produção de biocombustível como protetor-recebedor.

13.3. A Resolução nº 5, de 5 de junho de 2018, do Conselho Nacional de Política Energética, definiu as metas compulsórias anuais de redução de emissões

---

24 Art. 4º São instrumentos da Política Nacional de Biocombustíveis (RenovaBio), entre outros:

I - as metas de redução de emissões de gases causadores do efeito estufa na matriz de combustíveis de que trata o Capítulo III desta Lei;

II - os Créditos de Descarbonização de que trata o Capítulo V desta Lei;

III - a Certificação de Biocombustíveis de que trata o Capítulo VI desta Lei;

IV - as adições compulsórias de biocombustíveis aos combustíveis fósseis;

V - os incentivos fiscais, financeiros e creditícios; e

VI - as ações no âmbito do Acordo de Paris sob a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima.

Parágrafo único. Os instrumentos previstos neste artigo, em relação às metas de redução das emissões mencionadas no inciso II do **caput** do art. 1º desta Lei, guardarão compatibilidade com as metas previstas para os demais setores.

de gases causadores do efeito estufa para a comercialização de combustíveis<sup>25</sup>. A lei, todavia, para ter eficácia plena, depende ainda da definição das metas compulsórias individuais aplicáveis a todos os distribuidores de combustíveis, que, de acordo com o art. 12 do Decreto nº 9.308, de 15 de março de 2018<sup>26</sup>, entrarão em vigor no final de 2019<sup>27</sup>.

### 3. PRECEDENTES NA MEDIÇÃO DE EXTERNALIDADES CAUSADAS PELA PRODUÇÃO E CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS

14. As figuras do poluidor-pagador e do protetor-recebedor, criadas pela Política Nacional de Resíduos Sólidos (Lei nº 12.305, de 2010), já delineiam o caminho para o tratamento diferenciado entre agentes que, pelos seus processos

25 Metas compulsórias anuais de redução de emissões de gases causadores do efeito estufa para a comercialização de combustíveis, e os respectivos intervalos de tolerância, considerada a melhoria da intensidade de carbono da matriz brasileira de combustíveis:

ANO	2018 (A PARTIR DE 24/06/18)	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028
Intensidade de Carbono Projetada (gCO2/MJ)	73,55	73,51	72,83	72,55	72,34	71,81	70,62	69,49	68,39	67,49	66,75
Redução da IC Pretendida	-	1,0%	1,9%	2,3%	2,5%	3,3%	4,9%	6,4%	7,9%	9,1%	10,1%
Meta CBIO (em MM)	-	16,8	28,7	41,0	49,8	59,6	66,9	73,3	79,5	85,1	90,1
Intervalos de tolerância	-	21,3	33,2	45,5	54,3	64,1	71,4	77,8	84,0	89,6	94,6
	-	12,3	24,2	36,5	45,3	55,0	62,4	68,8	75,0	80,6	85,6

26 Art. 12. As metas compulsórias individuais de que trata o art. 7º da Lei nº 13.576, de 2017, aplicáveis a todos os distribuidores de combustíveis, serão definidas e tornadas públicas até 1º de julho de 2019, para vigorar a partir de 24 de dezembro de 2019.

27 À luz do que hoje se percebe, essa expectativa parece ser excessivamente otimista.

de elaboração de produtos ou de prestação de serviços, causam impactos ao meio ambiente em intensidades diferentes, conforme o art. 170, inciso VI<sup>28</sup>, da CF.

15. Tanto a Lei nº 12.187, de 2009 (Política Nacional sobre Mudança do Clima), como a Lei nº 12.305, de 2010 (Resíduos Sólidos), trata da criação de estímulos para atividades e empresas que contribuam de forma positiva para o meio ambiente, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos.

16. Assim, nessas leis o ônus do estímulo ou outra forma de incentivo deve ser arcado pelo poluidor-pagador. Mas as dificuldades são muitas, como pondera o já referido documento do CEBDS:

O ônus ambiental imposto ao poluidor-pagador afeta o custo de sua produção. O processo de repasse desse custo na cadeia de produção/comercialização depende de cada setor. Existem também preocupações com a competitividade quando concorrentes não estão sob o mesmo ônus, criando o risco de realocação das atividades produtivas em economias ou regiões onde esse ônus não existe, tornando a medida operativa perversa do ponto de vista econômico e inócua do ponto de vista ambiental.

16.1. Nesse aspecto, vale lembrar que países vizinhos têm captado atividades industriais do Brasil, em virtude da existência de legislações tributárias e/ou de comando e controle mais brandos que os nacionais. Mas esse risco é inerente a qualquer tributo ou ônus de outra natureza, o que não pode ocorrer é o país deixar de adotar políticas de precificação de carbono, tendo em vista os compromissos assumidos pelo Brasil em tratados internacionais sobre o meio ambiente.

16.2. Com relação à medição dessas externalidades causadas pela produção e consumo de bens e serviços, o citado documento do CEBDS realça que estudos mais recentes indicam a preponderância de impactos econômicos positivos em experiências internacionais, mas de menor magnitude nos casos de tributação sobre o carbono, em relação a outras formas de imposição de ônus.

---

28 Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

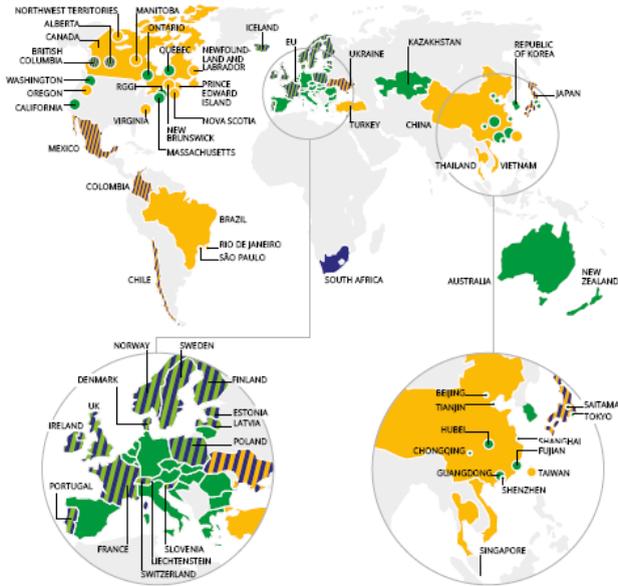
16.3. O Banco Mundial, em trabalho intitulado *State and Trends of Carbon Pricing 2017*<sup>29</sup>, traz o número total de 47 iniciativas de precificação de carbono implementadas ou programadas para implementação em 67 jurisdições, representando cerca de metade da economia global e mais de um quarto das emissões de GEE do mundo. Todas essas jurisdições estão colocando um preço na emissão de carbono (fig.1). Iniciativas de precificação de carbono cobrem, em média, metade das emissões de GEE dessas jurisdições, que se traduz em cerca de 8 gigatoneladas de dióxido de carbono equivalente (GtCO<sub>2</sub>e) ou 15% do GEE global (fig. 2). Quando a precificação do carbono na China for implementada (2018, via ETS), isso expandirá as emissões cobertas pela precificação do carbono para 25% das emissões globais de GEE.

16.4. No trabalho do Banco Mundial, chama a atenção o caso do Reino Unido. Após a implementação da precificação da emissão de CO<sub>2</sub> em 2013, o consumo de carvão no Reino Unido para a geração de eletricidade diminuiu, entre 2013 e 2016, 76%.

---

29 [https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/28510/wb\\_report\\_171027.pdf?sequence=7&isAllowed=y](https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/28510/wb_report_171027.pdf?sequence=7&isAllowed=y)

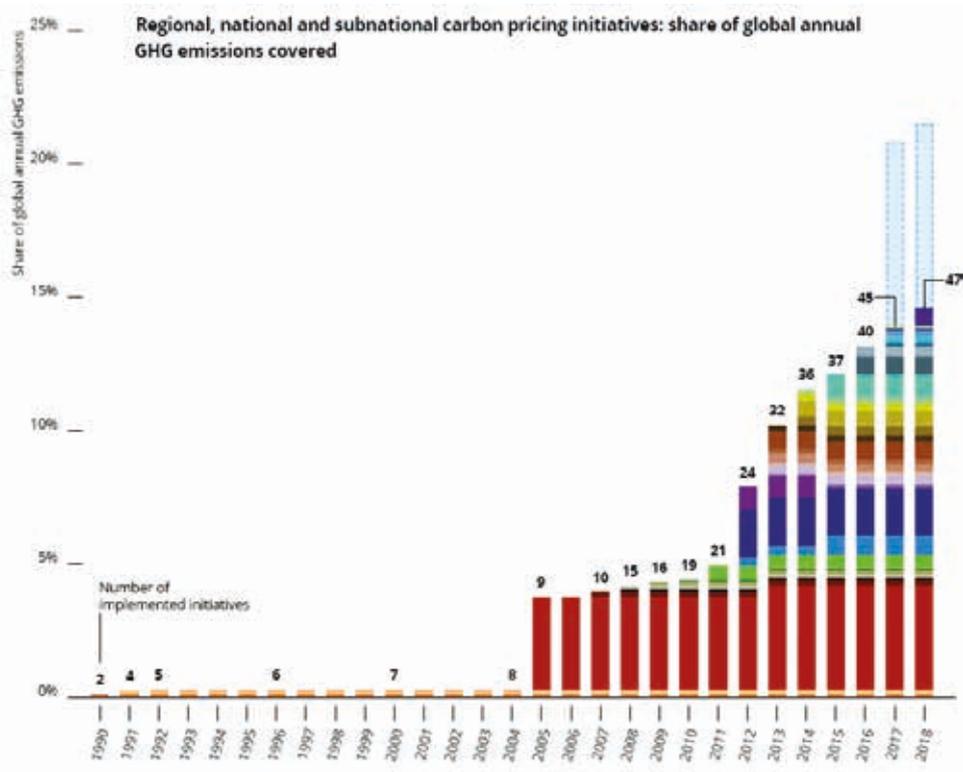
Figura 1.



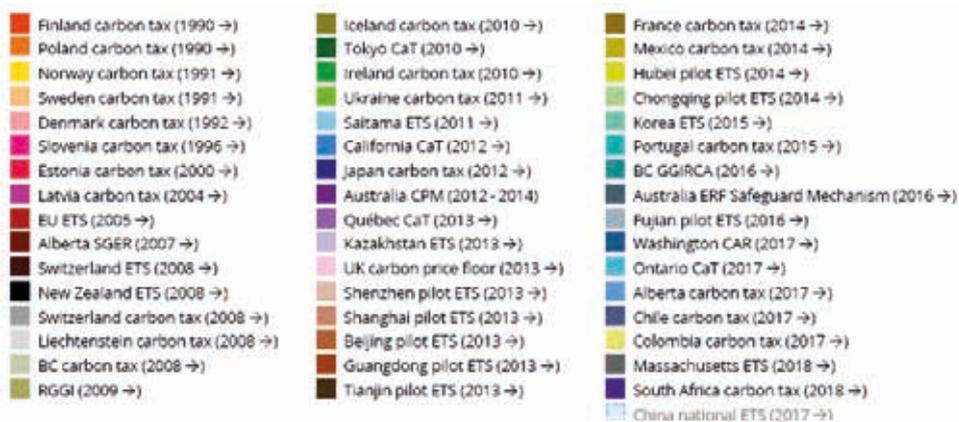
Legenda Fig. 1

- Precificação de carbono implementada por ETS ou programada para implementação
- Precificação de carbono implementada por tributo ou a implementação
- Precificação de carbono em fase de planejamento por ETS
- Precificação de carbono por ETS e por tributo, em planejamento
- Precificação de carbono por tributo implementada ou em planejamento, ETS em análise

Figura 2.



Legenda Fig. 2



## 4. RESÍDUOS SÓLIDOS

17. Antes do advento da Lei nº 12.305, de 2010, que criou a Política Nacional de Resíduos Sólidos, a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nos arts. 47 e 48<sup>30</sup>, desonerou da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para a pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real, as receitas oriundas do faturamento proveniente da venda de desperdícios e resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados, respectivamente, nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da TIPI, bem como os demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da TIPI.

---

30 Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da TIPI.

Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Parágrafo único. A suspensão de que trata o *caput* deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.

Art. 49. Fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida por fabricante na venda a empresa sediada no exterior para entrega em território nacional de material de embalagem a ser totalmente utilizado no acondicionamento de mercadoria destinada à exportação para o exterior.

§ 1º A suspensão de que trata o *caput* deste artigo converte-se em alíquota 0 (zero) após a exportação da mercadoria acondicionada.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas com suspensão de que trata o *caput* deste artigo deverá constar a expressão "Saída com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º O benefício de que trata este artigo somente poderá ser usufruído após atendidos os termos e condições estabelecidos em regulamento do Poder Executivo.

§ 4º A pessoa jurídica que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data em que se realizou a operação de venda, não houver efetuado a exportação para o exterior das mercadorias acondicionadas com o material de embalagem recebido com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica obrigada ao recolhimento dessas contribuições, acrescidas de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da referida data de venda, na condição de responsável.

§ 5º Na hipótese de não ser efetuado o recolhimento na forma do § 4º deste artigo, caberá lançamento de ofício, com aplicação de juros e da multa de que trata o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 6º Nas hipóteses de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo, a pessoa jurídica fabricante do material de embalagem será responsável solidária com a pessoa jurídica destinatária desses produtos pelo pagamento das contribuições devidas e respectivos acréscimos legais.

17.1. Todavia, pelo menos com relação ao lixo de plástico, a medida não produziu muito efeito, haja vista a grande quantidade dessa matéria que ainda se deposita no dia a dia em lixões e que é descartada de modo inadequado em rios, lagos e praias.

17.2. Nessa toada, vale registrar as providências que os demais países estão a tomar para conter a expansão do lixo plástico<sup>31</sup>.

- 
- 31 <https://plasticoceans.org/rwanda-plastic-bag-ban/>  
<http://america.aljazeera.com/articles/2016/2/25/rwanda-plastic-bag-ban.html>  
<https://america.cgtn.com/2018/01/19/mexican-city-bans-plastic-bags-to-fight-waste>  
<http://www.cnn.com/2009/WORLD/americas/08/19/mexico.plastic.bag.ban/index.html>  
<https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/plastic-bag-environmental-levy/index.aspx>  
<https://www.nytimes.com/2008/01/31/world/europe/31iht-bags.4.9650382.html>  
<https://www.ecowatch.com/the-global-downfall-of-the-plastic-bag-1881906470.html>  
<https://sipse.com/novedades/mexico-libre-plasticos-cancun-primeras-ciudades-pet-contaminacion-291590.html>  
<https://globalnews.ca/news/3940536/no-more-plastic-bags-in-montreal-first-major-canadian-city-to-implement-ban/>  
[https://www.huffingtonpost.ca/2016/02/29/edmonton-plastic-bags\\_n\\_9349486.html?utm\\_hp\\_ref=ca-plastic-bag-ban](https://www.huffingtonpost.ca/2016/02/29/edmonton-plastic-bags_n_9349486.html?utm_hp_ref=ca-plastic-bag-ban)  
<http://www.cbc.ca/news/canada/montreal/what-you-need-to-know-about-montreal-s-plastic-bag-ban-1.4451421>  
<https://www.aljazeera.com/news/2016/07/green-morocco-bans-plastic-bags-160701141919913.html>  
<http://www.africanews.com/2016/07/01/morocco-enforcing-nationwide-ban-on-plastic-bags/>  
[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-18-5\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-5_en.htm)  
[http://ec.europa.eu/environment/waste/plastic\\_waste.htm](http://ec.europa.eu/environment/waste/plastic_waste.htm)  
[http://ec.europa.eu/environment/circular-economy/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/environment/circular-economy/index_en.htm)  
<http://ec.europa.eu/environment/waste/pdf/pan-european-factsheet.pdf>  
<http://www.middleeasteye.net/columns/morocco-ban-plastic-bags-imports-waste-italy-1844366116>  
<http://www.france24.com/en/20160701-france-bans-plastic-bags-distributed-stores>  
<https://www.thelocal.fr/20160701/what-does-frances-ban-on-plastic-bags-actually-mean>  
<https://www.planete-energies.com/en/medias/close/france-s-single-use-plastic-bag-regulation>  
[https://www.washingtonpost.com/news/worldviews/wp/2016/09/19/france-bans-plastic-plates-and-cutlery/?utm\\_term=.78d639618e26](https://www.washingtonpost.com/news/worldviews/wp/2016/09/19/france-bans-plastic-plates-and-cutlery/?utm_term=.78d639618e26)  
[https://www.washingtonpost.com/news/morning-mix/wp/2016/01/20/by-2050-there-will-be-more-plastic-than-fish-in-the-worlds-oceans-study-says/?noredirect=on&utm\\_term=.7d353e01c9cc](https://www.washingtonpost.com/news/morning-mix/wp/2016/01/20/by-2050-there-will-be-more-plastic-than-fish-in-the-worlds-oceans-study-says/?noredirect=on&utm_term=.7d353e01c9cc)  
<http://worldenvironmentday.global/en/news/single-use-plastic-has-reached-worlds-deepest-ocean-trench>

## **França**

Em julho de 2016, a França proibiu a distribuição gratuita de sacos plásticos descartáveis de uso único, normalmente distribuídos em mercearias. A proibição de sacolas verdes finas usadas para produção ocorreu em janeiro de 2017. As proibições visam reduzir cerca de cinco bilhões de sacolas plásticas e 12 bilhões de sacolas.

Impacto: como a maioria das proibições de plásticos, essa recebeu reação da indústria de plásticos. Sacos bio-originários e biodegradáveis feitos a partir de uma mistura de amido de milho e de plástico foram propostos como uma solução para potenciais impactos econômicos negativos da proibição. Em 2016, o ministro francês do Meio Ambiente estimou que mais de três mil empregos resultariam da produção de uma alternativa mais verde às tradicionais sacolas de supermercado de uso único.

## **México**

Embora o México não tenha uma proibição federal de sacolas plásticas, muitas cidades e estados estão tomando medidas para reduzir a poluição por plásticos. Em 2009, a Cidade do México introduziu uma legislação para proibir os varejistas de distribuir sacolas plásticas não biodegradáveis descartáveis. O centro industrial Queretaro tornou-se o primeiro município do México a proibir sacolas plásticas em abril de 2018. Cancún, centro de turismo, propôs um plano para eliminar sacolas plásticas, canudos e garrafas de água, inicialmente por meio de ações voluntárias.

Impacto: Queretaro pretende aplicar a proibição estritamente confiscando as sacolas ilegais e negando a renovação da licença comercial para os infratores.

## **Canadá**

Montreal implementou a proibição de sacolas plásticas com espessura inferior a 50 microns em janeiro de 2018. Vários outros municípios do Canadá seguiram o exemplo. Victoria pretende banir as sacolas plásticas em julho de 2018, e Vancouver também manifestou interesse em reduzir seu consumo de plástico com um imposto ou proibição. Edmonton pediu às empresas para cobrar por sacolas plásticas e está reavaliando uma proibição proposta em 2012.

Impacto: as proibições de plástico no Canadá são relativamente novas ou ainda estão em processo de implementação. Os governos canadenses permitiram um período de carência de seis meses para as empresas entrarem em conformidade com a nova legislação antes de aplicar estritamente a proibição. Os planos esperam reduzir os bilhões de sacolas plásticas usadas no Canadá todos os anos.

## **Ruanda**

Ruanda implementou uma proibição rigorosa de sacolas plásticas em 2008. Anteriormente, as sacolas plásticas eram descartadas principalmente por incineração, impactando negativamente a qualidade do ar em Ruanda. Sacolas que não eram incineradas entupiam ruas e cursos de água.

Impacto: a proibição de bolsas foi rigorosamente aplicada devido a desafios impostos por contrabandistas e turistas que entram no país. O uso ilegal de sacolas plásticas pode resultar em multas ou prisão. A aplicação rigorosa teve impactos positivos no meio ambiente, reduzindo as inundações, os danos à vida selvagem e a erosão.

### **Irlanda**

A Irlanda foi o primeiro país a aplicar um imposto significativo sobre as sacolas plásticas ( 22 centavos de euro no fechamento do mercado em 2002). Para os poucos sacos usados, o governo garantiu que a receita do imposto fosse destinada a diferentes programas de proteção ambiental.

Impacto: o país teve um impacto significativo quase instantaneamente, com o consumo de sacolas plásticas caindo em 94%, tendo inspirado outros países a abordar essa questão, a Irlanda é um dos principais países a lidar com o consumo de sacos de plástico.

### **União Europeia**

Em 16 de janeiro de 2018, a Comissão Europeia adotou a primeira Estratégia Europeia para Plásticos em uma Economia Circular. O plano visa eliminar a poluição por plásticos e mudar a maneira como os plásticos são produzidos e consumidos na UE, com foco em sacolas plásticas, outros plásticos de uso único e materiais de pesca. O plano também busca melhorar os benefícios econômicos da reciclagem, criar empregos por meio do engajamento de empresas e produtores e investir em inovação.

Impacto: a Comissão Europeia começará a introduzir regulamentos e medidas ao Parlamento Europeu em 2018 e 2019, incluindo uma proposta sobre a regulamentação de plásticos descartáveis, resíduos de embalagens e gestão de resíduos portuários. A estratégia para os plásticos numa economia circular desempenhará um papel importante na UE. Até 2030, todas as embalagens de plástico produzidas e vendidas na Europa devem ser reutilizáveis ou recicláveis.

### **ONU**

Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (UNEP): o UNEP lançou a campanha *#CleanSeas* em 2017 para envolver as partes interessadas de todos os setores no combate à poluição de plásticos no oceano. A poluição plástica chegou agora às partes mais profundas dos oceanos. Prevê-se que os pedaços de plástico excedam o número de peixes até 2050. O objetivo é abordar as causas da poluição plástica, principalmente a produção e o consumo de plásticos de uso único. Até o momento, mais de 40 países assinaram a campanha. *#BeatPlasticPollution Campaign*: a campanha *#BeatPlasticPollution* é o foco do Dia Mundial do Meio Ambiente de 2018, organizado pela ONU. A *Beat Plastic Pollution*, que se sobrepõe à campanha *CleanSeas*, também tem como alvo os plásticos descartáveis e incentiva os consumidores a seguirem o lema: "Se você não puder reutilizá-los, recuse-os".

17.3. No Brasil, várias cidades já aprovaram leis que proíbem a distribuição gratuita ou a venda de sacolas plásticas produzidas a partir de polietilenos, de polipropilenos ou de similares aos consumidores para o acondicionamento e transporte de mercadorias adquiridas em estabelecimentos comerciais. Na cidade de São Paulo, esse problema é atacado pela Lei Municipal nº 15.374, de 2011, regulamentada pelo Decreto nº 55.827, de 6 de janeiro de 2015, prevendo que infrações a essas determinações podem implicar de advertências a multas, podendo chegar estas a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais). No Estado do Rio de Janeiro é a Lei Estadual nº 8.006, de 25 de junho de 2018, que trata do problema, estabelecendo multas de 100 (cem) a 10.000 (dez mil) UFRJs por obrigação descumprida. Cidades como Porto Alegre (RS), Florianópolis (SC), Goiânia (GO), Brasília (DF), João Pessoa (PB), Natal (RN) e Teresina (PI), também têm leis que tratam do tema.

17.4. O Estado do Rio de Janeiro, pela Lei nº 3.369, de 7 de janeiro de 2000, regulamentada pelo Decreto nº 31.819, de 9 de setembro de 2002, também determina que as empresas que utilizam garrafas e embalagens plásticas na comercialização de seus produtos estabeleçam e mantenham, em conjunto, procedimentos para a recompra das garrafas plásticas após o uso do produto pelos consumidores.

17.5. A Lei nº 6.384, de 4 de julho de 2018, do município do Rio de Janeiro, obriga os restaurantes, lanchonetes, bares e similares, barracas de praia e vendedores ambulantes do município do Rio de Janeiro a usar e fornecer a seus clientes apenas canudos de papel biodegradável e/ou reciclável individualmente e hermeticamente embalados com material semelhante. O não cumprimento dessas determinações pode implicar em pesadas multas.

17.6. Registre-se que a rentabilidade na venda de desperdício plástico é baixa. Ademais, a maioria do recolhimento de lixo é feita por pequenos catadores (pessoas físicas), microempreendedores individuais (MEI) ou cooperativas enquadradas no Simples Nacional. Por conseguinte, a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins acaba por não produzir efeito, seja porque a pessoa física não é contribuinte desses tributos, seja porque a suspensão não se aplica às empresas do Simples, conforme determina o parágrafo único do art. 48 da mencionada lei.

17.7. Cabe destacar que o art. 47 da Lei nº 11.196, de 2005, vedou a utilização do crédito do PIS/Pasep e da Cofins pela empresa compradora na aquisição desses desperdícios. Tal vedação se contrapõe à iniciativa do Poder Executivo, constante do art. 6º da Medida Provisória nº 75, de 2002, rejeitada pelo

Congresso Nacional, em que se criou o direito à fruição de crédito presumido do IPI na aquisição de desperdícios, resíduos e aparas de plásticos, classificados na posição 39.15 da TIPI, por estabelecimentos industriais, para utilização como matéria-prima ou produto intermediário.

## **5. TAXAÇÃO DE PRODUTOS DE ALTO TEOR DE MATÉRIA-PRIMA OBTIDA A PARTIR DE PRODUTOS RECICLADOS**

18. Uma das formas de se reduzir o impacto no meio ambiente é a reciclagem de materiais. Para incentivar essa reciclagem, o Estado poderia dar seguimento à medida preconizada no art. 48 da Lei nº 11.196, de 2005.

19. Conquanto o mencionado artigo tenha desonerado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a venda de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço e de outros metais, não se constata, na prática, o benefício dessa suspensão. Isso porque, de acordo com o art. 17<sup>32</sup> da Lei nº 11.033, de 2004, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

20. Quem vende desperdícios, usualmente, não é pessoa jurídica inserida no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, com direito a crédito dessas contribuições nas aquisições. As vendas são realizadas, na grande maioria, por pequenos catadores, pessoas físicas, microempreendedores individuais (MEI) ou cooperativas enquadradas no Simples Nacional, para os quais a suspensão do PIS/Pasep e da Cofins não se aplica. Por conseguinte, não têm direito ao crédito dessas contribuições nas aquisições.

21. Dessa forma, os desperdícios, que deveriam estar desonerados do PIS/Pasep e da Cofins, pela aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, permanecem onerados.

22. Para que o comando do art. 17 tenha eficácia, é necessário que seja suprimida a vedação de utilização do crédito do PIS/Pasep e da Cofins nas aquisições de desperdícios, constante do art. 47 da Lei nº 11.196, de 2005,

---

32 Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

pois, se assim não for, ninguém fará uso da utilização de crédito nas vendas com suspensão de desperdício, nem a jusante, nem a montante da cadeia.

23. O efeito ambientalmente positivo dessa medida é o estímulo a investimentos cuja produção aproveite produtos recicláveis.

## **6. TRIBUTOS ADEQUADOS AO CONTROLE DE IMPACTOS AMBIENTAIS**

24. Do exposto, cabe reconhecer que algumas iniciativas podem contribuir, por meio da tributação, para redução do impacto ambiental na produção de bens ou na prestação de serviços, objetivando dar eficácia ao tratamento diferenciado previsto no art. 170, VI, da Constituição Federal.

25. Para alcançar tal objetivo, preferiu-se optar por mudanças centradas na legislação infraconstitucional, tendo em vista que os custos de convencimento político e os prazos de tramitação de uma emenda constitucional, inclusive em decorrência da exigência de quóruns qualificados em ambas as Casas do Congresso, são sabidamente elevados.

### **Legislação Estadual - IPVA**

26. O art. 155 da CF trata da competência tributária dos estados e do Distrito Federal, com a seguinte redação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

26.1. Do ponto de vista ambiental, é oportuno promover a utilização de veículos não poluentes equipados unicamente com motor elétrico para propulsão ou menos poluentes que utilizem combustível de origem renovável, como é o caso dos veículos equipados com motor a álcool combustível (etanol<sup>33</sup>).

26.2. Assim, objetivando incentivar a produção e a utilização daqueles veículos, propõe-se demandar os estados para que, no âmbito de sua competência legislativa, concedam um tratamento menos gravoso aos veículos que não façam uso de combustível fóssil.

## **Legislação Federal**

27. Ainda com o escopo de conferir eficácia ao tratamento diferenciado previsto no art. 170, VI, da CF, sugerimos promover também algumas alterações na legislação ordinária federal, conforme será detalhado a seguir.

## **Lista Verde e Lista Vermelha**

28. Considerando as dificuldades, já apontadas, sobre os efeitos na competitividade, decorrentes de aumento da carga tributária sobre setores mais poluentes, parece razoável que a identificação dos produtos e serviços que maior impacto causam ao meio ambiente seja definida de forma específica.

28.1. Nesse contexto, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), base de informação para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Importação (II), e a Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), criada pelo Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012, parecem ser instrumentos dos quais não se pode abrir mão, pois permitem identificar e codificar cada produto e serviço e já são utilizados pelas administrações tributárias.

28.2. No que se refere à tributação dos resíduos, com apoio desses instrumentos, seriam criadas uma Lista de Produtos Sensíveis (Lista Vermelha), com potencial de dano ao meio ambiente, e uma Lista Verde de Produtos, integrada

---

33 Em função de uma resolução da Agência Nacional do Petróleo (ANP), desde setembro de 2010, o termo utilizado nas bombas é "etanol", embora a palavra "álcool" ainda seja a mais popular.

por produtos e serviços que concorrem para a eficácia da política ambiental. Os produtos ou serviços teriam a carga tributária reduzida ou aumentada conforme estivessem na Lista Verde ou Lista Vermelha, respectivamente, mas as receitas decorrentes dessa incidência tributária, no conjunto, deveriam, em tese, permanecer constantes.

28.3. Em caráter exemplificativo, poderiam ser indicados os seguintes produtos para integrar a Lista Vermelha:

NCM	PRODUTO
3917.32.90	Canudos de plástico para servir líquidos
3923.1	Sacos, sacolas e bolsas de plástico
3924.10	Copos, facas, garfos e colheres de plástico
3923.30	Garrafas de plástico
8506	Pilhas e baterias

28.4. No que se refere aos copos, facas, garfos, colheres de plástico e canudos de plástico para servir líquidos, embora se classifiquem nos códigos indicados, há necessidade de se criar subitens específicos na NCM, de forma a se poder dar tratamento tributário distinto dos demais produtos desses códigos. Tais subitens devem ser pleiteados junto à Câmara de Comércio do Mercosul, seção nacional, através da Secretaria de Comércio Exterior do MDIC.

28.5. Os seguintes produtos e serviços poderiam compor a Lista Verde:

NCM	PRODUTO
8703.70.00	Veículos, equipados para propulsão, simultaneamente, com um motor de pistão de ignição por compressão (diesel ou semidiesel) e um motor elétrico, suscetíveis de serem carregados por conexão a uma fonte externa de energia elétrica
8703.80.00	Outros veículos, equipados unicamente com motor elétrico para propulsão

NBS	SERVIÇO
1.2403	Serviços de coleta de resíduos
1.2403.10.00	Serviços de coleta de resíduos sólidos perigosos, exceto de serviços de saúde
1.2403.20.00	Serviços de coleta de resíduos de serviços de saúde

<b>NBS</b>	<b>SERVIÇO</b>
1.2403.3	Serviços de coleta de resíduos sólidos não perigosos, inertes ou não inertes
1.2403.31.00	Serviços de coleta de resíduos sólidos de origem doméstica, comercial e de varrição
1.2403.32.00	Serviços de coleta de resíduos sólidos de origem industrial
1.2403.33.00	Serviços de coleta de resíduos sólidos recicláveis
1.2403.39.00	Serviços de coleta de outros resíduos sólidos não perigosos, inertes ou não inertes
1.2403.40.00	Serviços de coleta de resíduos líquidos
1.2403.90.00	Outros serviços de coleta de resíduos
1.2404	Serviços de disposição e tratamento de resíduos
1.2404.10.00	Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de resíduos sólidos perigosos, exceto os resíduos de serviços de saúde
1.2404.20.00	Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de resíduos de serviços de saúde
1.2404.3	Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de resíduos sólidos não perigosos, inertes ou não inertes
1.2404.31.00	Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de resíduos de origem doméstica, comercial e de varrição
1.2404.32.00	Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de resíduos sólidos de origem industrial
1.2404.33.00	Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de resíduos sólidos recicláveis
1.2404.39.00	Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de outros resíduos sólidos não perigosos, inertes ou não inertes
1.2404.40.00	Serviços de triagem, preparação, consolidação, estocagem e outros tratamentos e disposição de resíduos líquidos
1.2406	Serviços ambientais
1.2406.10.00	Serviços ambientais relacionados à água
1.2406.20.00	Serviços ambientais relacionados ao solo
1.2406.30.00	Serviços ambientais relacionados ao ar
1.2407	Serviços de remediação e contenção de contaminantes

NBS	SERVIÇO
1.2407.1	Serviços de remediação de áreas contaminadas
1.2407.11.00	Serviços de remediação do ar
1.2407.12.00	Serviços de remediação de águas de superfície
1.2407.13.00	Serviços de remediação do solo e águas subterrâneas
1.2407.20.00	Serviços de contenção de contaminantes

28.6. É de notar que tanto a NCM como a NBS possuem Notas Explicativas próprias que esclarecem o alcance dos produtos ou serviços abrangidos por cada código.

## Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

29. O IPI, ao menos em relação aos produtos, é um tributo bem adequado para majorar a carga tributária dos produtos da Lista Vermelha e reduzir os da Lista Verde.

29.1. À guisa de exemplo dessa utilização, considere-se o caso do IPI incidente sobre veículos com motores a álcool, *flex fuel* ou equipados com motor elétrico para propulsão.

29.2. Embora inicialmente se visasse, principalmente, ao favorecimento da indústria nacional e menos à preocupação com o meio ambiente, a tributação dos automóveis com motor a álcool continua com redução das alíquotas do IPI relativamente às alíquotas dos veículos com motor a gasolina. O Decreto nº 94.746, de 10 de agosto de 1987, por exemplo, estabelecia alíquota de IPI de 50% para automóveis de passageiros de até 100 HP de potência bruta com motor a gasolina, enquanto que os movidos a álcool tinham alíquotas de 40%.

29.3. Posteriormente, essa vantagem foi estendida para os veículos com motores que podem utilizar tanto a gasolina quanto o álcool (*flexible fuel engine*).

29.4. Atualmente, com a nova redação das Notas Complementares (NC) (87-4)<sup>34</sup> e (87-6)<sup>35</sup> da TIPI aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 9.442, de 5 de julho de 2018, essa redução é, em geral, de dois pontos percentuais, o que representa cerca de 15% da alíquota. A redução também se aplica aos carros equipados com motor elétrico para propulsão.

- 34 NC (87-4) Ficam fixadas nos percentuais indicados as alíquotas referentes aos automóveis de passageiros e veículos de uso misto, com motor a álcool ou com motor que utilize alternativa ou simultaneamente gasolina e álcool (**flexible fuel engine**), classificados nos códigos a seguir especificados:

CÓDIGO DA TIPI	ALÍQUOTA %
8703.22	11
8703.23.10	18
8703.23.10 Ex 01	11
8703.23.90	18
8703.23.90 Ex 01	11
8703.24	18

- 35 NC (87-6) Ficam fixadas, nos percentuais abaixo indicados, as alíquotas relativas aos automóveis de passageiros e veículos de uso misto, classificados nos códigos a seguir especificados:

CÓDIGO DA TIPI	EFICIÊNCIA ENERGÉTICA (EE) (MJ/KM)	MASSA EM ORDEM DE MARCHA (MOM) (KG)	ALÍQUOTA (%)	
	EE menor ou igual a 1,10	MOM menor ou igual a 1400	9	
		MOM maior que 1400 e menor ou igual a 1700	10	
		MOM maior que 1700	11	
8703.40.00 e 8703.60.00	EE maior que 1,10 e menor ou igual a 1,68	MOM menor ou igual a 1400	12	
		MOM maior que 1400 e menor ou igual a 1700	13	
		MOM maior que 1700	15	
	EE maior que 1,68	MOM menor ou igual a 1400	17	
		MOM maior que 1400 e menor ou igual a 1700	19	
		MOM maior que 1700	20	
8703.80.00	EE menor ou igual a 0,66	MOM menor ou igual a 1400	7	
		MOM maior que 1400 e menor ou igual a 1700	8	
		MOM maior que 1700	9	
	EE maior que 0,66 e menor ou igual a 1,35	MOM menor ou igual a 1400	10	
		MOM maior que 1400 e menor ou igual a 1700	12	
		MOM maior que 1700	14	
		EE maior que 1,35	MOM menor ou igual a 1400	14
			MOM maior que 1400 e menor ou igual a 1700	16
			MOM maior que 1700	18

Ficam reduzidas em dois pontos percentuais, relativamente à tabela acima, as alíquotas dos veículos com motor a álcool ou com motor que utilize alternativa ou simultaneamente gasolina e álcool (**flexible fuel engine**) classificados nos códigos 8703.40.00 e 8703.60.00.

29.5. Além da redução em função do motor a álcool ou *flex fuel*, há ainda a redução de até dois pontos percentuais da alíquota do IPI em função da eficiência energética<sup>36</sup>.

29.6. De acordo com o **Inovar-Auto**, programa criado pelo art. 40 da Lei nº 12.715, de 2012, sucedido, recentemente, pelo programa **Rota 2030**, instituído pela MP nº 843, de 5 de julho de 2018, os veículos com alta eficiência energética, isto é, com menor consumo de energia ou de combustível por quilômetro percorrido, conseqüentemente emitindo menos CO<sub>2</sub>, têm redução da alíquota do IPI de até dois pontos percentuais, conforme a NC 87-7<sup>37</sup> da TIPI.

36 Eficiência Energética - EE - níveis de autonomia expressos em quilômetros por litro de combustível (km/l) ou níveis de consumo energético expressos em megajoules por quilômetro (mj/km), medidos segundo o ciclo de condução combinado descrito na Norma ABNT NBR 7024:2017 Versão Corrigida: 2017, segundo as instruções normativas complementares do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente (Ibama) para veículos híbridos e elétricos; e Massa em Ordem de Marcha (MOM) estabelecida nos termos da norma ABNT NBR ISO 1176:2006.

37 NC (87-7) da TIPI

Entre 1º de janeiro de 2017 e 31 de dezembro de 2020, ficam reduzidas em dois pontos percentuais as alíquotas do imposto referentes aos veículos classificados nos códigos a seguir relacionados, comercializados pelas empresas que:

1 - atinjam, até 1º de outubro de 2016, o nível de eficiência energética de que trata o item 3 do Anexo II ao Decreto nº 7.819, de 3 de outubro de 2012; e

2 - mantenham, no mínimo, o nível de que trata o item 1 até 31 de dezembro de 2020.

CÓDIGO DA TIPI	CÓDIGO DA TIPI	CÓDIGO DA TIPI
8702.10.00	8703.23.90	8704.21.10 Ex 01
8702.10.00 Ex 01	8703.23.90 Ex 01	8704.21.20
8702.20.00	8703.24.10	8704.21.20 Ex 01
8702.20.00 Ex 01	8703.24.90	8704.21.30
8702.30.00	8703.31	8704.21.30 Ex 01
8702.30.00 Ex 01	8703.32	8704.21.90
8702.40.90	8703.33	8704.21.90 Ex 01
8702.40.90 Ex 01	8703.40.00	8704.21.90 Ex 02
8702.90.00	8703.40.00 Ex 01	8704.31.10 (Exceto Ex 01)
8702.90.00 Ex 01	8703.40.00 Ex 02	8704.31.20 (Exceto Ex 01)
8703.21.00	8703.50.00	8704.31.30 (Exceto Ex 01)
8703.22.10	8703.60.00	8704.31.90 (Exceto Ex 01)
8703.22.90	8703.60.00 Ex 01	8706.00.10 (Exceto dos veículos do código 8702.40.10 e Ex 01)
8703.23.10	8703.60.00 Ex 02	8706.00.90 (Exceto Ex 01)
8703.23.10 Ex 01		
8703.70.00 Ex 01		

29.7. Observa-se que as NC (87-7), NC (87-8), NC (87-9), NC (87-11), da TIPI, que tratam da redução das alíquotas do IPI na comercialização dos veículos produzidos por empresas que atinjam o nível de eficiência energética, de que trata o item III ou IV do Decreto nº 7.819, de 3 de outubro de 2012, esclarecem que essa redução se dá tomando por base a alíquota, já reduzida, pelo comando das NC (87-2) e (87-4), que se referem a veículos de combustão por centelha com motor a álcool ou *flex fuel*, mas não equipado com motor elétrico. Assim, essas reduções são cumulativas em relação a esses veículos.

29.8. Aquele comando, contudo, não se aplica à NC (87-6), que trata da tributação de veículos de combustão por centelha, equipados também com motor elétrico para propulsão, os chamados veículos híbridos (NCM 8703.40, 8703.60) ou equipados unicamente com motor elétrico para propulsão (NCM 8703.80). Dessa forma, esses veículos, ainda que as empresas que os produzam atinjam o nível de eficiência energética, de que trata o item III ou IV do Decreto nº 7.819, de 2012, não podem ser comercializados com essa duplicidade de reduções, o que, do ponto de vista ambiental, parece ser um contrassenso.

29.9. Para sanar essa incongruência, sugere-se que ao comando das NC (87-7), NC (87-8), NC (87-9), NC (87-11), da TIPI, se agregue também a NC (87-6).

29.10. Ainda de acordo com o art. 11 da MP nº 843, de 2018, a empresa habilitada no programa **Rota 2030** poderá deduzir, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devidos, o valor correspondente à aplicação da alíquota e adicional do IRPJ e da alíquota da CSLL sobre até trinta por cento dos dispêndios realizados no País, no próprio período de apuração, desde que sejam classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ e aplicados em pesquisas e desenvolvimento.

30. Outro exemplo da utilização do IPI na tributação verde poderia ser o tratamento dispensado a sacos de plástico biodegradáveis.

30.1. As embalagens de plástico, principalmente sacos, sacolas e garrafas, ainda são os vilões dos resíduos sólidos urbanos. De acordo com a Organização Plastivida – Instituto Socioambiental dos Plásticos –, apesar da reciclagem mecânica de plásticos ter evoluído de 16,5%, em 2003, para 20,9%, em 2012 (último dado disponível), descartou-se no País, só no ano de 2012, 3,2626 milhões de toneladas de plástico após consumo. Desse total, apenas 0,6832 milhões de

toneladas foram recicladas (20,9%)<sup>38</sup>, ou seja, mais de 2,5 milhões de toneladas de resíduos plásticos foram somados aos lixões, praias e cursos d'água do País naquele ano.

30.2. Para lidar com esse importante problema, sugere-se que as embalagens feitas de polímeros biodegradáveis, classificadas nas posições 3923.2 (sacos de quaisquer dimensões, bolsas e cartuchos) e 39.23.30 (garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes) da TIPI, tenham alíquotas reduzidas a zero e que, na medida em que as embalagens biodegradáveis ganhem escala, sejam aumentadas as alíquotas das embalagens produzidas a partir de polímeros de origem fóssil, de forma a desestimular o uso<sup>39</sup>.

### **Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins e o IPI**

31. Já, com relação à redução da carga tributária dos serviços indicados para a Lista Verde, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins se afiguram como os tributos mais apropriados, pois podem ter suas alíquotas diferenciadas por códigos da NBS, sem prejuízo, no caso de produtos, de concomitante haver redução da alíquota do IPI.

### **Supressão da Vedação ao Crédito de PIS/Pasep e de Cofins nas Aquisições de Desperdícios**

32. Como já demonstrado, há necessidade de suprimir a vedação de utilização do crédito do PIS/Pasep e da Cofins nas aquisições de desperdícios, constante do art. 47 da Lei nº 11.196, de 2005, para dar eficácia à suspensão do PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

### **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**

33. Ainda no âmbito federal, como forma de incentivar empresas a utilizar setores, produtos e serviços de forma menos danosa ao meio ambiente, propõe-se a instituição de um bônus, aplicável às pessoas jurídicas, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, que promova a transição para um modelo econômico de desenvolvimento ambientalmente

---

38 [http://www.plastivida.org.br/images/temas/Apresentacao\\_IRMP\\_2012.pdf](http://www.plastivida.org.br/images/temas/Apresentacao_IRMP_2012.pdf)

39 Esse diferencial de alíquota, favorecendo as embalagens biodegradáveis, deve ser, necessariamente, considerado em conjunto com o tratamento já hoje dispensado às embalagens usadas, que as NESH qualificam como resíduos ou desperdícios, e são tributados com alíquota de IPI igual a zero.

sustentável, em modelo semelhante ao bônus de adimplência fiscal, instituído pelo art. 38 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002<sup>40</sup>.

33.1. Para a utilização desse bônus, sugere-se que sejam estabelecidos requisitos como, por exemplo, o desenvolvimento de tecnologias objetivando a

---

40 Art. 38. Fica instituído, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, bônus de adimplência fiscal, aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

§ 1º O bônus referido no *caput*:

I - corresponde a 1% (um por cento) da base de cálculo da CSLL determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido;

II - será calculado em relação à base de cálculo referida no inciso I, relativamente ao ano-calendário em que permitido seu aproveitamento.

§ 2º Na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos 4 (quatro) trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

§ 3º Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos 5 (cinco) anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

§ 4º Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos incisos I e II do § 3º serão desconsideradas desde a origem.

§ 5º O período de 5 (cinco) anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

§ 6º A dedução do bônus dar-se-á em relação à CSLL devida no ano-calendário.

§ 7º A parcela do bônus que não puder ser aproveitada em determinado período poderá sê-lo em períodos posteriores, vedado o ressarcimento ou a compensação distinta da referida neste artigo.

§ 8º A utilização indevida do bônus instituído por este artigo implica a imposição da multa de que trata o inciso I do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicando-se o seu percentual, sem prejuízo do disposto no § 2º. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 9º O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no inciso I.

§ 10. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as normas necessárias à aplicação deste artigo.

redução da emissão de gases de efeito estufa e certificação ambiental, atestada mediante Ato Declaratório expedido pelo órgão ambiental competente.

## **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e a CSLL**

34. No tocante à cessão para o Exterior de direitos do Crédito de Carbono, a interpretação da Receita Federal é de que há a incidência tanto do IRPJ quanto da CSLL, porém com isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

34.1. É o que se constata da ementa da Solução de Consulta nº 193/2009 da 6ª Região Fiscal<sup>41</sup>:

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA 6RF Nº 193, de 9 de dezembro de 2009**

#### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

**Ementa:** A receita relativa à cessão para o exterior de direitos referentes a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) está sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido.

#### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

**Ementa:** A receita relativa à cessão para o exterior de direitos referentes a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) está sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) para fins de apuração da base de cálculo da CSLL pela sistemática do lucro presumido.

#### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

**Ementa:** Está isenta da Contribuição para o PIS/Pasep a receita relativa à cessão para o exterior de direitos referentes a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

#### **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

**Ementa:** Está isenta da Cofins a receita relativa à cessão para o exterior de direitos referentes a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) cujo pagamento represente ingresso de divisas.

---

41 Disponível no site da RFB, no endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)

34.2. No mesmo sentido, vale acrescentar as Soluções de Consulta da 8ª Região Fiscal nºs 17/2010, 431/2010, 433/2010 e 400/2009; da 6ª Região Fiscal nº 192/2009; da 5ª Região Fiscal nº 24/2009; e da 9ª Região Fiscal nº 59/2008.

34.3. Com vistas a estimular o desenvolvimento de projetos de Mecanismo para Desenvolvimento Limpo (MDL) e viabilizar negócios no mercado ambiental de forma organizada e transparente, propõe-se conceder incentivo no Imposto de Renda e na CSLL para a negociação do crédito de carbono, uma vez que, sob o ponto de vista do direito internacional, qualquer oneração sobre os créditos, como a incidência do IRPJ e da CSLL, viola as diretrizes e princípios do Protocolo de Quioto, cujo inteiro teor foi recepcionado no Brasil.

34.4. Essas cobranças representam, na verdade, um forte elemento inibidor à consecução de projetos de redução de emissões, assim como tornam o protocolo um instrumento inócuo, pois acabam por provocar a diminuição da entrada de recursos dos países desenvolvidos, dificultando o acesso a processos de produção ambientalmente seguros dentro de uma visão de desenvolvimento sustentável e, ainda, criando um clima de incerteza no mercado, prejudicando novos investimentos.

34.5. Assim, como política tributária de incentivo ambiental no âmbito do IRPJ e da CSLL, propõe-se isentar a cessão para o exterior de direitos referentes a créditos de carbono (Protocolo de Quioto), cujo pagamento represente ingresso de divisas.

### **Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE**

35. O art. 149 da CF prevê, na competência tributária da União, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), nos seguintes termos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

36. Inexiste, na legislação infraconstitucional, delimitação do escopo normativo da CIDE. O que se dispõe para entender sua natureza decorre da doutrina, do exame de contribuições especificamente constituídas e eventual jurisprudência sobre matérias nela constantes.

37. Contrasta com esse quadro, a CIDE prevista no art. 177, § 4º, da CF, para as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, cujos contornos constitucionais são bem precisos:

Art. 177. ....

.....

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso;

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

II - os recursos arrecadados serão destinados:

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

37.1. A destinação dos recursos arrecadados, nos termos do art. 177, § 4º, II, da CF, especialmente o que consta da alínea *b* dessa norma (financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás), estabelece um nexo explícito entre aquela CIDE e a política ambiental.

37.2. Ainda que o aludido nexo se opere pela via da destinação das receitas, não é desarrazoado também admitir que a intervenção econômica alcance questões ambientais. De rigor, o desenvolvimento econômico não pode estar dissociado do desenvolvimento social e do desenvolvimento sustentável. Todos, afinal, estão sob a égide do desenvolvimento, em sua acepção mais larga.

37.3. O que prevalece, ao fim e ao cabo, é uma intervenção, que se efetiva pela via tributária e repercute na atividade produtiva e sobre os agentes econômicos.

37.4. Nessa linha de raciocínio, é razoável cogitar a criação, por lei ordinária, de uma CIDE que tribute atividades ambientalmente nocivas, tais como o descarte inadequado de resíduos sólidos e de atividades poluidoras, taxando esses bens e serviços de acordo com o respectivo impacto ambiental.

37.5. Acrescente-se que a CIDE prevista no art. 177, § 4º, da CF já admite, no inciso I, *a*, a adoção de alíquotas diferenciadas de acordo com o produto ou o uso. Tal possibilidade faculta conceder, na legislação aplicável, tratamento menos gravoso para os combustíveis de origem vegetal, o que não raro já ocorreu. Circunstâncias muito específicas, voltadas para controles de preço de combustíveis, eliminaram o diferencial de alíquota da CIDE, ao abdicar de seu uso, com lamentáveis reflexos na produção de etanol no Brasil.

38. A instituição da CIDE, nos moldes propostos, induziria os poluidores a reduzir as emissões e a buscar alternativas mais limpas. Ao mesmo tempo, imputaria um custo direto aos danos ambientais, ensejando que as empresas busquem insumos menos danosos ao meio ambiente nos seus processos de produção. Tal medida, de resto, destina-se a premiar aqueles que contribuem para a preservação ou para a recuperação do meio ambiente e, simultaneamente, penalizar as atividades produtivas nocivas ao meio ambiente.

39. A CIDE proposta, impende esclarecer, deve ser combinada com outros instrumentos tributários com propósitos ambientais, especialmente quando o uso dos tributos existentes seja pouco efetivo. Em outras palavras, ela seria um instrumento tributário adicional para controlar impactos ambientais indesejáveis e induzir a economia a adotar modos de produção sustentáveis e de baixa emissão de carbono.

40. A arrecadação da CIDE aventada seria destinada ao financiamento de projetos ambientais, objetivando a adoção de políticas de proteção e conservação do meio ambiente, incentivando a industrialização e a comercialização de produtos ou serviços ambientalmente mais eficientes do que seus concorrentes ou substitutos, seja pela comprovada viabilidade de sua reutilização ou reciclagem, como copos e garrafas de plástico, garrafas de vidro retornáveis ou não, latas de alumínio e recipientes de papel, seja pelo menor impacto ambiental da tecnologia e insumos utilizados, a exemplo dos biocombustíveis, da energia eólica e solar, dos insumos biodegradáveis.

41. Em oposição à proposta de criação de uma CIDE de interesse ambiental, preservado o vigente contexto constitucional, poder-se-ia alegar que seria preferível alterar a redação do art. 149 da CF para explicitamente prever-se uma contribuição de intervenção ambiental coexistindo com a intervenção no domínio econômico.

41.1. Ao ganho de clareza na redação daquela norma constitucional se contrapõem os já mencionados custos políticos de tramitação de uma emenda constitucional.

41.2. É certo que existem riscos de questionamento quanto à constitucionalidade de uma contribuição de intervenção econômica com alcance ostensivamente ambiental. Não surpreende essa possibilidade. Ao contrário, o argumento da inconstitucionalidade é habitual no Brasil, mercê de uma Constituição de índole extremamente analítica coexistindo, paradoxalmente, com uma miríade de princípios carentes de regras.

41.3. Acrescente-se que a pretensão de uma contribuição de intervenção ambiental poderia ser vista como um tributo a mais no já sobrecarregado sistema tributário brasileiro, o que poderia recrutar críticas de todos os gêneros convergindo para uma oposição à proposta. De mais a mais, essa opção implicaria renúncia à possibilidade de utilizar com aquele propósito a contribuição de intervenção econômica prevista na Constituição, como se perilha neste Parecer.

42. É importante acrescentar que o § 1º do art. 150, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, reduziu a flexibilidade da CIDE, em termos de anterioridade. Corrigir, entretanto, essa inadequada mudança constitucional, eis que alcança um tributo de vocação eminentemente regulatória, demanda, por óbvio, emenda constitucional, com todos os inconvenientes já apontados dessa iniciativa.

## **Reforma Tributária**

43. Reforma tributária é uma expressão que encerra múltiplos entendimentos, quer no conteúdo, quer na amplitude. De comum, apenas o fato de que são mudanças no sistema tributário. Não é, ademais, um evento, mas um processo contínuo.

43.1. A despeito dessa plurissignificação, reforma tributária no Brasil é entendida, ao menos na mídia, como reforma do ICMS, IPI, ISS, Cofins, PIS/Pasep e eventualmente outros tributos de menor expressão, vistos em conjunto ou em parte.

43.2. Desde a Reforma Tributária de 1965, centrada principalmente na instituição do hoje extinto ICM, todos os projetos que almejaram mudanças abrangentes naqueles tributos resultaram em impasses, por uma coalizão de razões que envolvem: (i) a maximização dos conflitos de razão e interesse, inerentes às discussões tributárias nos parlamentos; as reações não desprezíveis das corporações de servidores que antevêm ameaças às suas atribuições; (ii) a percepção de riscos quanto aos impactos, tanto pelo fisco quanto pelos contribuintes, em virtude da precariedade das projeções que informam as propostas e, sobretudo, pela reestruturação de cadeias produtivas e arranjos societários como reação às mudanças, com repercussões sobre a carga tributária incidente; (iii) as divergências bem fundadas de especialistas quanto à natureza das mudanças; (iv) os virtuais questionamentos, no âmbito constitucional, de ofensas ao irreformável pacto federativo etc.

43.3. É muito difícil, quiçá impossível, conjecturar-se quanto a uma futura reforma tributária, na acepção aqui suscitada. Sequer quanto à sua conveniência.

43.4. Nenhum projeto, com pretensões abrangentes, segue incólume desde sua apresentação até subseqüentes tramitação e aprovação. Essa é a regra do jogo democrático. O projeto de reforma da tributação da renda nos EUA, denominado Reforma Trump, em sua versão original constava de uma única página, prestando-se, por isso mesmo, a ácidas avaliações. Contrastava, inclusive, com uma consistente proposição do Partido Republicano, que, como se sabe, dá sustentação ao atual governo norte-americano. Findou com dezenas e dezenas de páginas, que reúnem a proposição original reformada, acrescida de contribuições significativas dos Partidos Republicano e Democrático. No Brasil ou em qualquer outro país não seria nada diferente.

43.5. Admitamos, pois, que não seria muito útil cogitar-se de explorar uma perspectiva ambiental em um inescrutável projeto de reforma tributária. Caso prospere algo é de ver-se, no momento, se existe restrição àquela perspectiva ou se há a possibilidade de aperfeiçoar instrumentos hoje existentes na legislação tributária, potencialmente capazes de dar efetividade a uma política ambiental.

44. O importante é cuidar, em todas as frentes, da responsabilidade cometida ao Estado de estimular iniciativas que contribuam efetivamente para o meio ambiente, em conformidade com o princípio estabelecido pela Lei Maior, no seu art. 170, VI, e dando eficácia às diretrizes da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei nº 6.938, de 1981), da Política Nacional sobre Mudança do Clima (Lei nº 12.187, de 2009) e da Política Nacional de Resíduos Sólidos (Lei nº 12.305, de 2010).

## **7. ETAPAS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE INSTRUMENTOS TÍPICOS DA TRIBUTAÇÃO VERDE**

45. No que se refere às etapas de implementação de instrumentos típicos da tributação verde, acompanhamos a proposta do ilustre jurista Ives Gandra, visando convencer o Poder Executivo quanto à conveniência e oportunidade da implementação da medida.

45.1. Tal pleito, como sugerido, deve estar acompanhado de estudo, especificando as atividades e produtos que se pretende beneficiar, no qual se faça adequada avaliação do impacto positivo no meio ambiente, com conveniente demonstração de vantagens para a sociedade dos referidos projetos.

45.2. Sugerimos que as propostas sejam transformadas num Projeto de Lei e ainda que o mesmo possa ser apreciado em conjunto com o PL nº 3.899, de 2012, em tramitação, que institui a Política Nacional de Estímulo à Produção e ao Consumo Sustentáveis, voltada para o incentivo da adoção de práticas de consumo e produção ecológica e economicamente sustentáveis.

45.3. Nada impede, todavia, que iniciativas pontuais já sejam implementadas, algumas mediante Decreto, como a redução das alíquotas do IPI para produtos da Lista Verde e a majoração dos produtos da Lista Vermelha.

45.4. Ainda que a renúncia de receitas oriundas de alterações das alíquotas do IPI, no caso de redução, não esteja sujeita a medida compensatória<sup>42</sup>, é importante assinalar que, do ponto de vista da arrecadação federal, a renúncia advinda da redução das alíquotas dos produtos da Lista Verde seria compensada por virtual aumento de arrecadação decorrente da elevação das alíquotas da Lista Vermelha.

45.5. As demais medidas, aqui sugeridas, seriam encaminhadas mediante projetos de lei.

---

42 Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (V. Lei nº 10.276, de 2001)

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

## 8. CONCLUSÃO

46. São apresentadas, a seguir, respostas aos quesitos formulados.

### 46.1. Primeiro quesito

Que grau de dificuldade pode ser atribuído à inclusão do impacto ambiental como dosador da carga de tributária dos bens e serviços mediante a utilização do princípio da extrafiscalidade (a tributação verde)?

#### Resposta

Como experiência normativa do Brasil com o tema do meio ambiente, cumprindo o princípio estabelecido pela Lei Maior, no seu art. 170, VI, podem ser elencadas as seguintes leis:

- a. Lei nº 6.938, de 1981, que criou a Política Nacional do Meio Ambiente;
- b. Lei nº 12.187, de 2009, que instituiu a Política Nacional sobre Mudança do Clima;
- c. Lei nº 12.305, de 2010, que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos, regulamentada pelo Decreto nº 7.404, de 2010;
- d. Lei nº 13.576, de 2017, que disciplinou a Política Nacional de Biocombustíveis (RenovaBio), regulamentada pelo Decreto nº 9.308, de 2018, sendo ela a primeira norma brasileira a enfrentar o problema da precificação da emissão de carbono;
- e. Lei nº 11.196, de 2005, cujo art. 48 desonerou da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a venda de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço e de outros metais; e
- f. Medida Provisória nº 843, de 2018 (Rota 2030).

Sabe-se, no entanto, que esse arcabouço normativo depende ainda de outras iniciativas para que venha a ter eficácia, bem assim que ele não foi suficiente para que o Estado, no âmbito tributário, lograsse uma legislação para, à luz da extrafiscalidade, estimular a proteção ao meio ambiente.

Assim, é recomendável que se instituem políticas tributárias que desestimulem os produtos e tecnologias poluidoras e estimulem as suas alternativas ambientalmente amigáveis.

Outra providência necessária é a eliminação de benefícios fiscais e subsídios a atividade ou produtos que causem danos ambientais. À guisa de exemplo, veja-se que, somente para o exercício de 2018, a Medida Provisória nº 838, de 30 de maio de 2018, concedeu 9,5 bilhões de reais de subvenção econômica na comercialização de óleo diesel. Em 2017, mais de um bilhão de reais foram despendidos com subsídios para o GLP, termoelétricas e petroquímicas, de acordo com o Relatório do Governo Federal sobre o orçamento de subsídios (gastos tributários e benefícios financeiros e creditícios), publicado em maio de 2018<sup>43</sup>. Todos esses subsídios têm efeitos perversos sobre o meio ambiente.

A dificuldade para a inclusão do impacto ambiental como dosador da carga de tributária dos bens e serviços é a alegação de perdas de receitas, que se não compensadas, em tese, podem ferir a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000), ressalvadas alterações no âmbito do IPI. A compensação pode, todavia, ser feita por meio de uma tributação mais onerosa para os produtos e empresas que causem danos ambientais e redução dos subsídios a setores que promovam impacto negativo ao meio ambiente.

## 46.2. Segundo quesito

Como determinar quais são os tributos mais adequados para serem utilizados com a finalidade de controlar impactos ambientais e induzir a economia a adotar modos de produção de baixa emissão de carbono? Com esse mesmo objetivo, o que dizer diante das tendências que se delineiam relativamente à reforma tributária em fase de discussão na Câmara dos Deputados (criação do IVA etc.)?

### Resposta

Como se disse, não é recomendável a adoção de medidas que demandem emendas constitucionais. Sugere-se que se promovam alterações na legislação infraconstitucional, designadamente:

- a. no âmbito da legislação estadual, apelo aos estados para que concedam, quando ainda não fazem, tratamento privilegiado no IPVA de automóveis que não fazem uso de combustível fóssil;
- b. no âmbito da legislação federal:

---

43 [http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/osu\\_segundaedicao\\_vfinal.pdf/view](http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/orcamento-de-subsidios-da-uniao/arquivos/osu_segundaedicao_vfinal.pdf/view)

b.1) em relação ao IPI, majorar, mediante decreto, a carga tributária dos produtos da Lista Vermelha e reduzir os da Lista Verde;

b.2) em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, mediante lei, reduzir a carga tributária da prestação dos serviços e produtos integrantes da Lista Verde e suprimir a vedação de utilização do crédito nas aquisições de desperdícios e resíduos, constante do art. 47 da Lei nº 11.196, de 2005, para dar eficácia à suspensão do PIS/Pasep e da Cofins estabelecida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004;

b.3) em relação à CSLL, mediante lei, instituir bônus aplicável às pessoas jurídicas, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, que promovam a transição para um modelo econômico de desenvolvimento ambientalmente sustentável, à semelhança do bônus de adimplência fiscal, instituído pelo art. 38 da Lei nº 10.637, de 2002;

b.4) em relação ao IRPJ e à CSLL, mediante lei, isentar a cessão para o exterior de direitos referentes a créditos de carbono (Protocolo de Quioto), cujo pagamento represente ingresso de divisas;

b.5) propõe-se também a instituição de uma CIDE, com base na competência prevista no art. 149 da CF, com perspectiva ambiental, mediante lei, para tributar atividades ambientalmente nocivas, tais como o descarte inadequado de resíduos sólidos e de atividades poluidoras, taxando esses bens e serviços de acordo com o respectivo impacto ambiental.

No tocante a projetos de reforma tributária em discussão na Câmara dos Deputados, como foi argumentado, não parece útil fazer-se qualquer tipo de especulação, em virtude de indefinições, quanto ao seu conteúdo e abrangência, e das incertezas quanto à sua viabilidade e conveniência. Esse entendimento não autoriza, todavia, ficar desatento a eventual tramitação, pela possibilidade de restringir-se ou ampliar-se a eficácia dos instrumentos tributários existentes, com potencial para subsidiar a política ambiental.

### **46.3. Terceiro quesito**

Que precedentes existem para a medição de externalidades causadas pela produção e consumo de bens (e serviços)? Que exemplos podem ser citados como casos de sucesso para a correção de falhas de mercado semelhantes às aqui tratadas?

## Resposta

Como precedentes existentes para a medição de externalidades causadas pela produção e consumo de bens (e serviços), podem ser citados:

- a. a Lei nº 12.305, de 2010, que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituindo as hipóteses do poluidor-pagador e do protetor-recebedor e delineando o caminho para o tratamento diferenciado entre agentes que, pelos seus processos de elaboração de produtos ou de prestação de serviços, causam impactos ao meio ambiente em intensidades diferentes<sup>44</sup>; e
- b. a Lei nº 12.187, de 2009 (que instituiu a Política Nacional sobre Mudança do Clima), e a Lei nº 12.305, de 2010 (Política Nacional sobre Resíduos Sólidos), que criaram estímulos para atividades e empresas que contribuam de forma positiva para o meio ambiente.

São exemplos de sucesso na correção de falhas de mercado semelhantes às tratadas neste Parecer:

- a. após a implementação da precificação da emissão de CO<sub>2</sub>, em 2013, o consumo de carvão no Reino Unido para a geração de eletricidade diminuiu 76%, entre 2013 e 2016; e
- b. no Brasil, o ICMS Ecológico, no qual se incluem critérios de partilha (art. 158, inciso IV, da CF) que privilegiam municípios que preservam suas florestas e conservam a biodiversidade. Malgrado pontual, é um instrumento importante para a política ambiental, na medida em que pode estimular ações de responsabilidade municipal, em proveito da instituição de Unidades de Conservação, como áreas protegidas e como unidades de planejamento do território municipal.

### 46.4. Quarto quesito

Que etapas devem ser seguidas para que se viabilize a implementação de instrumentos típicos da tributação verde?

---

44 Saliente-se que essa lei não distingue poluidores de acordo com o grau de dano. Talvez, por isso, não seja um bom exemplo de "medição de externalidades". No caso de embalagens, por exemplo, o tratamento dado pela lei é igual para todos os resíduos, como se as externalidades negativas geradas fossem as mesmas para todos. Essa é, aliás, uma das suas maiores falhas, pois a lei não estabelece sanções para encorajar efetivamente a redução da geração e destinação de resíduos produto a produto. Os instrumentos econômicos, nela previstos, ainda não foram implementados, o que faculta cogitar de um futuro tratamento diferenciado.

## Resposta

No que se refere às etapas de implementação de instrumentos típicos da tributação verde, cabem as seguintes recomendações:

- a. gestões perante os Poderes Executivo e Legislativo, visando ao convencimento quanto à conveniência e oportunidade da implementação das medidas propostas, devendo o pleito estar acompanhado de estudo, pormenorizado por produto e por atividade que se pretenda beneficiar, com avaliação do impacto positivo no meio ambiente e conveniente demonstração de vantagens para a política ambiental;
- b. caso prosperem as gestões, sugere-se que o projeto de lei, delas decorrentes, seja examinado em conjunto com o Projeto de Lei nº 3.899, de 2012, em tramitação, que institui a Política Nacional de estímulo à Produção e ao Consumo Sustentáveis;
- c. implementação imediata das propostas que podem ser promovidas mediante Decreto, como a redução das alíquotas do IPI para produtos da Lista Verde e majoração dos produtos da Lista Vermelha.

## 46.5. Quinto quesito

Como tratar o caso da taxação de produtos de alto teor de matéria-prima obtida a partir de produtos reciclados e, portanto, já tributados em fases anteriores do ciclo produtivo?

## Resposta

No âmbito federal, objetivando incentivar a reciclagem de materiais, poder-se-ia dar seguimento ao que consta do art. 48 da Lei nº 11.196, de 2005, que desonerou, da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a venda de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço e de outros metais.

Concretamente, entretanto, o benefício da suspensão não se revelou eficaz, uma vez que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, prevê, para as empresas submetidas ao regime não cumulativo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Tal fato decorre da evidência de que o vendedor de desperdícios normalmente não é pessoa jurídica inserida no sistema de não cumulatividade

do PIS/Pasep e da Cofins. A grande maioria é formada por pequenos catadores, pessoas físicas, microempreendedores individuais (MEI) ou cooperativas enquadradas no Simples Nacional, para os quais a suspensão do PIS/Pasep e da Cofins não se aplica, e tampouco têm direito a crédito dessas contribuições em suas aquisições.

Dessa forma, os desperdícios, que deveriam estar desonerados do PIS/Pasep e da Cofins, pela aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, permanecem onerados.

Assim, para que o comando do art. 17 se torne eficaz, é necessário que seja suprimida a vedação de utilização do crédito do PIS/Pasep e da Cofins nas aquisições de desperdícios, constante do art. 47 da Lei nº 11.196, de 2005. Caso contrário, não haverá aproveitamento de crédito nas vendas com suspensão de desperdício, nem a jusante da cadeia, nem a montante.

Brasília, 12 de setembro de 2018

## Capítulo 2

# TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL E INCENTIVOS FISCAIS

### **Raquel Young Vargas**

Advogada, Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Centro Universitário Ritter dos Reis - Uniritter Laureate International Universities.

### **Henrique Sampaio Goron**

Advogado, autor do livro “Tributação Sustentável – Prêmio e Castigo na Norma Jurídica”, graduado e mestre em Direito pela PUC/RS, especialista em direito tributário pelo Ibet e professor de graduação em Direito.

**Resumo:** O presente artigo trata da tributação sustentável como mecanismo para proteção do meio ambiente, sobretudo por meio de incentivos fiscais, que têm como objetivo bonificar aqueles que busquem alternativas sustentáveis ao desenvolvimento de suas atividades. O trabalho apresenta o conceito de tributação sustentável e a forma com que atua, tanto de forma fiscal quanto extrafiscal, abordando-se a questão dos incentivos fiscais como potencializadores à defesa do meio ambiente, inclusive pela possibilidade de conscientização ambiental gradual de consumidores e empresários. A título conclusivo, pode-se afirmar, em primeiro lugar, que a tributação sustentável é importante mecanismo de intervenção do Estado para promoção da conscientização ambiental e indução de escolhas sustentáveis. Em segundo lugar, em que pese o interesse da própria sociedade na busca e valorização das chamadas opções “verdes”, ainda existe resistência, tanto de cunho político como empresarial para efetivação da tributação sustentável, sendo necessária maior cooperação entre os sujeitos.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Incentivos fiscais. Tributação sustentável. Meio ambiente.

**Abstract:** This article deals with sustainable taxation as a mechanism to protect the environment, especially through fiscal incentives, which aim to subsidize those who seek sustainable alternatives to the development of their activities. The paper presents the concept of sustainable taxation and the way in which it operates, both fiscally and extra-fiscal, addressing the issue of fiscal incentives as potential for environmental protection, including the possibility of gradual environmental awareness of

consumers and entrepreneurs. As a conclusion, it can be stated, first, that sustainable taxation is an important mechanism for State intervention to promote environmental awareness and induce sustainable choices. Secondly, despite the interest of society itself in the search for and valuation of the so-called "green" options, there is still resistance, both political and business, for the implementation of sustainable taxation, requiring greater cooperation among the subjects.

**Keywords:** Tax law. Tax breaks. Sustainable taxation. Environment.

**Sumário:** Introdução. 1. Princípios ambientais como ferramentas para tributação. 2. Tributação Sustentável. 3. Incentivo fiscal e protetor-recebedor. Conclusão. Referências Bibliográficas.

## INTRODUÇÃO

O tema proposto converge duas temáticas precipuamente transindividuais: de um lado, a proteção ao meio ambiente, de outro, a tributação como ferramenta reguladora do Estado.

Com o decorrer dos anos, estão sendo trazidas à baila, cada vez mais, questões envolvendo a preservação da natureza e a busca pelo meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O crescimento desenfreado da sociedade em si e, principalmente, a de consumo, bem como a ausência de medidas de contenção, reciclagem e uso consciente de materiais e matérias-primas sem qualquer preocupação quanto ao esgotamento de recursos, causaram diversos danos ambientais, mesmo com a introdução da denominada "conscientização ambiental".

A esse respeito, como tutela específica, o Direito Ambiental atua na preservação do meio ambiente por intermédio de aplicação de sanções às condutas lesivas, não obtendo resultados proveitosos quanto ao objetivo.<sup>1</sup>

A esse respeito, vale observar as lições de Ost:

"[...] enquanto não for repensada a nossa relação com a natureza e enquanto não formos capazes de descobrir o que dela nos distingue e o que a ela nos liga, os

---

1 GORON, Henrique. **Tributação Sustentável**. Dissertação de Mestrado em Direito. PUCRS, Porto Alegre, 2015. p. 7. Disponível em: < <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/7115/1/000467017-Texto%2bParcial-0.pdf> > Acesso em: 4 abri. 2017.

nossos esforços serão em vão, como testemunha a tão relativa efetividade do direito ambiental e a tão modesta eficácia das políticas públicas neste domínio”.<sup>2</sup>

Portanto, o objetivo deste artigo é examinar a tributação sustentável como ferramenta para promover a proteção ambiental, analisando-se as formas com que esse mecanismo funciona e se é capaz de suprir essa demanda social.

Será feito um breve apanhado sobre os princípios ambientais como auxiliares da atuação tributária. Em seguida, a pesquisa cinge-se à apresentação da tributação sustentável e à discussão sobre os incentivos fiscais como ferramentas para efetivação da preservação do meio ambiente, criando-se paralelo com o princípio do protetor-recebedor.

Assim, pretende-se trazer à tona a discussão sobre a utilização do Direito Tributário como agente ativo na defesa do meio ambiente e potencializador de medidas direcionadas positivas para conscientização da sociedade e empreendedores, questionando-se sobre a eficácia dos incentivos fiscais como recompensa em alternativa às tradicionais sanções às condutas lesivas.

## 1. PRINCÍPIOS AMBIENTAIS COMO FERRAMENTAS PARA TRIBUTAÇÃO

Os Princípios Ambientais tratam de valores multidisciplinares aplicáveis a diversos universos do Direito, inclusive quanto à tributação com ênfase na sustentabilidade. Possuem força normativa e servem para que se adote determinada conduta, de acordo com o estado que se pretende promover.

Para Luís Cláudio Martins de Araújo:

*“A dialética entre a natureza e a realidade social é uma unidade constantemente oxigenada, que, longe de ser estanque, permanece em constante modificação. Esta continuidade evolutiva traz como reflexo direto a permanente criação de novos Princípios do Direito Ambiental, o que gera uma carga de dificuldade de elencar um rol fechado de Princípios Ambientais”.*<sup>3</sup>

---

2 OST, François. **A natureza à margem da lei. A ecologia à prova do direito**. Rio de Janeiro: Instituto Paget, 1995. p. 9.

3 ARAÚJO, Luís Cláudio Martins de. PRINCÍPIOS JURÍDICOS DO DIREITO AMBIENTAL. **Revista Virtual da AGU** Ano X nº 105, outubro de 2010. p. 6. Disponível em: < [www.agu.gov.br/page/download/index/id/2965218](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/2965218)> Acesso em: 6 jun. 2017.

Um dos princípios mais conhecidos é o chamado Poluidor-Pagador, o qual tinha como escopo internalizar os custos relativos à deterioração ambiental, representado no art. 3º da Política Nacional de Meio Ambiente (PNMA):

*“[...] a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental” (IV), ou seja, atividade causadora de qualquer “[...] alteração adversa das características do meio ambiente” (II). Poluição seria uma espécie de degradação ambiental, podendo ser compreendida como “[...] a degradação da qualidade ambiental resultante de atividades que direta ou indiretamente” prejudiquem ao meio ambiente, como, por exemplo, as que: “a) prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população; b) criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; c) afetem desfavoravelmente a biota; d) afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente; e) lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos”.*

A definição de poluidor-pagador surgiu através do Princípio 16 estabelecido na ECO-Rio 1992:

*“As autoridades nacionais devem esforçar-se para promover a internalização dos custos de proteção do meio ambiente e o uso dos instrumentos econômicos, levando-se em conta o conceito de que o poluidor deve, em princípio, assumir o custo da poluição, tendo em vista o interesse público, sem desvirtuar o comércio e os investimentos internacionais”.*<sup>4</sup>

Para Édis Milaré, o Princípio do Poluidor-Pagador pode ser entendido como:

*“O princípio do poluidor-pagador impõe a internalização dos custos decorrentes das externalidades negativas ambientais. Isto é, dos efeitos nocivos resultantes do desenvolvimento das atividades humanas que, embora não sejam necessariamente voluntários, merecem igual reparação, uma vez que incidem sobre a qualidade do meio, em prejuízo de toda a sociedade”.*<sup>5</sup>

---

4 ONU, Organização das Nações Unidas. Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Disponível em: < <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

5 MILARÉ, Édis. **Direito do Ambiente**: doutrina – jurisprudência – glossário. 3ª ed. rev., atual. eamp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 1074.

Assim, resta claro que o intuito desse princípio é responsabilizar o agente que causar danos ao meio ambiente, minimizando os efeitos prejudiciais acarretados, e desestimular condutas dessa natureza.

Não obstante, os princípios do Desenvolvimento Sustentável e da Cooperação são previstos, como antes referido, no artigo 225, *caput*, da Constituição Federal, visando defender e preservar o meio ambiente à coletividade e futuras gerações, devendo ser articulada a cooperação entre os sujeitos públicos e privados.

Igualmente, o Princípio 14 da ECO-Rio 92 assentou a noção de cooperação:

*“Os Estados irão cooperar, em espírito de parceria global, para a conservação, proteção e restauração da saúde e da integridade do ecossistema terrestre. Considerando as diversas contribuições para a degradação do meio ambiente global, os Estados têm responsabilidades comuns, porém diferenciadas. Os países desenvolvidos reconhecem a responsabilidade que lhes cabe na busca internacional do desenvolvimento sustentável, tendo em vista as pressões exercidas por suas sociedades sobre o meio ambiente global e as tecnologias e recursos financeiros que controlam”*.<sup>6</sup>

Por sua vez, o Princípio da Precaução tem como objetivo impedir a efetivação de danos ao meio ambiente, com conceituação reproduzida na Declaração do Rio de Janeiro sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento:

*“Quando houver ameaça de danos sérios ou irreversíveis, a ausência de absoluta certeza científica não deve ser utilizada como razão para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental”*.<sup>7</sup>

Diferentemente, o Princípio da Prevenção é aplicável quando se pretende impedir os danos ao meio ambiente, em situações em que os riscos são previsíveis, tomando-se medidas acautelatórias.

A esse respeito, vale observar distinção feita por Terence Trennepohl:

---

6 ONU, Organização das Nações Unidas. Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. p. 3. Disponível em: < <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

7 ONU, Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Disponível em: < <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

*“O princípio da precaução tem aplicação mais abrangente que o da prevenção, haja vista a aplicação daquele ocorrer em momento anterior ao conhecimento das consequências do dano ambiental, enquanto este somente se dá em uma fase posterior, quando o risco se converte em dano”.*<sup>8</sup>

Por fim, o Princípio Responsabilidade, o qual será apresentado pela ótica de Hans Jonas, não se tratando de sinônimo do Poluidor-Pagador como comumente parte da doutrina considera.

Para Hans Jonas, o Princípio Responsabilidade não é, tampouco se assemelha com os princípios antes elencados. Antes do advento da vasta tecnologia que conhecemos e desfrutamos, já atentava para os problemas que esta poderia causar para o ser humano se não fosse administrada com parcimônia e obedecendo a certos princípios éticos.

Conforme o autor, a natureza deve ser o foco de atenção da sociedade para que a nova teoria ética seja estruturada:

*“A natureza como responsabilidade humana é seguramente um novum sobre o qual uma nova teoria ética deve ser pensada. Que tipo de deveres ela exigirá? Haverá algo mais do que o interesse utilitário? É simplesmente a prudência que recomenda que não se mate a galinha dos ovos de ouro, ou que não se serre o galho sobre o qual se está sentado? Mas este que aqui se senta e que talvez caia no precipício quem é? E qual é o meu interesse no seu sentar ou cair?”*<sup>9</sup>

Segundo Jonas, é necessária a adoção do Princípio Responsabilidade aliado à precaução, precedente à tomada de decisões, mas também que haja comprometimento coletivo e não apenas individual dos indivíduos, em prol da sobrevivência das futuras gerações.<sup>10</sup>

Para tanto, utilizar-se-á a chamada “Heurística do Medo”, tornando-se ferramenta essencial para que a cautela paute a tomada de decisões, baseadas no receio de provocar dano. Indo pelo viés contrário a outros pensadores, Hans

---

8 TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 52.

9 JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica**. Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006. p. 81.

10 JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica**. Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006. p. 81.

Jonas propõe o medo em oposição aos sentimentos de esperança e otimismo que normalmente explanam os filósofos e tomam o ser humano.

Segundo o filósofo Jelson Roberto de Oliveira em entrevista:

*“(a heurística do medo) Trata-se de uma opção ética pelo mau prognóstico, de um antídoto contra a esperança sem sentido que pode afetar a ação humana no mundo. Em vez das probabilidades otimistas e idealistas, Jonas propõe utilizar-se do medo como forma de aprendizado e fazer da projeção da possibilidade da previsão negativa como condição para alterar a atitude do ser humano em frente à natureza. Para o autor, é preciso utilizar as predições e os presságios apontados pelos saberes científicos modernos como forma de antecipação das condições desastrosas previstas caso o ser humano não altere as suas ações, em sentido de fomentar a responsabilidade. Trata-se de uma tomada de consciência do perigo, do risco do mal que adviria do uso perigoso do poder da técnica. Como a ameaça ambiental é geralmente imperceptível ou, pelo menos, de difícil acesso para o cidadão comum, a heurística poderia contribuir para revelar a real possibilidade do perigo e serviria de convocação. O temor tem, portanto, um tom antecipador e é a primazia do mau prognóstico”.<sup>11</sup>*

Os problemas que podem atingir a natureza, os danos que esta pode sofrer nem sempre são previsíveis ou evidentes, por isso a proposta de utilizar a responsabilidade da precaução como o imperativo do medo dá maior ênfase e aumenta o próprio debate acerca das escolhas a serem tomadas.

Destaca-se que essa consciência coletiva e respeito ao próximo deve existir não se pensando apenas nos seus descendentes, mas havendo uma visão de manutenção geral da vida na Terra.

Nesse sentido:

*“Com isso finalmente encontramos um princípio que proíbe certos “experimentos” de que a tecnologia se tornou capaz, e cuja expressão pragmática é o preceito discutido antes: no processo decisório deve-se conceder preferência aos prognósticos de desastre em face dos prognósticos de felicidade. O princípio ético fundamental, do qual o preceito extrai sua validade, é o seguinte: a existência ou a essência do homem nunca podem ser transformadas em apostas do agir. Daí*

---

11 OLIVEIRA, Jelson Roberto. A Heurística do temor e o despertar da responsabilidade. **Revista do Instituto Humanitas Unisinos**. Edição 371 p. 1-3, Agosto, São Leopoldo, 2011, Entrevista concedida a Márcia Junges. Disponível em: < [http://www.ihuonline.unisinos.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4035&secao=371](http://www.ihuonline.unisinos.br/index.php?option=com_content&view=article&id=4035&secao=371) > Acesso em: 29 mai. 2017.

*deduz-se automaticamente que a simples possibilidade desse tipo de situação deve ser entendida como risco inaceitável em quaisquer circunstâncias. Vale para a vida da humanidade (o que nem sempre deve valer para o paciente individual) o princípio de que mesmo os paliativos imperfeitos são preferíveis à cura radical promissora, mas que pode matar o paciente. Lidamos aqui, portanto, com a inversão do princípio cartesiano da dúvida. Segundo Descartes, para que possamos estabelecer o que é indubitavelmente verdadeiro, deveríamos equiparar tudo o que for duvidoso, de uma forma ou de outra, ao que é comprovadamente falso”.*<sup>12</sup>

Outra crítica feita por Jonas é a inversão de prioridades dos estados. Ainda que exista normas que visem à proteção do meio ambiente, nem sempre as políticas públicas são direcionadas e priorizam a questão ambiental, dando-se maior importância ao setor econômico.<sup>13</sup>

Com as passagens colacionadas, conclui-se que o ser humano não pode simplesmente apostar (ou continuar apostando) naquilo que pode e, certamente, causa prejuízos ao meio ambiente. Quando o autor diz que, no processo decisório, deve-se conceder preferência aos prognósticos de desastre em face dos prognósticos de felicidade, faz-se relação direta com a questão de que a proteção do meio ambiente deveria ser mais efetiva e rigorosa.<sup>14</sup>

Em complemento:

*“(…) as certezas relativas do presente não podem compensar a incerteza absoluta. O nosso princípio ético da aposta não admite essa possibilidade. Pois ele proíbe que nos arrisquemos por nada, impede que este risco seja admitido em nossa escolha em suma, proíbe a aposta do tudo ou nada nos assuntos da humanidade. Ele também não confronta o inimaginável com o imaginável, mas só o que é inteiramente inaceitável com o que é mais ou menos aceitável dentro da finitude. Mas, acima de tudo, ele é imperativo, recusando o cálculo interessado de perdas e ganhos; essa imposição se faz a partir de um dever primário com o Ser, em oposição ao nada. Esse princípio para o tratamento da incerteza não tem propriamente nada de incerto em si e nos obriga incondicionalmente, isto é, não apenas como um mero conselho de prudência moral, mas como mandamento irrecusável, na medida*

---

12 JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica.** Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006. p. 84.

13 JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica.** Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006. p. 85.

14 JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica.** Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006. p. 84.

*em que assumimos a responsabilidade pelo que virá. Sob a óptica de tal responsabilidade, a prudência, virtude opcional em outras circunstâncias, torna-se o cerne do nosso agir moral. Mas em todas as discussões anteriores supusemos implicitamente, sem comprovação, que somos de modo geral responsáveis. O princípio de responsabilidade de modo geral o início da ética ainda não foi demonstrado. Dedicar-nos-emos agora a essa tarefa, para a qual, no passado, se teria invocado o auxílio dos céus, auxílio tão necessário, hoje mais do que nunca, quando dele nada obtemos ao lhe dirigir o olhar”.*<sup>15</sup>

Como pode ser observado do trecho transcrito, a prudência moral relativa, que é normalmente utilizada para tomar certas decisões na vida, não se aplica no caso da proteção do meio ambiente e do comprometimento das futuras gerações. Nesse caso, o Princípio Responsabilidade exige do agente a prudência moral absoluta, ou seja, proíbe que se arrisque e se comprometa a vida na Terra, em razão de ponderações sobre eventuais ganhos futuros e hipotéticos.

Jonas segue, afirmando ser a sociedade somente uma ferramenta para se transferir a responsabilidade para o outro, de maneira que as pessoas têm a ilusão de que, ao não poderem se autotutelar, não possuem responsabilidades com abrangência maior do que no tocante a si mesmas ou seus próximos, não em um sentido geral da humanidade.<sup>16</sup>

Ademais, não seria possível apostar nada daquilo que não lhe pertence, ou seja, um indivíduo não poderia apostar as vidas das futuras gerações, por exemplo, porque estas não são suas. Todavia, as relações humanas e para com a natureza não são isoladas, de maneira que “não se pode evitar que o meu agir afete o destino de outros; logo, arriscar aquilo que é meu significa sempre arriscar algo que pertence a outro”.<sup>17</sup>

Por fim, Hans Jonas expõe que o bem-estar mundial deve ser cessado, tendo em vista que a ideia utópica e a felicidade momentânea só faz com se tomem atitudes sem levar em consideração as consequências futuras. Assim,

---

15 JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica.** Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006. p. 84.

16 JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica.** Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006. p. 85.

17 JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica.** Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006. p. 255.

para o autor, a política mais lógica e razoável é a utilização do Princípio Responsabilidade baseado no medo do mal maior.<sup>18</sup>

Consequentemente, a tributação sustentável ou ambientalmente orientada exerce importante papel para aplicação do Princípio Responsabilidade, pois servirá como instrumento de impedimento de danos, preservação do meio ambiente e promoção da consciência ambiental, inclusive com a transformação paulatina de valores da sociedade.

No geral, os princípios antes elencados servirão como auxiliares para direcionar a tributação sustentável, servindo como subsídio seja para promoção de ações extrafiscais ou pela concessão de incentivos.

## 2. TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL

A tributação é um dos maiores poderes conferidos pela sociedade ao Estado, inserindo-se "no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que se alcance o bem-comum".<sup>19</sup>

Assim, a tributação com escopo sustentável busca garantir o cumprimento do art. 225 da Constituição Federal, ou seja, garantir o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Para tanto, os tributos podem agir com cunho intervencionista, no intuito de regulamentar as condutas sociais, conduzindo o comportamento dos agentes econômicos, a fim de fomentar ações positivas e inibir as prejudiciais ao meio ambiente.<sup>20</sup>

---

18 JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica.** Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006. p. 255.

19 VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.** In: Seminário II Estudos Tributários da Receita Federal. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

20 MOREIRA, Rafael Soares. **Tributação Extrafiscal e Meio Ambiente.** Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Direito. PUCRS. Porto Alegre, 2011. Disponível em: < [www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/.../rafael\\_moreira.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/.../rafael_moreira.pdf) > Acesso em: 9 jun. 2017.

A esse respeito, insculpida no artigo 174 da Constituição Federal<sup>21</sup>, a intervenção estatal na ordem econômica de maneira indireta pode ocorrer pela normatização ou regulação da economia.<sup>22</sup>

Desse modo, a tributação sustentável cria mecanismos para preservação do meio ambiente, orientando as condutas de contribuintes e da economia.

Nesse sentido, vale observar conceituação de Niehues *et al*:

*“A tributação ambiental tem por objetivo orientar as ações dos contribuintes a fim de estimular a preservação do meio natural e a economia, garantindo que estes estejam em conformidade com os fundamentos constitucionais no que se refere à proteção dos recursos naturais de modo sustentável, ao invés de apenas punir os agentes por seus deslizes e irregularidades”.*<sup>23</sup>

Ao contrário do que se pode imaginar, a tributação sustentável não diz respeito à aplicação de sanções. A extrafiscalidade empregada no âmbito ambiental, em prol da busca do meio ambiente ecologicamente equilibrado, possibilita que o Estado empregue políticas incentivadoras ou inibitórias, sem cunho arrecadatário.

Segundo Niehues *et al*:

---

21 Art.174.Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

§2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

§3º O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do §4ºAs cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.

22 NIEHUES, Evandria Mondardo, SORATO, Kátia Aurora Dalla Líbera, YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Incentivos Fiscais Concedidos Empresas que Visam a Proteção do Meio Ambiente. In: IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas, Criciúma, 2014. p. 9. Disponível em: < <http://periodicos.unesc.net/seminariocsa/article/viewFile/1522/1447>> Acesso em: 9 jun. 2017.

23 NIEHUES, Evandria Mondardo, SORATO, Kátia Aurora Dalla Líbera, YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Incentivos Fiscais Concedidos Empresas que Visam a Proteção do Meio Ambiente. In: IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas, Criciúma, 2014. p.9. Disponível em: < <http://periodicos.unesc.net/seminariocsa/article/viewFile/1522/1447>> Acesso em: 9 jun. 2017.

*“A arrecadação ou a isenção de imposto oriunda da tributação ambiental, de modo geral, deve custear os serviços públicos na manutenção do meio ambiente, conservando-o melhor possível. Trata-se também de incentivar o consumo de produtos ecologicamente corretos que ofereçam menos danos. Neste sentido, Costa (1998, p. 73) define tributo ambiental como “[...] a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente”.*<sup>24</sup>

Todavia, em que pese se fale em tributação sustentável, a doutrina não entende que a criação de tributos dessa natureza seria a solução à preservação do meio ambiente, na medida em que o Brasil já possui elevada carga tributária.

A esse respeito:

*“Considerando que a carga tributária incidente no Brasil já é considerada muito grande, a criação de novos tributos ou aumento de alíquotas daqueles já existentes poderia gerar certo desconforto e resistência. Desta forma, as possibilidades oferecidas pela tributação ambiental lato sensu mostram-se como importantes opções e alternativas para o modelo fiscal brasileiro na tentativa de preservação do meio ambiente”.*<sup>25</sup>

Para implementação da tributação sustentável, poderiam ser aplicadas diversas ferramentas, como, por exemplo, a concessão de incentivos fiscais, isenções, além da diferenciação de alíquotas.<sup>26</sup>

*“A graduação das alíquotas nos tributos ambientais orientará o desenvolvimento de atividades “limpas”, servindo como forma de estimular a adoção de mecanismos ou materiais não poluidores e ao uso racional dos recursos ambientais. Atendendo, dessa forma, à função extrafiscal dos tributos, pois a elevação das alíquotas*

---

24 NIEHUES, Evandria Mondardo, SORATO, Kátia Aurora Dalla Libera, YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Incentivos Fiscais Concedidos Empresas que Visam a Proteção do Meio Ambiente. In: IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas, Criciúma, 2014. p. 9. Disponível em: <<http://periodicos.unesc.net/seminariocsa/article/viewFile/1522/1447>> Acesso em: 9 jun. 2017.

25 JACCOUD, Cristiane Vieira. **Tributação Ambientalmente Orientada: Instrumento de Proteção ao Meio Ambiente**. In: XV Congresso Nacional do CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. 2006. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_cristiane\\_v\\_jaccoud.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_cristiane_v_jaccoud.pdf)> Acesso em: 8 jun. 2017.

26 NIEHUES, Evandria Mondardo, SORATO, Kátia Aurora Dalla Libera, YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Incentivos Fiscais Concedidos Empresas que Visam a Proteção do Meio Ambiente. In: IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas, Criciúma, 2014. p. 9. Disponível em: <<http://periodicos.unesc.net/seminariocsa/article/viewFile/1522/1447>> Acesso em: 9 jun. 2017.

*corresponderá ao desestímulo de condutas poluidoras ou ao uso irracional dos recursos ambientais, e a adoção de alíquotas benéficas ou a própria isenção de determinadas atividades econômicas não agressoras ao meio ambiente, incentivar-se-á o desenvolvimento das atividades não poluidoras.”<sup>27</sup>*

E, para Niehues *et al*, a tributação ambiental consiste em:

*“Tributação ambiental pode ser entendida como o emprego de instrumentos tributários com duas finalidades: a geração de recursos para o custeio de serviços públicos de natureza ambiental e a orientação do comportamento dos contribuintes para a preservação do meio ambiente. Assim, ao referir-se em tributação ambiental podem-se destacar dois aspectos: um sendo de natureza arrecadatória ou fiscal e outro a de caráter extrafiscal ou regulatório que tem como objetivo conduzir o comportamento dos contribuintes, incentivando-os a adotar condutas que estejam em sintonia com a ideia de preservação ambiental”<sup>28</sup>*

Por conseguinte, Modé interpreta que a utilização dos tributos como incentivadores/inibidores e, em termos gerais, reguladores representa vantagens em relação ao uso de, somente, instrumentos proibitivos ou autorizativos de condutas:

*“A implementação da tributação incorpora vantagens à mera utilização de instrumentos normativos, proibitivos ou autorizativos de condutas. Dentre as principais vantagens, a flexibilidade aos agentes econômicos poluidores pra buscarem, dentro de sua própria conveniência, o melhor meio de se adequarem aos padrões mínimos estabelecidos; a aplicação do princípio da preservação, agindo antes da ocorrência do fato danoso ao meio ambiente, ou atuando de forma a reduzir os impactos ao meio ambiente e a equidade, uma vez que atua como fator de correção dos preços”<sup>29</sup>*

O emprego da tributação com cunho ambiental e devidamente orientada possui a sutileza e a influência que, às vezes, a norma proibitiva ou autorizadora não

---

27 AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 222-223.

28 NIEHUES, Evandria Mondardo, SORATO, Kátia Aurora Dalla Libera, YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Incentivos Fiscais Concedidos Empresas que Visam a Proteção do Meio Ambiente. In: IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas, Criciúma, 2014. p. 10. Disponível em: < <http://periodicos.unesc.net/seminariocsa/article/viewFile/1522/1447>> Acesso em: 9 jun. 2017.

29 MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**. Ed. Curitiba: Juruá, 2003. p. 123.

possui. O reflexo disso é a condução da sociedade para maior conscientização ambiental e escolhas pautadas pelo devido discernimento ecológico.

À vista disso, o Estado poderá utilizar a tributação para conceder incentivos fiscais a empresas ecologicamente responsáveis, incentivar ou inibir o consumo no geral ou de determinados bens.

Pertinente salientar o caráter dual que a tributação ambiental expõe, pois, além do objetivo comum fiscal, ou seja, a arrecadação de valores que serão revertidos na preservação do meio ambiente diretamente, há a característica extrafiscal pela promoção de ações incentivadoras de comportamentos.<sup>30</sup>

Para Ayala, faz-se necessária a criação de novos referenciais às sociedades contemporâneas, posto que a globalização pode criar condições desfavoráveis, consideradas “globais e transtemporais”, o que implica na percepção de sociedade do risco global.<sup>31</sup>

Portanto, a criação desses novos referenciais, justamente pela inversão de muitos valores e a priorização de fatores econômicos em detrimento das questões do meio ambiente, é perfeitamente concebível na esfera da tributação sustentável, dada a intervenção do Estado com natureza extrafiscal, no fito de influenciar as escolhas dos contribuintes e pela forma com a qual suas atividades serão desenvolvidas.

Considerando-se esta natureza do sistema tributário, ou seja, a capacidade de atuar de forma dinâmica, de acordo com o que a sociedade necessita e a realidade do momento, é perceptível a importância da sua atuação em prol da sustentabilidade, posto que, outros ramos do direito, por conterem apenas regras estáticas e determinadas, não conseguem se utilizar de mecanismos tão eficazes na defesa do meio ambiente.

Todavia, segundo Rafael Moreira, em que pesem as tentativas de articulação multidisciplinar em favor do meio ambiente, há carência de interesse político para a concretização de instrumentos fiscais com finalidade extrafiscal.<sup>32</sup>

---

30 MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**. Ed. Curitiba: Juruá, 2003. p. 72.

31 AYALA, Patrick de Araújo *et al.* **Estado de direito ambiental: tendências: aspectos constitucionais e diagnósticos**. Rio de Janeiro: Forense Universitária. 2004, p. 230.

32 MOREIRA, Rafael Soares. **Tributação Extrafiscal e Meio Ambiente**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Direito. PUCRS. Porto Alegre 2011. p. 3. Disponível em: < [www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/.../rafael\\_moreira.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/.../rafael_moreira.pdf) > Acesso em: 9 jun. 2017.

Não obstante, no tocante à questão arrecadatória, Omara Oliveira de Gusmão tece críticas à destinação da verba arrecadada, a ausência de planejamento ambiental e decisões de caráter eminentemente político:

*“A decisão de onde gastar é primordialmente política. O governante elabora um plano de ação, demonstra-o nas leis orçamentárias, indica as fontes de seu atendimento e realiza a despesa. O plano de gastos é produto das convicções ideológicas, religiosas, políticas e sociais do grupo que detém o poder. A questão ambiental como prioridade ainda passa ao largo da vontade política do Estado brasileiro, embora sua riqueza natural e biodiversidade estejam a demandar uma maior atenção”.*<sup>33</sup>

Ainda, coincidindo para com o entendimento de Moreira, Omara Gusmão ressalta que a prioridade do Estado não é a ecológica, de forma que os tributos arrecadados, ao serem repartidos, obedecem à vontade política, não sendo dada a devida importância às medidas de proteção ambiental.

*“Por isso, depender da prioridade estatal, que atualmente ainda não é a ecológica, e do que for rateado entre as diversas atividades e órgãos estatais, submete a causa ambiental à mercê da vontade política, isto é, sem a prioridade na consumação de políticas ambientais que tornem efetivo o mandamento constitucional de uma proteção do meio ambiente. Há, de fato, um total descompasso das atribuições ambientais deferidas a União, Estados e Municípios e os recursos efetivos para provê-las”.*<sup>34</sup>

Em face disso, Gusmão continua, destacando a essencialidade do tributo como “compensador dos custos da atividade ambiental”, indicando que lhe cabem duas atribuições, quais sejam, a de arrecadar recursos em benefício do meio ambiente e, ainda, induzir, positiva ou negativamente comportamentos, sendo que esta natureza extrafiscal seria o “fundamento da tributação ambiental”. De igual modo, a tributação desempenharia a função de compensar “o custo

---

33 GUSMÃO, Omara Oliveira de. **LIMITES E POSSIBILIDADES DE UMA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**. In: XV Congresso Nacional do CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. 2006. p. 4. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_omara\\_oliveira\\_de\\_gusmao.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_omara_oliveira_de_gusmao.pdf)> Acesso em: 12 mai. 2017.

34 GUSMÃO, Omara Oliveira de. **LIMITES E POSSIBILIDADES DE UMA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**. In: XV Congresso Nacional do CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. Manaus, 2006. p. 4. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_omara\\_oliveira\\_de\\_gusmao.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_omara_oliveira_de_gusmao.pdf)>.

real da agressão causada”, posto que nem sempre é praticável recompor o dano ambiental em si.<sup>35</sup>

A título ilustrativo, um dos exemplos de tributação ambiental no Brasil é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) Ecológico. Não se trata de tributo diferente do já conhecido ICMS; mas, o que houve foi a redefinição sobre os critérios aplicáveis à distribuição dos recursos arrecadados pelo imposto, levando-se em consideração fatores sociais e ambientais.

De outra banda, não há apenas o desafio ao Estado na promoção da tributação sustentável, porém se enfrenta resistência dos próprios contribuintes passivos desse novo sistema que vem sendo proposto.

Nesse sentido:

*“Ao mesmo tempo em que a tributação ambiental surge com o intuito de conscientizar e recriar um novo cenário no que se refere aos meios de preservação, encontra-se dificuldades de aceitação e adequação por parte da população passiva desse sistema tributário”.*<sup>36</sup>

Corbari e Asta mencionam que o papel da tributação ambiental é, justamente, internalizar os efeitos nocivos expostos por determinada atividade econômica, atribuindo os custos ao agente causador e afastando a responsabilidade da sociedade no geral. Desse modo, utilizar-se-ia o direito tributário como mecanismo para forçar os empreendedores à escolha de alternativas ecológicas em seus processos de produção.<sup>37</sup>

Ainda, expõe que pela tributação de empresas que poluem mais, as outras teriam a redução de preço de suas mercadorias, “induzindo os consumidores a preferir o produto com preço mais baixo e que tenha ainda uma imagem “verde””.

---

35 GUSMÃO, Omara Oliveira de. **LIMITES E POSSIBILIDADES DE UMA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**. In: XV Congresso Nacional do CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. Manaus, 2006. p. 4. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_omara\\_oliveira\\_de\\_gusmao.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_omara_oliveira_de_gusmao.pdf)>.

36 NIEHUES, Evandria Mondardo, SORATO, Kátia Aurora Dalla Libera, YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Incentivos Fiscais Concedidos Empresas que Visam a Proteção do Meio Ambiente. In: IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas, Criciúma, 2014. p. 11. Disponível em: <<http://periodicos.unesc.net/seminariocsa/article/viewFile/1522/1447>> Acesso em: 9 jun. 2017.

37 CORBARI, Gabriela Fabiana e ASTA, Denis Dall. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO UMA ALTERNATIVA PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, Vol. 12. nº. 23, 2º semestre de 2013. p. 1-12.

Com isso, as ações em benefício do meio ambiente seriam interessantes aos empresários e se estimularia a proteção ambiental, aliada ao desenvolvimento econômico sustentável.<sup>38</sup>

Dessa forma, propiciar-se-ia o financiamento de atividades não poluentes pelo Estado pela tributação, ocorrendo a “internalização compulsória dos custos ambientais e a efetivação dos princípios ambientais, já mencionados do poluidor-pagador, do desenvolvimento sustentável e da prevenção e precaução”.<sup>39</sup>

Segundo Braun, a tributação ambiental retrata uma das mais eficientes ferramentas disponíveis à proteção da natureza e ao direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, tendo em vista a possibilidade de formação de consciência ambiental e arrecadação de recursos. Para ele, há efetiva mudança de comportamento, porquanto se atinge a economia de modo amplo, englobando-se cidadãos no geral e empresários e atuando diretamente nas finanças destes.<sup>40</sup>

### 3. INCENTIVO FISCAL E PROTETOR-RECEBEDOR

Os incentivos fiscais se tratam de renúncias de receitas públicas, concedendo-se pelo Estado tratamento tributário diferenciado ao contribuinte, com a intenção de incentivar setores produtivos ou regiões determinadas e reduzir as desigualdades sociais, bem como promover o desenvolvimento econômico regional.<sup>41</sup>

---

38 CORBARI, Gabriela Fabiana e ASTA, Denis Dall. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO UMA ALTERNATIVA PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, Vol. 12. nº. 23, 2º. Semestre de 2013. p. 1-12.

39 MAFRA, Ângela Aparecida Mafra e SARRETA, Cátia Rejane. **A Tributação Ambiental como Instrumento de Incentivo para Preservação do Meio Ambiente**. In: XIII Jornada Científica da UNIVEL. Conflitos Mundiais: do local ao global, 28 e 29 de outubro de 2015 – UNIVEL – CPE – Cascavel-PR. p. 1-34. Disponível em: < [http://www.univel.br/sites/default/files/conteudo-relacionado/a\\_tributacao\\_ambiental\\_como\\_instrumento\\_de\\_incentivo\\_para\\_preservacao\\_do\\_meio\\_ambiente.pdf](http://www.univel.br/sites/default/files/conteudo-relacionado/a_tributacao_ambiental_como_instrumento_de_incentivo_para_preservacao_do_meio_ambiente.pdf)> Acesso em: 9 jun. 2017.

40 BRAUN, Ricardo. **Incentivos verdes: modelo de incentivos verdes para o desenvolvimento sustentável**. p. 10. Ebook disponível em: < <http://incentivosverdes.wordpress.com>>.

41 CEZNE, Andrea Nárriman. PES, João Hélio Ferreira. **TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SUSTENTABILIDADE**. In: X SEMINÁRIO INTERNACIONAL DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA. Santa Cruz do Sul, 2013. Disponível em: < <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a4bc254def844da9> > Acesso em: 9 jun. 2017.

É de conhecimento a divergência quanto à terminologia “incentivos fiscais”, como apontado por Brandão, discutindo-se se é espécie do gênero “benefício fiscal” e sobre as diferenças entre terem características estáticas ou dinâmicas.<sup>42</sup>

Neste artigo, emprega-se o termo “incentivo” como qualquer estímulo concedido à proteção do meio ambiente.

Em linhas gerais:

*“Os critérios para identificação dos benefícios fiscais acima sintetizados na obra referenciada demonstra a possibilidade de adoção dos termos incentivos fiscais e benefícios fiscais como sinônimos, sendo o estímulo apenas um dos critérios para a identificação do benefício fiscal”.*<sup>43</sup>

Uma das formas com a qual a tributação ambiental pode surgir é através de bonificações fiscais ou incentivos verdes, como referido por Braun, que são “mecanismos legais de fomentar ações de interesse geral da sociedade e financiar projetos a longo prazo”.<sup>44</sup>

Ressaltando a importância dos incentivos fiscais na seara ambiental, Goron faz os seguintes apontamentos:

*“É incontornável a alteração das condutas humanas para com o ambiente natural, e para tanto o Direito Ambiental necessita de outras disciplinas que lhe possam auxiliar na proteção do meio ambiente, pois o insucesso que esse ramo do Direito tem revelado com a utilização apenas de normas coercitivas é patente. É exatamente aqui que devem entrar em cena os benefícios, ou incentivos, fiscais”.*<sup>45</sup>

---

42 BRANDÃO, Renata Figueiredo. **Incentivo Fiscal Ambiental: Parâmetros e Limites para sua Instituição à Luz da Constituição Federal de 1988**. Tese de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2013 p. 99. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/pt-br.php> Acesso em: 12 jun. 2017.

43 BRANDÃO, Renata Figueiredo. **Incentivo Fiscal Ambiental: Parâmetros e Limites para sua Instituição à Luz da Constituição Federal de 1988**. Tese de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2013 p. 100. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/pt-br.php> Acesso em: 12 jun. 2017.

44 BRAUN, Ricardo. **Incentivos verdes: modelo de incentivos verdes para o desenvolvimento sustentável**. p. 10. Ebook disponível em: < <http://incentivosverdes.wordpress.com>>.

45 GORON, Henrique. Alternativa Tributária para uma vida sustentável. **Direito em Debate – Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unijui**. Ijuí, 2014. p. 3-32. Disponível em: < <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/3013/2674> > p. 25. Acesso em: 12 jun.2017.

Ainda, conforme Henrique Goron, o oferecimento de incentivos fiscais é condição fundamental à eficaz proteção do meio ambiente, porquanto as relações humanas tendem a ser pautadas por alguma forma de recompensa.<sup>46</sup>

*“A concessão de incentivos fiscais é uma das formas pelas quais se alcançará a efetiva proteção do meio ambiente, pois a natureza humana exige alguma vantagem, o homem necessita de recompensa para agir contrário ao seu interesse (egoisticamente econômicos), e a concessão de alguma benesse por intermédio de lei vem justamente para acalentar essa natureza humana. A lei que influencia de modo sutil as condutas tende a ser melhor aceita do que as que determinam essas condutas, e esse é o caso da concessão de incentivos fiscais. A possibilidade de escolha da conduta dá a impressão de que a pessoa é totalmente livre, e isso faz com que percorra o caminho da conduta socialmente desejada que, no caso, é a de proteção do meio ambiente. Desta forma, parece que a utilização do Direito, especificamente do Direito Tributário, na proteção ambiental será mais eficaz se efetivada possibilitando a escolha daquele que degrada o meio ambiente em não o fazer em razão de que o Estado lhe concede algum benefício em troca da sua conduta. O incentivo fiscal está entre essas possibilidades”.*<sup>47</sup>

E, continua:

*“Nesta esteira andam os incentivos fiscais que podem impulsionar uma alteração na conduta humana tão evidentemente egoísta. Ao laçar mão dos incentivos fiscais, o Estado estará ao mesmo tempo acariciando o ego humano para o qual somente o “si mesmo” é que importa, pois as vantagens financeiras advindas de benefícios acertarão diretamente o alvo do egoísmo, e, por via de consequência, reduzindo, ou até mesmo impedindo, a destruição do meio ambiente”.*<sup>48</sup>

---

46 GORON, Henrique. Alternativa Tributária para uma vida sustentável. **Direito em Debate – Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unijui**. Ijuí, 2014. p. 3-32. Disponível em: < <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/3013/2674> > p. 25. Acesso em: 12 jun. 2017.

47 GORON, Henrique. Alternativa Tributária para uma vida sustentável. **Direito em Debate – Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unijui**. Ijuí, 2014. p. 3-32. Disponível em: < <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/3013/2674> > Acesso em: 12 jun. 2017.

48 GORON, Henrique. Alternativa Tributária para uma vida sustentável. **Direito em Debate – Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unijui**. Ijuí, 2014. p. 3-32. Disponível em: < <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/3013/2674> > Acesso em: 12 jun. 2017.

Dessa maneira, o entendimento do autor supracitado converge para com a concepção de egoísmo adotada por Nietzsche, de que “as ações altruístas são apenas uma espécie particular das ações egoístas [egoistischen]”.<sup>49</sup> Ou seja, o incentivo fiscal com a característica de tributação sustentável, ainda que dotado da “bondade” do aparente benefício, tem como objetivo precípuo a defesa do meio ambiente e a modificação de comportamentos em longo prazo.

Ademais, segundo Thais Maganhini, a concessão de incentivos fiscais, de qualquer natureza, mostra-se positiva, ao passo que se utiliza do princípio da prevenção do direito ambiental, ao invés de majorar a carga tributária e fazer com que haja preço estipulado à degradação ambiental, sendo preciso atuar de forma preventiva e não repressiva.<sup>50</sup>

De igual modo, Goron indica que os incentivos fiscais possuem maior eficácia do que a tributação de condutas lesivas, exatamente pela questão de evitar o pagamento por este comportamento danoso, o que, comumente, ocorria, consubstanciando-se no princípio do Poluidor-Pagador.<sup>51</sup>

Nas palavras do autor:

*“Assim, os incentivos fiscais, sendo logicamente apenas uma parcela de auxílio na proteção ambiental que deve ser levado a efeito, em conjunto com inúmeras outras ações, apresentam resultados positivos, pois contemplam a natureza humano, por intermédio da vantagem possível, com o alívio do bolso do contribuinte. Como consequência, induzem a conduta do homem a respeitar o meio ambiente, tendo em vista o atendimento às regras que lhe são simplesmente vantajosas. É a premiação pela conduta desejada, e não mais a sanção pelo agir indesejado, o rumo que deve ganhar maior força na aplicação do Direito Tributário Ambiental”.*<sup>52</sup>

---

49 NIETZSCHE, Friedrich. **A Vontade de Poder**. Tradução original alemão e notas Marcos Sinésio Pereira Fernandes, Francisco José Dias de Moraes; apresentação Gilvan Fogel. – Rio de Janeiro: Contraponto, 2008. p. 394.

50 MAGANHINI, Thais Bernardes. Benefícios fiscais como conduta indutora do desenvolvimento sustentável. **Revista de Direito Público**. Londrina, v. 5, n.3, dez. 2010 p. 217-235.

51 GORON, Henrique. Alternativa Tributária para uma vida sustentável. Direito em Debate – **Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unijuí**. Ijuí, 2014. p. 3-32. Disponível em: < <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/3013/2674>> Acesso em: 12 jun. 2017.

52 GORON, Henrique. **Tributação Sustentável**. Dissertação de Mestrado em Direito. PUCRS, Porto Alegre, 2015. p. 11. Disponível em: < <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/7115/1/000467017-Texto%2bParcial-0.pdf>> Acesso em: 4 abri. 2017.

O art. 150, parágrafo 6º da Constituição Federal<sup>53</sup> estatui a necessidade de lei específica e exclusiva para a outorga de qualquer benefício fiscal.

Logo, com a finalidade de aprovar esses incentivos, é preciso que haja a comprovação da relevância social que exercerão, obedecendo ao previsto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

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

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

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

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

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

*§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:*

*I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;*

*II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”.*

---

53 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Para ilustrar, Trennepohl apresentou alguns dos incentivos aplicados no Brasil, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), onde se diferenciaram as alíquotas dos veículos quanto aos combustíveis utilizados (gasolina e álcool); Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) Ecológico; Imposto de Renda (IR), o qual possibilitava a dedução do imposto de pessoas físicas ou jurídicas que empregassem capital para o (re)florestamento. Ainda, o Imposto sobre Território Rural, que, com fulcro na Lei 9.393/96, criou isenção à cobrança em áreas de reserva legal, de preservação permanente, entre outras.<sup>54</sup>

Embora a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) tenha instituído regras à concessão dos incentivos fiscais, para Somavilla e Lobato, o objetivo foi balizar sua utilização, dando-lhe maior transparência e impedindo a aplicação desmedida.<sup>55</sup>

*“O ato de conceder benefícios tributários é uma política pública já consagrada em diversos países. Sua utilização pretende auxiliar o desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos, regiões desfavorecidas e grupos de contribuintes. Ao conferir incentivos fiscais, portanto, o Poder Público procura induzir determinados comportamentos ao ente privado, pois aumenta sua disponibilidade econômica e lhe confere a decisão alocativa dos recursos”.*<sup>56</sup>

Nesse contexto, Niehues *et al* assinalam que a outorga de incentivos é de interesse de todos os envolvidos, eis que pode interferir no preço de venda de produtos aos consumidores, além de significar investimento por parte das próprias empresas beneficiadas.<sup>57</sup>

---

54 TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 83-84.

55 SOMAVILLA, Jaqueline Lara. LOBATO, Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas **REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS** janeiro | fevereiro | março 2009 | v. 70 — n. 1 — ano XXVII p. 64/77.

56 SOMAVILLA, Jaqueline Lara. LOBATO, Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas **REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS** janeiro | fevereiro | março 2009 | v. 70 — n. 1 — ano XXVII p. 68.

57 NIEHUES, Evandria Mondardo, SORATO, Kátia Aurora Dalla Líbera, YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Incentivos Fiscais Concedidos Empresas que Visam a Proteção do Meio Ambiente. In: IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas, Criciúma 2014. p. 6. Disponível em: < <http://periodicos.unesc.net/seminariocsa/article/viewFile/1522/1447>> Acesso em: 9 jun. 2017.

Quanto à natureza dos incentivos, estes podem ser fiscais ou financeiros. Os incentivos financeiros seriam aqueles em que as empresas seriam beneficiadas com a dilação de prazo para recolhimento de determinado tributo, não existindo isenção ou minoração do tributo. Já os incentivos fiscais diferenciam-se por, justamente, significarem desoneração tributária, implicando na redução ou afastamento do tributo.<sup>58</sup>

Como se vê:

*“Os incentivos financeiros são os diferimentos tributários, por meio dos quais as empresas têm parte ou totalidade dos tributos a serem pagos, financiados pelo estado, não havendo isenção ou redução destes impostos, mas sim um prazo maior para recolhimento. Os incentivos fiscais caracterizam-se por uma desoneração tributária, já que uma parte do que seria arrecadado pelo governo não será mais recolhido, como no caso de presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas e abatimentos”.*

*Garcia (2001) complementa, ressaltando que “os incentivos fiscais são todos aqueles benefícios destinados a eliminar os tributos que incidem sobre determinado produto no mercado interno e, assim, podendo compensar tributos agregados aos produtos impossíveis de serem dissociados do seu preço interno”.*<sup>59</sup>

De qualquer sorte, como preleciona Renata Brandão, a concessão de quaisquer espécies de benefícios fiscais, os quais conferiram tratamento diferenciado a determinados sujeitos, não significará privilégio fiscal, em virtude da necessidade de observância aos princípios e regras previstos no ordenamento jurídico.<sup>60</sup>

---

58 FIGUEREDO, Franciele Berti. **Incentivos do Governo Brasileiro para a Internacionalização: Um Estudo dos Incentivos Fiscais, Financeiros e Aduaneiros** Monografia do Curso de Administração com ênfase em Comércio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. 2014. Disponível em: < <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/2875/1/FRANCIELI%20B.%20FIGUEREDO.pdf> > Acesso em: 11 jun. 2017.

59 FIGUEREDO, Franciele Berti. **Incentivos do Governo Brasileiro para a Internacionalização: Um Estudo dos Incentivos Fiscais, Financeiros e Aduaneiros** Monografia do Curso de Administração com ênfase em Comércio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. 2014. Disponível em: < <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/2875/1/FRANCIELI%20B.%20FIGUEREDO.pdf> > Acesso em: 11 jun. 2017.

60 BRANDÃO, Renata Figueiredo. **Incentivo Fiscal Ambiental: Parâmetros e Limites para sua Instituição à Luz da Constituição Federal de 1988**. Tese de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2013 p. 100. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/pt-br.php> Acesso em: 12 jun. 2017.

Destarte, com a concessão de benefícios, mostra-se necessário apresentar novo princípio, qual seja, do Protetor-Recebedor, visando-se a remuneração, seja direta ou indireta, daquele que adota conduta sustentável.<sup>61</sup>

Para Hupffer *et al*, o princípio Protetor-Recebedor entraria em cena quando houvesse a verificação da carência dos mecanismos de controle utilizados pelo Estado, como, por exemplo, o zoneamento e o licenciamento ambiental.<sup>62</sup>

Como consequência da ineficácia ou insuficiência dos instrumentos normativos para tutelar o meio ambiente, utilizam-se instrumentos econômicos, tais como medidas de recompensa por serviços ambientais, no intuito de estimular financeiramente o sujeito pela preservação do meio ambiente.<sup>63</sup>

Em complementação, Henrique Goron refere que a concessão de incentivos fiscais tem se mostrado a melhor opção para conduzir as ações humanas para proteção do meio ambiente, sendo que “a vantagem proporcionada àquele de quem se pretende a conduta modificada equivale a um prêmio, pelo fato de que suas ações correspondem ao desejo estatal”.<sup>64</sup>

Em outras palavras, depreende-se que o contumaz padrão do Brasil na punição dos agentes lesivos não se comprovou como modo eficaz na proteção do meio ambiente, eis que os empreendedores com maior poder aquisitivo e potenciais poluidores acabavam pagando pelo dano causado, com fulcro no próprio princípio do Poluidor-Pagador.

---

61 HUPFFER, Haide M.; WEYERMÜLLER, André R.; WACLAWOVSKY, William G. Uma análise sistêmica do princípio do protetor-recebedor na institucionalização de programas de compensação por serviços ambientais. **Revista Ambiente & Sociedade** Campinas v. XIV, n. 1 p. 95-114 jan.-jun. 2011. p. 103. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/asoc/v14n1/a06v14n1.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

62 HUPFFER, Haide M.; WEYERMÜLLER, André R.; WACLAWOVSKY, William G. Uma análise sistêmica do princípio do protetor-recebedor na institucionalização de programas de compensação por serviços ambientais. **Revista Ambiente & Sociedade** Campinas v. XIV, n. 1 p. 95-114 jan.-jun. 2011. p. 103. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/asoc/v14n1/a06v14n1.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

63 HUPFFER, Haide M.; WEYERMÜLLER, André R.; WACLAWOVSKY, William G. Uma análise sistêmica do princípio do protetor-recebedor na institucionalização de programas de compensação por serviços ambientais. **Revista Ambiente & Sociedade** Campinas v. XIV, n. 1 p. 95-114 jan.-jun. 2011. p. 103. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/asoc/v14n1/a06v14n1.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

64 GORON, Henrique. **Tributação Sustentável**. Dissertação de Mestrado em Direito. PUCRS Porto Alegre, 2015, p. 12. Disponível em: < <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/7115/1/000467017-Texto%2bParcial-0.pdf> > Acesso em: 4 abri. 2017.

Ao contrário, com a implementação de incentivos fiscais como incentivadores de medidas ambientais, recompensar-se-iam as boas ações e introduzir-se-ia o costume da proteção do meio ambiente na sociedade no geral.

## **CONCLUSÃO**

A tributação e o desenvolvimento sustentável são temas que afetam diretamente a vida de todos, e mais: são pressupostos para viabilizar o direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, insculpido no artigo 225 da Constituição Federal.

Nesse sentido, com o crescimento desenfreado do consumo e da sociedade como um todo, sem medidas efetivas de redução, reciclagem e economia de recursos, é de suma importância refletir sobre formas que evitem a degradação da natureza.

Assim, a tributação sustentável se manifesta como uma técnica relevante utilizada pelo Estado para intervenção na economia e sociedade.

Em que pesem os esforços dos últimos anos na efetivação da tributação sustentável, verifica-se que há longo caminho para se atingir uma proteção ambiental plenamente efetiva, pois ainda existem resistências, seja de cunho político ou econômico.

Todavia, é possível perceber mudança gradual no comportamento tanto de contribuintes quanto de empreendedores, no concernente à necessidade de escolha e busca por opções sustentáveis, através da compra de produtos "verdes" ou de emprego de tecnologias limpas etc. Não obstante, no geral, é evidente que as pessoas têm interesse em promover a proteção do meio ambiente; mas, muitas delas, para tanto, necessitam da conscientização adequada.

Dessa maneira, a extrafiscalidade atua como ferramenta educadora imprescindível, porquanto, além de regular e intervir na economia como um todo, tem o papel de induzir comportamentos, estimulando-se a proteção do meio ambiente e medidas sustentáveis.

Igualmente, os incentivos fiscais configuram estímulos destinados às empresas para promoverem a escolha de alternativas sustentáveis, revelando-se importante artifício alternativo às tradicionais e não tão eficazes medidas punitivas aplicadas ao agente lesivo.

Logo, com a implantação paulatina dos incentivos fiscais com objetivo sustentável, poderá ser rompido o estigma de que as ações ambientais significam barreira ao desenvolvimento das empresas e dos negócios no geral, encontrando-se equilíbrio entre a atuação dos empreendedores para com a sustentabilidade.

De qualquer modo, faz-se importante a cooperação entre organismos governamentais, pessoas jurídicas de direito privado e cidadãos para a realização de mudanças conjuntas em prol da efetivação do direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Paulo Henrique do. **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ARAÚJO, Luís Cláudio Martins de. PRINCÍPIOS JURÍDICOS DO DIREITO AMBIENTAL. **Revista Virtual da AGU** Ano X nº 105, outubro de 2010. Disponível em: < [www.agu.gov.br/page/download/index/id/2965218](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/2965218)> Acesso em: 6 jun. 2017.

AYALA, Patrick de Araújo *et al.* **Estado de direito ambiental: tendências: aspectos constitucionais e diagnósticos**. Rio de Janeiro: Forense Universitária. 2004.

BRANDÃO, Renata Figueiredo. **Incentivo Fiscal Ambiental: Parâmetros e Limites para sua Instituição à Luz da Constituição Federal de 1988**. Tese de Doutorado em Direito Econômico e Financeiro. Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2013 p. 99. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-150245/pt-br.php> Acesso em: 12 jun. 2017.

BRASIL, **Constituição da República Federativa**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.html) > Acesso em: 5 mai. 2017.

BRAUN, Ricardo. Incentivos verdes: modelo de incentivos verdes para o desenvolvimento sustentável. Ebook disponível em: < <http://incentivosverdes.wordpress.com> > Acesso em: 12 mai. 2017.

GEZNE, Andrea Nárriman. PES, João Hélio Ferreira. **TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SUSTENTABILIDADE**. In: X SEMINÁRIO INTERNACIONAL DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA. Santa Cruz do Sul, 2013. Disponível em: < <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a4bc254def844da9> > Acesso em: 9 jun. 2017.

CORBARI, Gabriela Fabiana e ASTA, Denis Dall. A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL COMO UMA ALTERNATIVA PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, Vol. 12. nº. 23, 2º. Semestre de 2013.

DIAS, Reinaldo. **Gestão ambiental: responsabilidade social e sustentabilidade**. 1. ed. 4 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEREDO, Franciele Berti. **INCENTIVOS DO GOVERNO BRASILEIRO PARA A INTERNACIONALIZAÇÃO: UM ESTUDO DOS INCENTIVOS FISCAIS, FINANCEIROS E ADUANEIROS**. Monografia do Curso de Administração com ênfase em Comércio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. 2014. Disponível em: < <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/2875/1/FRANCIELI%20B.%20FIGUEREDO.pdf> > Acesso em: 11 jun. 2017.

GORON, Henrique. Alternativa Tributária para uma vida sustentável. Direito em Debate – **Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unijuí**. Unijuí, 2014. p. 3-32. Disponível em: < <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/3013/2674> > Acesso em: 12 jun. 2017.

\_\_\_\_\_. **Tributação Sustentável**. Dissertação de Mestrado em Direito. PUCRS, Porto Alegre, 2015. Disponível em: < <http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/7115/1/000467017-Texto%2bParcial-0.pdf> > Acesso em: 4 abri. 2017.

GUSMÃO, Omara Oliveira de. **LIMITES E POSSIBILIDADES DE UMA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**. In: XV Congresso Nacional do CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. Manaus, 2006. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_omara\\_oliveira\\_de\\_gusmao.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_omara_oliveira_de_gusmao.pdf)> Acesso em: 12 mai. 2017.

HUPFFER, Haide M.; WEYERMÜLLER, André R.; WACLAWOVSKY, William G. Uma análise sistêmica do princípio do protetor-recebedor na institucionalização de programas de compensação por serviços ambientais. **Revista Ambiente & Sociedade** Campinas v. XIV, n. 1 p. 95-114 jan.-jun. 2011. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/asoc/v14n1/a06v14n1.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

JACCOUD, Cristiane Vieira. **Tributação Ambientalmente Orientada: Instrumento de Proteção ao Meio Ambiente**. In: XV Congresso Nacional do CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. Manaus, 2006. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito\\_tribut\\_cristiane\\_v\\_jaccound.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_cristiane_v_jaccound.pdf)> Acesso em: 8 jun. 2017.

JONAS, Hans. **O Princípio Responsabilidade**: ensaio de uma ética para uma civilização tecnológica. Rio de Janeiro: PUC Rio, 2006.

MAFRA, Ângela Aparecida Maфра e SARRETA, Cátia Rejane. **A Tributação Ambiental como Instrumento de Incentivo para Preservação do Meio Ambiente**. In: XIII Jornada Científica da UNIVEL Conflitos Mundiais: do local ao global, 28 e 29 de outubro de 2015 – UNIVEL – CPE – Cascavel-PR. p. 1-34. Disponível em: < [http://www.univel.br/sites/default/files/conteudo-relacionado/a\\_tributacao\\_ambiental\\_como\\_instrumento\\_de\\_incentivo\\_para\\_preservacao\\_do\\_meio\\_ambiente.pdf](http://www.univel.br/sites/default/files/conteudo-relacionado/a_tributacao_ambiental_como_instrumento_de_incentivo_para_preservacao_do_meio_ambiente.pdf) > Acesso em: 9 jun. 2017.

MAGANHINI, Thais Bernardes. Benefícios fiscais como conduta indutora do desenvolvimento sustentável. **Revista de Direito Público**. Londrina, v. 5, n.3, dez. 2010 p. 217-235.

MILARÉ, Édís. Direito do Ambiente, A Gestão Ambiental em Foco. Editora RT, 7º edição. São Paulo, 2011.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação ambiental**. Ed. Curitiba: Juruá, 2003.

MORAES, Antônio Carlos Flores de. **Acesso à informação**: um direito fundamental. Revista Legis Augustus. v. 3. n.2. p. 1-32. Rio de Janeiro: 2012.

MOREIRA, Rafael Soares. **Tributação Extrafiscal e Meio Ambiente**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Direito. PUCRS. Porto Alegre 2011. Disponível em: < [www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/.../rafael\\_moreira.pdf](http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/.../rafael_moreira.pdf) > Acesso em: 9 jun. 2017.

NIEHUES, Evandria Mondardo, SORATO, Kátia Aurora Dalla Líbera, YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Incentivos Fiscais Concedidos Empresas que Visam a Proteção do Meio Ambiente. In: IV Seminário de Ciências Sociais Aplicadas, Criciúma 2014. Disponível em: < <http://periodicos.unesc.net/seminariocsa/article/viewFile/1522/1447> > Acesso em: 9 jun. 2017.

NIETZSCHE, Friedrich. **A Vontade de Poder**. Tradução original alemão e notas Marcos Sinésio Pereira Fernandes, Francisco José Dias de Moraes; apresentação Gilvan Fogel. – Rio de Janeiro: Contraponto, 2008.

OLIVEIRA, Jelson Roberto. A Heurística do temor e o despertar da responsabilidade. **Revista do Instituto Humanitas Unisinos**. Edição 371 p. 1-3, agosto, São Leopoldo, 2011, Entrevista concedida a Márcia Junges. Disponível em: < [http://www.ihuonline.unisinos.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=4035&secao=371](http://www.ihuonline.unisinos.br/index.php?option=com_content&view=article&id=4035&secao=371) > Acesso em: 29 mai. 2017.

ONU, Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. Disponível em: < <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

OST, François. **A natureza à margem da lei**. A ecologia à prova do direito. Rio de Janeiro: Instituto Paget, 1995.

SOMAVILLA, Jaqueline Lara. LOBATO. Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas **REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS** janeiro I fevereiro I março 2009 | v. 70 — n. 1 — ano XXVII.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos fiscais no direito ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. In: Seminário II Estudos Tributários da Receita Federal. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf> > Acesso em: 9 jun. 2017.

## Capítulo 3

# A SUSTENTABILIDADE NA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E A CONVIVÊNCIA COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

## THE SUSTAINABILITY IN THE ENVIRONMENTAL TAXATION AND THE HARMONIOUS COEXISTENCE WITH THE ABILITY-TO-PAY PRINCIPLE

**Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza**

Advogada, mestre e doutora pela UFPR, com período sanduíche na Universidade de Granada – Espanha, ex-conselheira do CARF.

**Resumo:** A tributação ambiental é tema que cresce nos últimos tempos, em razão, principalmente, dos gritos naturais. Dentre os vários aspectos, que envolvem o estudo em questão, um dos mais conflituosos é a convivência da extrafiscalidade com o princípio da capacidade contributiva. De acordo com o conflito apresentado, o presente ensaio objetiva trazer soluções para uma convivência harmônica do princípio mencionado com os tributos fundamentados na causa ambiental, a fim de que a sustentabilidade, presente como matriz vinculante no texto constitucional, seja vivenciada em sua máxima eficácia.

**Palavras-chave:** Tributação ambiental. Extrafiscalidade. Capacidade contributiva. Sustentabilidade.

**Abstract:** Environmental taxation is a growing topic in recent times, due, mainly, to the natural screams. Among the various aspects that involve the study in question, one of the most contentious is the coexistence of extrafiscality with the ability-to-pay principle. According to the conflict presented, this essay aims to provide solutions for a harmonious coexistence with the mentioned principle and the taxes based on

the environmental cause, for the sustainability, as the binding matrix in the constitutional text, is experienced at its maximum effectiveness.

**Keywords:** Environmental taxation. Extrafiscality. Ability-to-pay. Sustainability.

*Vivemos em uma época perigosa. O homem domina a natureza antes que tenha aprendido a dominar a si mesmo.*

Albert Schweitzer

## **INTRODUÇÃO**

A tributação ambiental ainda é tema recente na doutrina brasileira, seja pela presença de poucos tributos verdes, seja pela ausência de uma reforma com um foco voltado para a sustentabilidade.

Quando se está no campo do Direito Tributário Ambiental, o tributo apresentará outra função, que não somente a de arrecadar, mas a de proteção ambiental, pois estamos no campo da extrafiscalidade e, nesta seara do Direito, a convivência da referida finalidade com a capacidade contributiva pode apresentar-se conflituosa em determinados momentos.

A sustentabilidade é matriz vinculante dentro da Constituição Federal, não podendo mais ser postergada, e uma preocupação maior seja por parte da sociedade, seja por parte do Estado, é necessária para a mudança de posturas.

## **1. EXTRAFISCALIDADE**

Quando se trata de tributação ambiental, o tributo apresentará outra função predominante que não a de arrecadar para os cofres públicos. O tributo, no caso,

possui a função de regular a utilização do meio ambiente, no intuito evidente de preservá-lo<sup>1</sup>. Na mesma linha, veja-se a lição de RAIMUNDO BEZERRA FALCÃO:

(...) a tributação extrafiscal é fenômeno que caminha de mãos dadas com o intervencionismo do Estado, na medida em que é a ação estatal sobre o mercado e a, antes sagrada, livre iniciativa. Contribui, além disso, para modificar o conceito de justiça fiscal, que não mais persiste somente em referência à capacidade contributiva. Pressupõe uma estrutura adequada da fazenda pública, o conhecimento das possibilidades de intervenção de que se pode cogitar e o desejo de fazer uso dessas possibilidades, inclusive forçando o seu alargamento, pois imobilismo e extrafiscalidade são coisas que se excluem<sup>2</sup>.

A extrafiscalidade vai além da esfera do Direito Tributário, adentrando, também, no campo do Direito Financeiro e, “*Através dela, o Estado provoca modificações deliberadas nas estruturas sociais*”<sup>3</sup>. Assim como não se concebe um tributo neutro, o mesmo fenômeno repercute no âmbito das receitas, que também podem ser consideradas sem a característica da neutralidade, e

A atividade financeira do Estado, para os adeptos da extrafiscalidade, é um método pelo qual se exerce a influência da ação estatal sobre a economia (‘regulatory effects’); visa atingir escopos extrafiscal de intervencionismo estatal sobre as estruturas sociais<sup>4</sup>.

Um exemplo de extrafiscalidade, no campo do Direito Financeiro, é o caso do ICMS ecológico, onde uma parte maior das receitas é transferida para determinados municípios de interesse ecológico, com fundamento no artigo 158, parágrafo único, II, da Constituição Federal. Tal transferência é realizada com a

- 
- 1 Nesse sentido, REGINA HELENA COSTA: “*A extrafiscalidade, como sabido, é o emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sim para incentivar ou inibir comportamentos, com vista à realização de outros valores constitucionalmente consagrados. Afina-se com o poder de polícia, conceituado como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir ações individuais contrastantes com o interesse público*” – COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In: FREITAS, Vladimir Passos de Freitas (coord.). **Direito ambiental em evolução**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2002, p. 309.
  - 2 FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 47-48.
  - 3 BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 47.
  - 4 *Ibid*, p. 51.

justificativa de que os municípios que a recebem possuem uma produção menor, logo, há uma perda de receita, em razão da manutenção de áreas de preservação ecológica e proteção de mananciais, que é compensada por um repasse maior da arrecadação total do ICMS.

O grande perigo da extrafiscalidade é o tributo incidir em um tratamento desigual ou em uma confiscatoriedade ou, ainda, a receita ser mal utilizada ou empregada em um setor econômico que a sociedade não aceitaria, deixando nas mãos do governo um poder além do estabelecido nos moldes jurídicos.

Dentro do campo da extrafiscalidade, há a área das isenções, que são concedidas tendo como objetivo o fim regulador, como no caso de incentivar uma indústria nova. Quando se concede uma isenção a determinado setor, há que existir uma justificativa constitucional, pois *“Dos problemas que a isenção provoca, com referência à repartição eqüitativa dos encargos tributários (...) o mais delicado e importante é o da legitimidade constitucional das isenções extrafiscais”*<sup>5</sup>.

No âmbito da tributação ambiental, a extrafiscalidade encontra fundamento constitucional no artigo 225 e no conceito de sustentabilidade, que é dever vinculante. Contudo, a sustentabilidade não pode ser instrumento de arbitrariedades ou de injustiça tributária, devendo ser sempre guiada pelos caminhos da ética. Assim, muitas vezes, sob um véu ideológico de sustentabilidade, podem-se cometer diversas arbitrariedades políticas e jurídicas, daí que limites são necessários para evitar possíveis abusos e, além disso, enxergar o perigo existente é sempre um requisito para tentar evitá-lo.

Uma importante estratégia para conjugar extrafiscalidade e capacidade contributiva é demonstrada por MARCIANO SEABRA DE GODOI:

Ver o princípio da igualdade como um princípio maior, e tomar o princípio da capacidade contributiva como subprincípio que opera a igualdade, permite que se superem as aparentes antinomias geradas pelo conflito entre capacidade contributiva e medidas de extrafiscalidade <sup>6</sup>.

---

5 BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 71.

6 GODOI, Marciano Seabra. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 192.

O nó górdio da doutrina tributária, neste caso, é quanto ao desrespeito da capacidade contributiva, quando se está no campo da extrafiscalidade. Observar a capacidade contributiva como decorrência da igualdade e, portanto, utilizar-se de critérios de discriminação constitucionalmente válidos, talvez seja o caminho seguro para que a extrafiscalidade não incorra em desigualdade<sup>7</sup>. Ademais, o jurista defende o posicionamento de que:

(...) não cabe dizer que a extrafiscalidade seja um caso em que 'não é possível' a graduação segundo a capacidade econômica, pois mesmo na extrafiscalidade é possível graduar o tributo pela capacidade econômica, mas neste caso o legislador prestigia, com sua norma isentiva ou redutora da base de cálculo, outros valores constitucionais, sempre e necessariamente respeitando o princípio maior da igualdade<sup>8</sup>.

A capacidade contributiva, segundo HUMBERTO ÁVILA, seria uma medida de comparação para os tributos fiscais, não significando que ela não pode estar presente na tributação extrafiscal; o que ocorre, neste caso, é que as medidas comparativas seriam outras<sup>9</sup>.

O tratamento diverso com fundamento na finalidade extrafiscal é o ponto nevrálgico da questão, daí, é importante considerar que a igualdade pode assumir duas premissas, quais sejam, a igualdade na lei e a igualdade perante a lei e a contraposição entre o dever de igualar e o dever de diferenciar<sup>10</sup>. Além disso, reafirmando o pensamento já apresentado, HUMBERTO ÁVILA esclarece que a capacidade contributiva se apresenta "(...) *como uma importante medida de*

---

7 Importante considerar a lição de MARCIANO SEABRA DE GODOI: "A própria Constituição define em seu texto hipóteses de *discrimens* descolados da capacidade econômica dos contribuintes, como as imunidades garantidoras de valores como a liberdade religiosa, a liberdade de pensamento, a liberdade de expressão, a convivência harmônica entre as pessoas políticas da federação etc., e as destinadas a dotar a economia nacional de maior competitividade no mercado exterior. Seria absurdo imaginar que tais imunidades, especialmente aquelas ligadas a direitos humanos e garantidoras de uma esfera de liberdade intocável pelo Estado, violassem a igualdade porque contrárias ao princípio da capacidade contributiva" – *ibid*, p. 196.

8 *Ibid*, p. 202.

9 "Quando, porém, os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva" – ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161.

10 *Ibid*, p. 25.

*comparação, constitucionalmente obrigatória apenas para alguns casos, mas vinculante como contraponto para todos os casos*<sup>11</sup>.

Transpondo o raciocínio para o âmbito do Direito Tributário Ambiental, o Poder Legislativo escolheria a finalidade, no caso a proteção ambiental; por outro lado, a medida de comparação seria a capacidade de poluição da atividade e o elemento indicativo, em si, a poluição ocasionada. As finalidades, segundo HUMBERTO ÁVILA, devem ter fundamento na Constituição Federal; no caso em análise, seria a sustentabilidade com fundamento no artigo 225<sup>12</sup>. Na continuidade do raciocínio, o jurista explica que,

Noutro giro, isso significa que uma lei instituidora de tratamento desigual entre contribuintes não é justificada mediante a revelação de que o legislador visava a atingir uma finalidade extrafiscal, e nada mais. A menção à finalidade extrafiscal não é o fim da justificação, mas seu começo: é necessária a confirmação de que o uso da medida de comparação é justificada por uma finalidade constitucional e que, entre a medida de comparação e a finalidade constitucional, há uma relação fundada e conjugada de pertinência<sup>13</sup>.

Cabe esclarecer que a finalidade, com fundamento na Constituição Federal, provém da ideia de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que, por sua vez, retirou seu pensamento de SÁINZ DE BUJANDA<sup>14</sup>.

Assim, a finalidade constitucional seria a proteção do meio ambiente, tornando-o sustentável, e as políticas jurídico-legislativas devem ser analisadas com uma medida de comparação entre fins não sustentáveis e fins sustentáveis, devendo ser sempre comprovada, a fim de não incidir em arbitrariedades, sob o pano ideológico da proteção ao meio ambiente.

No campo da extrafiscalidade, cumpre salientar a questão dos benefícios fiscais, que são concedidos com uma finalidade precípua, no caso, a proteção ao meio ambiente. DANIEL CASAS AGUDO, ao retratar a terminologia dos

---

11 *Ibid*, p. 33.

12 *Ibid*, p. 63.

13 *Ibid*, p. 154.

14 JOSÉ ROBERTO VIEIRA esclarece a finalidade, presente na extrafiscalidade, e sua legitimidade constitucional: "*Dos quais, o mais importante e delicado deles, na assertiva clássica de Sáinz de Bujanda, é exatamente o da 'sua legitimidade constitucional'. Esses fins alheios ao cotidiano da fiscalidade devem encontrar nítida e clara consagração constitucional*" – VIEIRA, José Roberto. A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, v. 118, 2013, p. 27.

benefícios fiscais sob o modelo espanhol, entende-os como um gênero de técnicas desagravatórias<sup>15</sup>. As referidas técnicas possuem legitimidade constitucional, conforme preceitua BETINA TREIGER GRUPENMACHER, e podem ser vislumbradas como<sup>16</sup>:

Pensamos que o que distingue os incentivos dos benefícios fiscais é o fato de a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo, estar ou não vinculada a uma contrapartida do contribuinte. Enquanto nos incentivos fiscais deve haver uma contrapartida, um investimento a ser empreendido pelo sujeito passivo, nos benefícios o favorecimento consubstanciado na minoração ou desoneração integral do tributo, independe de uma contraprestação<sup>17</sup>.

Há, portanto, uma diferença entre o conceito de incentivo e o de benefício fiscal, sendo que o primeiro exige uma contrapartida do contribuinte, enquanto que, no segundo, não há o vínculo obrigacional bilateral.

DANIEL CASAS AGUDO enxerga a estrutura do benefício tributário vivenciada por uma tríplice eficácia: i) a eficácia instrumental, que estaria contida na mudança estrutural, no que se refere à regra-matriz de incidência; ii) a eficácia imediata, que estaria no âmbito do Direito Financeiro, com a mudança na carga tributária; e iii) a eficácia imediata, que seria a finalidade perseguida pelo legislador<sup>18</sup>.

O aspecto da eficácia imediata é muito importante, pois:

---

15 “*Ciertamente, frente a la tendencia mayoritaria a la concepción de los beneficios fiscales como una especie en sí misma que cabe percibir en nuestra doctrina y legislación, debe afirmarse su condición de género aglutinador de técnicas desagravatorias de carácter diverso*” – CASAS AGUDO, Daniel. *Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario*. In: SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (coord). **Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español**. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 20.

16 “*Os benefícios e incentivos fiscais devem ser reconhecidos como instrumentos idôneos, sobretudo, quando buscam a redistribuição da carga tributária, o desenvolvimento econômico e social, a promoção do bem estar familiar e a preservação do meio ambiente e de suas riquezas*” – GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: \_\_\_\_\_. CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 13.

17 *Ibid*, p. 17-18.

18 CASAS AGUDO, Daniel. *Aproximación a la categoría ...*, *op.cit.*, p. 20-21.

(...) los beneficios tributarios deben implicar – como verdadero requisito constitutivo – un auténtico «gasto público» por los importes que, via tributo, anualmente deje de ingresar el Erario público<sup>19</sup>.

O que se observa, em geral, é sempre uma preocupação muito mais atinente à extrafiscalidade tributária que à extrafiscalidade financeira, sendo que ambas devem ser sempre analisadas em conjunto, pelo seu viés orçamentário. O discurso que muito permeia o âmbito da tributação ambiental brasileira, de que não se podem mais criar tributos, devendo existir tão somente técnicas de incentivos fiscais e tributários, deve ser analisado com parcimônia, pois benefícios tributários implicam gastos públicos pela falta de ingresso de receita.

Por fim, antes de adentrar no princípio da capacidade contributiva, importante ressaltar que, na relação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva, o princípio será sempre observado nas situações de extrafiscalidade, quanto aos limites mínimo e máximo, e deve haver um controle por meio do postulado da proporcionalidade, aspectos que serão estudados com maior profundidade no próximo item<sup>20</sup>.

## 2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Eis um dos princípios mais importantes do Direito Tributário, chegando alguns autores, como, por exemplo, FRANCO GALLO, a dizer que “*El corazón constitucional del derecho tributario es, sin duda alguna, el llamado principio de capacidad económica o contributiva*”<sup>21</sup>. Ora, para a Escola de Pávia, conforme

---

19 *Ibid*, p. 30.

20 Em lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, elucida-se melhor no que concerne aos limites, tratando da doutrina espanhola: “(...) ou a de Ferreiro Lapatza ou de Martínez de Pisón, aludindo ao consenso quanto à extrafiscalidade, quando respeitadas as exigências ‘básicas’ ou ‘mínimas’ do princípio. A chave estaria, aqui, no diagnóstico dessas exigências básicas ou mínimas. Para alguns, elas estariam consubstanciadas na reverência ao ‘Mínimo Existencial’, o limite inferior da capacidade contributiva. Outros inclinam-se a identificá-la na obediência à ‘Vedação do Efeito de Confisco’, o limite superior desse princípio” e explica, também, o controle: “ ‘Daqui avante cabem as meditações relativas ao controle das desigualdades resultantes das medidas extrafiscais’, mediante o inafastável ‘recurso à proporcionalidade’, espaço no qual a conduta do Estado segue igual e integralmente omissa, com a solene preterição das informações mínimas necessárias e indispensáveis: (...) Qual a proporcionalidade existente nesta relação ?” – VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: ..., *op. cit.*, p. 29 e 37.

21 GALLO, Franco. **Las razones del fisco**. Tradução de: ROZAS VALDÉS, José A.; CAÑAL, Francisco. Madrid: Marcial Pons, 2011, p. 13.

ensina o professor TULLIO ROSEMBUJ, a causa do imposto é, justamente, a capacidade contributiva<sup>22</sup>.

Sobre o que seria capacidade contributiva, FRANCESCO MOSCHETTI a define como:

*Por lo que hace al concepto de capacidad contributiva, se reconoce generalmente que presupone, como requisito necesario pero no suficiente, la referencia a una potencialidad económica; pero está en discusión el criterio con el que cualificar esta última: por una parte, se invocan los principios constitucionales tuteladores de la economía privada, el 'goce' de los servicios públicos. El problema cobra gran importancia, puesto que influye en la elección de cada uno de los impuestos y en la posibilidad de utilizarlos con fines económicos y sociales*<sup>23</sup>.

E a reafirma:

*(...) llevó a demostrar de manera decisiva que el concepto de 'capacidad contributiva' lejos de carecer de significado, tiene un propio contenido concreto: la referencia a una potencia económica*<sup>24</sup>.

A capacidade contributiva pode ser definida como a capacidade que o indivíduo possui para contribuir para os cofres públicos, a partir de um nível que não atinja o seu mínimo vital, não devendo se confundir capacidade econômica com a capacidade existente para contribuir:

Não se trata, pois, da simples disposição de riqueza, que indicaria mera 'capacidade econômica', mas do dispor de uma riqueza suficiente para a submissão ao tributo, excedente, pois, da riqueza bastante para apenas atender ao mínimo necessário para uma vida digna, satisfazendo, assim, mais do que tão só as necessidades vitais básicas do cidadão (Constituição, art. 7<sup>o</sup>, IV), condição essa que, então, sim, apontaria para uma genuína 'capacidade de contribuir' para a sobrevivência do

---

22 "La doctrina de la Escuela de Pavia del tributo aporta un dato de ruptura al señalar que la causa del impuesto es la capacidad contributiva, un índice de participación efectiva o eventual en las ventajas derivadas de la pertenencia económica, social, política. Esta explicación no coincide con la glorificación del poder de imperio del Estado, que es insuficiente para responder a la noción actual de soberanía relativa y limitada en el ordenamiento jurídico estatal, regional, internacional; ni, tampoco, para convertir en odioso o excepcional el deber de contribuir" – El impuesto ambiental ..., op. cit., p. 764.

23 MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Tradução de: CALERO GALLEGOS, Juan M; NAVAS VÁSQUEZ, Rafael. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 45-46.

24 *Ibid*, p. 67.

Estado; ideia diversa, ainda, da de ‘capacidade financeira’, esta voltada para a noção de liquidez<sup>25</sup>.

A doutrina realiza uma distinção importante entre a chamada capacidade contributiva absoluta e a capacidade contributiva relativa: “*Fala-se em ‘capacidade contributiva absoluta’ ou ‘objetiva’ quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza*”<sup>26</sup>; já, “*Diversamente, a ‘capacidade contributiva relativa’ ou ‘subjativa’ – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado*”<sup>27</sup>.

Na capacidade contributiva objetiva ou absoluta, expressões equivalentes, “(...) *cabe ao legislador selecionar, para a hipótese de incidência das normas tributárias, fatos que sejam reveladores de capacidade contributiva (...)*”<sup>28</sup>. Já a capacidade contributiva relativa ou subjativa, que não devem ser entendidas como sinônimas, pois o termo relativo significa o tamanho do tributo ao tamanho do fato, enquanto que a expressão subjativa se refere ao tamanho do tributo às circunstâncias pessoais do sujeito passivo, vinculará o princípio à consequência ou mandamento tributário da norma. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que diferencia o termo subjativo de relativo, nos esclarece respectivamente:

(...) *cabe estabelecer a contribuição à medida das possibilidades econômicas de determinado sujeito passivo, adequando o ‘quantum’ do tributo ao porte econômico do fato ocorrido e adequando-o às circunstâncias pessoais do cidadão; aspecto que cumpre a função de graduação do tributo e de fixação dos seus limites*<sup>29</sup>.

Quando se trabalha no campo da capacidade contributiva e sua convivência com a extrafiscalidade, três variáveis, no que concerne à eficácia do princípio, são verificadas: i) alguns que rejeitam a total possibilidade de convivência entre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade sem qualquer eficácia do princípio; ii) outros que admitem uma eficácia média, no que se refere à observância dos limites mínimo – mínimo vital – e máximo – não confisco – e sua convivência com a extrafiscalidade, sem utilizar a capacidade contributiva como uma forma

---

25 VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um direito de dupla personalidade! In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). **Tributação e direitos fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e STJ. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 180.

26 COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 28.

27 *Ibid*, p. 28.

28 VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o direito fundamental à igualdade ..., *op. cit.*, p. 180.

29 *Ibid*, p. 181.

de graduação na quantificação do tributo, pois o tributo com intuito extrafiscal não tem como finalidade última carrear dinheiro aos cofres públicos; e, por fim, iii) aqueles que admitem uma eficácia máxima entre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade, tanto no que se refere aos limites como na graduação do 'quantum' tributário. O presente trabalho filia-se à segunda corrente, que aplica uma eficácia média ao princípio na extrafiscalidade, sem aplicar a sua eficácia na quantificação do valor do tributo, mas se atentando aos limites mínimo e máximo.

No viés da capacidade contributiva objetiva, o fundamento primordial do princípio da capacidade contributiva seria uma potencialidade econômica qualificada. Ora, o tributo atua sobre a capacidade contributiva e, no caso do tributo ambiental, vincula-se à questão econômica do dano ocasionado, tentando, por meio da tributação, compensá-lo, devendo, portanto, atentar-se aos limites<sup>30</sup>.

Ainda no que toca aos estudos realizados pelo jurista italiano FRANCESCO MOSCHETTI, ele não enxerga um único elemento para que a capacidade contributiva seja concebida, mas sim a existência de vários fatores, o que pode ser de fundamental importância para o estudo da capacidade contributiva na questão ambiental<sup>31</sup>. Outro dado fundamental, e que é pedra angular na capacidade contributiva do tributo ambiental, que é, notoriamente, extrafiscal, é que esse jurista italiano defende que a capacidade contributiva não é exata; importante, pois estamos com uma eficácia média e sem aplicar a graduação na quantificação do tributo<sup>32</sup>.

---

30 *"El tributo, como elemento esencial del Derecho Tributario, actúa sobre la capacidad económica que manifiesta un determinado sujeto pasivo, y teniendo en cuenta que la agresión al medio ambiente tiene siempre un trasfondo económico, basta con calcular y asociar, por otra parte tarea nada fácil, la capacidad económica que se pone de manifiesto con el ejercicio de la actividad que incide en el medio ambiente para utilizar el gravamen tributario como medida para evitar las actividades nocivas"* – GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús. *Análisis del canon de vertidos de la ley 7/1994 de 18 de mayo, de protección ambiental de la comunidad autónoma andaluza, tras la ley 25/1998 de 14 de julio*. In: *La ley de andalucía: suplemento de la comunidad autónoma de andalucía*. Año XX. Suplemento al número 4772, p. 01.

31 *"La situación económica de un sujeto no se manifiesta en un hecho único, sino en varios hechos que son otros tantos índices de aquélla. Por lo tanto, para que la contribución de los sujetos a los gastos públicos se mida en relación con su riqueza global, es necesario que se grave 'todos los hechos indicativos' de tal riqueza y 'sólo éstos'. La contribución se medirá en relación con aquélla en cuanto – y 'sólo éstos'. La contribución se medirá en relación con aquélla en cuanto – y en los límites en que cada pago de impuesto grave un índice de esa riqueza y los impuestos constituyan en su conjunto un sistema armonioso sin lagunas ni injustificadas interferencias"* – MOSCHETTI, Francesco. **El principio** ..., *op. cit.*, p. 259-260.

32 *Ibid*, p. 263.

A questão de haver uma medida econômica no dano ambiental é algo polêmico. No caso de um produto que gera contaminação, aceitar o tributo ambiental é mais fácil, pois o índice econômico do dano é demonstrado pelo consumo; já no caso de um tributo que recaia sobre a utilização de bens ambientais escassos, a quantificação econômica do dano seria algo mais difícil, tornando o procedimento mais complexo<sup>33</sup>.

O princípio da capacidade contributiva constitui uma decorrência do princípio da igualdade e uma medida de justiça. Ocorre que:

*Lo cierto y verdad es que la tradicional configuración de la capacidad económica desde su sola consideración de principio rector del reparto de la carga tributaria, como expresión de riqueza en sentido estricto —«buscar la riqueza allí donde se encuentra» (stc27/1981)— se muestra insuficiente como medida de justicia en la ordenación de las finanzas públicas<sup>34</sup>.*

Apesar de a capacidade contributiva ser insuficiente como medida de justiça, ela deve ser perseguida e tentada, pois, ainda que esteja em um campo utópico, a justiça é sempre um devir, como a define o filósofo da desconstrução JACQUES DERRIDAS<sup>35</sup>. Para o doutrinador espanhol CRISTÓBAL JOSÉ BORRERO MORO, “*El tributo ambiental debe conformarse con base en la idea de justicia que inspira el deber de contribuir. Es decir, la articulación técnica del tributo ambiental debe responder a los principios de justicia que informan el deber de contribuir*”<sup>36</sup>. Tal afirmação é realizada com base na experiência espanhola de tributação ambiental, que, em muitos momentos, perdeu seu caráter de extrafiscalidade, existindo tão somente um véu ideológico de proteção ambiental, mas que, no fundo, continha sim um intuito arrecadatório.

---

33 GALLO, Franco. **Las razones** ..., *op. cit.*, p. 126-127.

34 *Ibid*, p. 15.

35 “ ‘Aporia’ é um não-caminho. A justiça seria, deste ponto de vista, a experiência daquilo que não podemos experimentar. Encontraremos, daqui a pouco, mais de uma aporia, sem poder ultrapassá-las. Mas acredito que não há justiça sem essa experiência da aporia, por impossível que seja. A justiça é uma experiência do impossível. Uma vontade, um desejo, uma exigência de justiça cuja estrutura, não fosse uma experiência da aporia, não teria nenhuma chance de ser o que ela é, a saber, apenas um ‘apelo’ à justiça” – DERRIDAS, Jacques. **Força de lei**: o fundamento místico da autoridade. Tradução de: PERRONE-MOISÉS, Leyla. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 29-30.

36 BORRERO MORO, Cristóbal José. *La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales*, **Revista Española de Derecho Financiero**, Espanha, v. 102, p. 217.

Quando se está trabalhando, então, no campo da extrafiscalidade, como é o caso do presente trabalho, os riscos são ainda maiores de o tributo incidir em uma medida injusta e, por sua vez, desrespeitar o importante princípio da igualdade e, eventualmente, o da capacidade contributiva, ambos com previsão no ordenamento constitucional brasileiro. Seria tornar o tributo ecológico, de antemão, um instrumento inconstitucional<sup>37</sup>.

Extrafiscalidade e capacidade contributiva são temas que, em um primeiro momento, parecem sofrer um distanciamento, mas “ (...) *embora de forma ‘atenuada’, a observância do princípio da capacidade contributiva também é possível na extrafiscalidade*”<sup>38</sup>.

FRANCESCO MOSCHETTI deixava claro o risco que a capacidade contributiva sofria, quando se tratava de extrafiscalidade, pois esta persegue um fim social, enquanto que a capacidade contributiva atua com vistas ao fim de financiar os cofres públicos; e o ponto de solução do problema seria o viés da solidariedade: “*El problema de la legitimidad de los fines extrafiscales del impuesto queda resuelto, a nuestro juicio, de modo simple y lineal si se parte de la calificación de la capacidad contributiva en clave solidaria*”<sup>39</sup>. Será demonstrada, posteriormente, certa evolução, no que toca ao modo de enxergar o tributo em questão.

A capacidade contributiva, na tributação ambiental, que é notoriamente extrafiscal, deve respeitar os limites do mínimo vital, como medida mínima, e, como medida máxima, não pode chegar a tornar a atividade do empresário impossível, pois tal fato configuraria um tributo confiscatório, tornando a tributação

---

37 “*Pasando a la ‘relación entre principios extrafiscales y capacidad contributiva’, la doctrina criticada sostiene que ambos tienen naturaleza diversa: mientras los primeros ‘expresan directamente (...) un fin social’, la capacidad contributiva ‘no expresa un fin social que perseguir, sino sólo el ‘modo de perseguir el fin social de la financiación de los gastos públicos’. La diferente naturaleza de ambos principios hace que en determinados casos pueda surgir una situación de conflicto entre los dos y se hagan necesarias exacciones por encima de la capacidad contributiva*” (sic) – *ibid*, p. 94.

38 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias ..., *op.cit.*, p. 57.

39 *Ibid*, p. 278.

injusta, e extrapolando, inclusive, os limites da ética<sup>40</sup>. MARCIANO SEABRA DE GODOI fornece um conceito de capacidade contributiva:

O conceito de capacidade contributiva começa a formar-se quando, no caso das pessoas físicas, preserva-se o mínimo vital individual e familiar, e no caso das pessoas jurídicas deduzem-se todos os gastos e elementos passivos que influem na situação econômica do contribuinte <sup>41</sup>.

Ora, o fato de a tributação ambiental buscar uma regulação do meio ambiente por meio dos tributos e, para tanto, não ter uma finalidade de arrecadação, em um primeiro momento, não justifica, de modo algum, que o tributo seja confiscatório, pois incidiria em inconstitucionalidade, conforme o ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, os tributos ecológicos, que regulam o meio ambiente, possuindo um papel eminentemente extrafiscal e de intervenção na ordem econômica, podem ter instrumentos diferentes de mensuração. Para o professor PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, que não acredita efetivamente na internalização dos danos, os tributos serão orientados, a todo momento, pela proporcionalidade e razoabilidade, sob pena de constituir um tributo com viés confiscatório, já que os limites da própria capacidade contributiva são muito tênues, adequando-se, portanto, na corrente dos que não enxergam eficácia na aplicação do princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade. Nesse sentido, importante observar a lição do jurista espanhol:

*El medio ambiente constituye el objeto de un deber fundamental de configuración legal con anclaje constitucional y de una tarea constitucional de protección encomendada a los poderes públicos. Las concreciones legales de tal deber pueden entrar en contradicción con otros derechos y valores fundamentales – propiedad*

---

40 "Ahora bien, en modo alguno los objetivos extrafiscales pueden legitimar un gravamen fuera de los límites impositivos, ya que sería arbitraria e injusta la imposición que prescindiese por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes, es decir, el requisito mínimo es el gravamen de una riqueza potencial que justifique la existencia de un tributo con finalidades de política económica, mientras que el gravamen máximo se situaría en aquellos principios de justicia tributaria que siguen siendo completamente aplicables, y en especial, la no confiscatoriedad." – LUCHENA MOZO, Gracia María; PATÓN GARCÍA, Gemma. *Las líneas actuales de gravamen en la tributación ambiental. Quincena Fiscal Aranzadi*, Pamplona, n. 18, 2005, p. 04. Ademais, importante, também, a ideia de HUMBERTO ÁVILA, que acredita que o postulado da proibição do excesso impede que a tributação prejudique a atividade empresarial – ÁVILA, Humberto. **Teoría dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 167.

41 GODOI, Marciano Seabra. **Justiça, igualdade ...**, *op. cit.*, p. 197.

*privada, principio de capacidad económica -, lo cual exige llevar a cabo un control de proporcionalidad. El Tribunal Constitucional ha iniciado ya esta labor centrándose en analizar si las medidas de la protección ambiental son necesarias para alcanzar su objetivo; es decir, si no podrían lograrse las mismas metas con otras medidas menos restrictivas de otros derechos y valores constitucionales*<sup>42</sup>.

Ele segue a linha de que, na extrafiscalidade, não é vivenciado o princípio da capacidade contributiva:

*Si la medida extrafiscal (mayor gravamen o bonificación) se incardina directamente en el principio de solidaridad (éste sería el caso de la protección del medio ambiente, conforme al art. 45.2 CE), puede admitirse una desviación de la capacidad económica, pues ésta es un mero instrumento al servicio de la solidaridad*<sup>43</sup>.

A Espanha, com uma experiência muito maior, no que toca à tributação ambiental, já desconsiderou alguns tributos com essa finalidade, pois não observavam a capacidade contributiva. Nesse sentido é que o referido professor espanhol deixa claro que deve haver um controle de proporcionalidade, a fim de que o valor ambiental não entre em confronto com outros valores, no caso, a propriedade privada. O Tribunal Constitucional Espanhol iniciou medidas para que se busque a proteção ambiental sem atingir outros valores constitucionais.

É neste ponto que se discorre a respeito da proporcionalidade e da razoabilidade, como meios de observância da igualdade em um campo extrafiscal, de vez que o princípio em questão não pode ser afastado, em momento algum,

---

42 HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Derecho tributario ambiental (environmental tax law): la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 51.

43 HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 154-155.

sob pena de o tributo atingir o seu efeito extrafiscal, mas, em contrapartida, ferir ditames constitucionais pátrios como o da igualdade<sup>44</sup>.

Na mesma linha do professor PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, encontra-se a doutrinadora portuguesa CLAUDIA ALEXANDRA DIAS SOARES, que vislumbra a constitucionalidade da tributação extrafiscal em termos de proporcionalidade<sup>45</sup>. Outro jurista que também não enxerga, definitivamente, a capacidade contributiva, na tributação ambiental, é CARLOS PALAO TABOADA, concluindo que ela não poderia ser aplicada a tributos com finalidades extrafiscais<sup>46</sup>.

Tal raciocínio não está em conformidade com o defendido no presente trabalho; primeiro porque a capacidade contributiva é fundamento de legitimidade dos tributos com finalidade fiscal; segundo, porque existe a economia da natureza, onde o meio ambiente é valorado economicamente e, portanto, a sua utilização, em alguns casos, é um tipo de manifestação de riqueza e; por último, pelo fato de que a tese de que a tributação com finalidade extrafiscal não possui intuito de arrecadação e, em razão de tal justificativa, não poderia ser observada a capacidade contributiva, é apenas uma meia verdade, já que não há tributo,

---

44 O presente trabalho está atento à visão de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, doutrinador que se enquadra na categoria da máxima eficácia entre capacidade contributiva e extrafiscalidade: "*Nesta aceção relativa, parece que o Princípio da Capacidade Contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para a sua sobrevivência, não pode ele ser constringido a contribuir para as despesas públicas, ainda que eles as tenha causado (o serviço público é, sempre, de interesse público, ainda que dirigido a alguém). No caso de tributo com efeito de confisco, o próprio constituinte tratou de estender a proteção a qualquer espécie tributária, como se verá mais adiante. Mínimo existencial e confisco oferecem balizas da capacidade contributiva, no sentido subjetivo, que começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade*". Assim, no sentido subjetivo, o Princípio da Capacidade Contributiva não se limita aos impostos" – SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 313.

45 "*Contudo, enquanto critério a capacidade contributiva não vale, no seu âmbito objectivo, para os impostos (ambientais) extrafiscais nem para os agravamentos extrafiscais de impostos. A constitucionalidade destes deve ser aferida por outros critérios, como seja o princípio da proporcionalidade 'lato sensu', devendo os mesmos ser repartidos não segundo um princípio de igualdade, mas um de 'pura conveniência, isto é, (...) do melhor consequimento dos fins'*". SOARES, Claudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente**. Coimbra: Coimbra, 2001, p. 313.

46 Em artigo publicado em coletânea brasileira sobre tributação ambiental, o jurista espanhol tenta realizar uma conexão entre os princípios da capacidade contributiva e do poluidor-pagador, chegando, ao final do estudo, com a seguinte conclusão, por não aceitar a capacidade contributiva na tributação extrafiscal: "*El punto de contacto entre ambos principios es que los dos sirven de justificación a tributos: el de capacidad económica a los tributos fiscales; el de 'quien contamina paga' a los tributos ambientales. Aquellos tienen su fundamento jurídico en la necesidad de cubrir los gastos públicos, éstos en la finalidad de proteger el medio ambiente*" – PALAO TABOADA, Carlos. *El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad económica*. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 94.

exclusivamente, extrafiscal, todos terão, ainda que em um grau mínimo, um efeito fiscal, mas isso não justifica a graduação do tributo, conforme os ditames da capacidade contributiva, nos tributos extrafiscais.

De fato, a capacidade contributiva é a capacidade que cada indivíduo tem para contribuir para os cofres públicos, e os tributos com finalidade extrafiscal não podem ter como objetivo último a arrecadação, pois tal finalidade retiraria sua essência, que é, justamente, regular a ordem econômica ou outro fim que não a arrecadação. Contudo, algumas variantes devem ser consideradas, como a questão de um fundamento na economia da natureza, que valoriza o fato e, portanto, não desvirtua o caráter econômico nos fatos ambientais. Outro fator importante também é que, mesmo com uma finalidade extrafiscal, e sem o intuito de carrear dinheiro para os cofres públicos, os tributos pautados na extrafiscalidade acabam fazendo isso, ainda que essa não seja a finalidade última – veja-se o caso do IPI cobrado na tributação do cigarro, com o intuito de proteger a saúde pública. Por fim, a solidariedade é a chave mestra para corrigir o problema em pauta, pois há que existir solidariedade entre as presentes e futuras gerações, e ela se encontra relacionada com a igualdade e, por conseguinte, com a capacidade contributiva, pois, algumas vezes, quem mais contribui para os cofres públicos são os menos recompensados com a contrapartida do Estado, pautando-se a tributação no modelo solidário de sociedade.

Compreende-se a justificativa dos teóricos que não defendem a capacidade contributiva na tributação extrafiscal, sem qualquer eficácia, em geral, tornando o tributo constitucional pela aplicação da proporcionalidade. Contudo, há o perigo de que os tributos extrafiscais tornem-se, nitidamente, arrecadatórios, perdendo a finalidade para a qual foram criados. Isso pode ocorrer em sociedades, como o Brasil, onde muitos princípios não são observados durante o processo legislativo e onde garantias dos contribuintes são, frequentemente, esquecidas. A partir do entendimento da ausência de eficácia de capacidade contributiva, o risco dos tributos ambientais incidirem em um notório campo de confiscatoriedade é maior, pois não haverá limites, sendo que um tributo excessivamente arrecadatório será confiscatório.

Observada a existência da capacidade contributiva na tributação extrafiscal no que se refere aos seus limites mínimos e máximos, o princípio deve ser conjugado com os postulados da razoabilidade e proporcionalidade. A partir da visão do jurista espanhol PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, combinada com a teoria dos princípios do jurista brasileiro HUMBERTO ÁVILA, na qual proporcionalidade e razoabilidade não se configuram como princípios, mas como postulados, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva convive,

harmonicamente, com os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez que postulados e princípios não entram em conflito, mas convivem, pacificamente, dentro do ordenamento jurídico, uma vez que se situam em planos normativos distintos<sup>47</sup>.

Assim, de conformidade com parte da doutrina, que entende que a capacidade contributiva deve ser aplicada com razoabilidade e proporcionalidade, observa-se que a tributação ecológica é permeada pelo princípio em questão conjugado aos postulados em análise. Tal recurso é de essencial importância, pois a vivência do princípio da igualdade será concretizado, em parte, pelos postulados em estudo e, conforme preconiza JOSÉ ROBERTO VIEIRA,

'Daqui avante cabem as meditações relativas ao controle das desigualdades resultantes das medidas extrafiscais', mediante o inafastável 'recurso à proporcionalidade', espaço no qual a conduta do Estado segue igual e integralmente omissa, com a solene preterição das informações mínimas necessárias e indispensáveis: as providências foram adequadas às finalidades? Existem meios alternativos a considerar, sejam eles de natureza tributária ou não? Em que medida cada um desses meios embaraçam ou danificam a Igualdade? As medidas selecionadas pelo legislador são, de fato, as menos daninhas e perniciosas para a Igualdade? Existem vantagens extrafiscais dessas medidas, em face das desvantagens derivadas das desigualdades perpetradas? Qual a proporcionalidade existente nessa relação?<sup>48</sup>

No aspecto da chamada justiça tributária e fiscal, traz-se a teoria de CRISTÓBAL JOSÉ BORRERO MORO, que entende que a capacidade contributiva é uma das formas de manifestação de justiça, no âmbito do Direito Tributário, e que há uma conexão lógica entre o dever de contribuir e a manifestação de força econômica<sup>49</sup>. Contudo, adverte o jurista espanhol, a partir de sua experiência, no que toca aos tributos ambientais na Espanha – onde muitos tributos ambientais tiveram uma finalidade, visivelmente, de arrecadação –, de que não basta tão somente a capacidade contributiva com o seu viés objetivo, qual seja, o de

---

47 Os princípios e regras são considerados por HUMBERTO ÁVILA como normas de primeiro grau, já os postulados se enquadram como normas de segundo grau. "Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanormas. Daí se dizer que se qualificam como normas de segundo grau" - ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** ..., *op. cit.*, p. 143.

48 VIEIRA, José Roberto. A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva ..., *op. cit.*, p. 37.

49 "El principio de capacidad económica establece una exigencia lógica que se concreta en la conexión ineludible del deber de contribuir con manifestaciones de fuerza económica sobre las que fundamentar el mismo" – BORRERO MORO, Cristóbal José. *La proyección del principio* ..., *op. cit.*, p. 219.

manifestação de riqueza, para a realização da justiça, é necessário também o respeito à capacidade contributiva subjetiva<sup>50</sup>.

Ele adverte, trazendo o exemplo de alguns bens de primeira necessidade, como água e eletricidade – frise-se que tais bens são gravados por tributação ambiental na Espanha –, cujo tratamento tributário pode prejudicar os indivíduos de baixa renda, se for observada tão somente a chamada capacidade contributiva objetiva<sup>51</sup>. Enxerga, também, que “(...) *el principio de capacidad económica no configura, principalmente, el presupuesto de hecho de los tributos ambientales, sino que se proyecta sobre el mismo como limite negativo*”<sup>52</sup>. Seria, a capacidade contributiva, um real limite na tributação ambiental.

BORRERO MORO não acredita em uma quantificação do meio ambiente, por exemplo, quando se trata de poluição, diferentemente do pensando no presente trabalho, que entende que o meio ambiente pode ser quantificado, ainda que a quantificação, no momento atual, não seja exata. Para ele, seria um índice de capacidade econômica imperfeita, mas defende a existência da observância da capacidade contributiva, tanto no viés objetivo, quanto, também, no subjetivo – ideia à qual se filia o presente trabalho – e expõe<sup>53</sup>:

*El principio de capacidad económica como cualidad subjetiva del obligado tributario proyecta unas exigencias de justicia en orden a la actuación del deber de contribuir que deben configurar su contenido. En este sentido, la materialización del deber de contribuir no sólo exige la conexión entre imposición y fuerza económica en los tributos individualmente considerados, sino que, además, es necesario que el conjunto del sistema tributario en referencia al obligado tributario imponga la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de éste. La proyección de esta idea de justicia no sólo permite un mejor acomodo del deber de contribuir a las exigencias de justicia que lo configuran, sino que, en el marco del actual sistema tributario, donde los nuevos tributos establecidos, muchos de ellos de carácter ambiental, vienen caracterizados, generalmente, por la proyección del principio de capacidad económica, exclusivamente, como limite negativo, se presenta como una exigencia lógica, como un imperativo*

---

50 “El tributo ambiental es el fruto paradigmático de esta realidad. Se establecen en gran número. En la generalidad de los casos, con la finalidad de financiar los déficit de las haciendas públicas a la hora de afrontar la prestación de servicios relacionados con el medio o simplemente su insuficiencia financiera; fundamentalmente, se establecen en el marco de la Hacienda Pública autonómica” – *ibid*, p. 223.

51 *Ibid*, p. 228.

52 *Ibid*, p. 231.

53 *Ibid*, p. 233.

vital, so pena de incurrir en la imposición de gravámenes a sujetos pasivos sin aptitud para contribuir<sup>54</sup>.

Observar, no caso, o limite mínimo, qual seja, o mínimo vital do indivíduo e a sua condição subjetiva de suportar o ônus da tributação, ainda que extrafiscal, é uma medida de realização da justiça tributária, ainda que não seja possível a graduação da capacidade contributiva na extrafiscalidade.

Assim, o que se observa é a possibilidade e a necessidade de conjugar a extrafiscalidade e a capacidade contributiva – objetiva e subjetiva –, além da necessidade de que o tributo ecológico seja gerido pela proporcionalidade e pela razoabilidade, já que a capacidade contributiva é princípio basilar do Direito Tributário e o princípio de aplicabilidade prática da ética tributária<sup>55</sup>. A proporcionalidade e a razoabilidade trarão a concretização dos limites do mínimo vital e do não confisco, além, da realização da própria igualdade em seu viés material.

KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG deixam claro que “*Fins sociais como, por exemplo, os da proteção ambiental não justificam ainda nesse caso tributar, se não está presente a capacidade contributiva*”<sup>56</sup>. Na doutrina alemã, considera-se que o princípio da capacidade contributiva até pode ser afastado, em casos de normas com finalidade social, mas tal afastamento deve conter uma justificação social. Os alemães admitem uma ponderação da capacidade contributiva em

---

54 *Ibid*, p. 235.

55 “*O princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da imposição justa. Contra o princípio da capacidade contributiva é toda objetado que é muito ‘ambíguo’, para se poder dele tirar soluções concretas. Essa opinião desconhece caráter e hierarquia do princípio da capacidade contributiva: ele marca o Direito Tributário da mesma forma pela qual o princípio da autonomia privada marca o Direito Civil. Com essa função demarcadora de Ramo do Direito desempenha o princípio da capacidade contributiva o papel de ‘princípio básico do Direito Tributário’; isto conduz a um sistema de princípios jurídicos, que concretizam o princípio da capacidade contributiva e por meio disso consubstanciam um dogmaticamente verificável ‘Ordenamento do Direito Tributário’. Da categoria de um princípio jurídico da mais elevada categoria de princípios segue-se sua ‘necessidade de concretização’: através de subprincípios, atos legislativos, judicatura e dogmática científica é o princípio da capacidade contributiva realizado até a última consequência tributária ou ainda (por exemplo frente às normas de finalidade social) retirado. Também o princípio da autonomia privada é limitado entre outras pela necessidade de concretização ou restrição para discutir a autonomia privada como princípio portador de sistema de Direito Civil. Não é outro o caso com o princípio da capacidade contributiva: ele fornece o ‘ético-juridicamente sensato valor indicativo’, que para o ordenamento do Direito Tributário não é menos necessário do que a autonomia privada para o ordenamento do Direito Civil” (sic). – TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de: FURQUIM, Luiz Dória. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 201-202.*

56 *Ibid*, p. 204.

função do chamado Bem Comum<sup>57</sup>. Tal afastamento seria permitido no ordenamento jurídico pátrio?

No Brasil, se o tributo ecológico não observar os ditames constitucionais do princípio da capacidade contributiva, tal tributo terá desvirtuado da igualdade e, portanto, será considerado inconstitucional, cabendo esclarecer que há outros meios de concretização da igualdade além da capacidade contributiva.

Na doutrina brasileira, quem é firme em defender a observância da capacidade contributiva, na tributação, é a professora REGINA HELENA COSTA, entendendo-a como um limite<sup>58</sup>. Além disso, é certo que devem ser observadas a razoabilidade e a proporcionalidade, sob pena de se recair em uma tributação confiscatória. O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, tem considerado que algumas multas tributárias – apesar de sua natureza jurídica diversa – possuem

---

57 “Normas com finalidade social (...) afastam-se do assestado princípio da capacidade contributiva. Favorecimentos fiscais (...) poupam a capacidade contributiva tributária, enquanto ‘tributos de finalidade social’ como por exemplo, impostos ambientais e ‘normas de fim social’ exarcebantes de impostos oneram acima do nível da existente capacidade contributiva tributária como normas exarcebantes de tributos ecológicos (...)”

*Quebra de princípio dessa espécie necessita de ‘justificação’. O princípio justificativo cria para a norma de finalidade social o critério de ajustamento (Vergleichsmaßstab), segundo o qual deve-se examinar se a preferência tributária ou prejuízo pode ser justificado. Em princ. Pode o legislador intervir com tributos na vida econômica ‘ordenando’ ou ‘dirigindo’ (s. § 3 Rz. 10). Em virtude disso desvios do princípio da capacidade contributiva são admissíveis; não pode, entretanto, de conformidade com a proibição de arbítrio haver nenhum motivo discricionário. (...) o motivo da justificação diante da ofensa ao princípio da capacidade contributiva deve ser ponderado e servir a interesses do Bem Comum” (sic) – ibid, p. 230.*

58 COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade** ..., *op. cit.*, p. 76.

um viés confiscatório e, para redução de tais multas, têm sido aplicadas a proporcionalidade e a razoabilidade<sup>59</sup>.

Assim, se o entendimento pátrio da atualidade é no sentido de que, para a imposição de uma penalidade, não se pode ter caráter confiscatório, ainda que seja um ilícito, imagine-se, então, para os chamados tributos ecológicos, que não se tratam de sanção.

Aproveitando para exemplificar com um tributo sobre a água, como o da comunidade autônoma da Andaluzia, na Espanha, registra-se que eles não tributam, por exemplo, o mínimo vital, tentando, assim, preservar o princípio da capacidade contributiva:

*La fijación de un mínimo extento por vivienda tiene por objeto no gravar lo que se consideran necesidades vitales básicas de las personas. Los tipos de gravamen tienen, como puede advertirse un carácter progresivo que responde, según se explica en La Exposición de Motivos, a la finalidad de fomentar el ahorro de agua así como desincentivar y penalizar los usos que no responden al principio de utilización racional y solidaria*<sup>60</sup>.

---

59 “SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. 1. A violação indireta ou reflexa das regras constitucionais não enseja recurso extraordinário. Precedentes: AI n. 738.145 - AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2ª Turma, DJ 25.02.11; AI n. 482.317-AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma DJ 15.03.11; AI n. 646.103-AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJ 18.03.11. 2. A ofensa ao direito local não viabiliza o apelo extremo. 3. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraordinária. 4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009). 5. A decisão judicial tem que ser fundamentada (art. 93, IX), ainda que sucintamente, mas, sendo prescindível que a mesma se funde na tese suscitada pela parte. (...) (STF; AI 830300 AgR-segundo / SC - SANTA CATARINA; SEGUNDO AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO; Relator(a): Min. LUIZ FUX; Julgamento: 06/12/2011).

60 ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *La fiscalidad del agua en Andalucía: los cánones de mejora y el impuesto sobre vertidos al litoral*. **Noticias de la unión europea**, Número 327. Año XXVIII. Abril 2012. *España*: Wolters Kluwer, *Monográfico Tributación Medioambiental en Andalucía*, p. 9.

Esse mínimo vital seria aplicável no caso da capacidade contributiva para as pessoas físicas<sup>61</sup>. Quanto às pessoas jurídicas, o critério deve ser o de que não se prejudique o seu desempenho empresarial.

Uma teoria que deve ser explicada, no que se relaciona à capacidade contributiva e à tributação ambiental, é a questão do dano ambiental. TULLIO ROSEMBUJ refere-se à existência de algumas economias que estão fora da economia de mercado. Para o doutrinador argentino, há três tipos de economia: economia de mercado, economia cívico-social e economia da natureza<sup>62</sup>. Esta última é a fonte necessária para o funcionamento da economia de mercado e da economia cívico-social. A natureza, por sua vez, recebe as externalidades tanto da economia de mercado como da economia cívico-social, e tem que computar tais externalidades, que podem ser traduzidas em valores econômicos.

Assim, para TULLIO ROSEMBUJ, existe uma releitura do princípio da capacidade contributiva, na tributação ambiental, posicionamento ao qual a presente tese se filia, pois “(...) *permiten vincular la contribución al gasto público articulando indicadores que no se agotan ni finen en la economía de mercado*”<sup>63</sup>. Estaria, a capacidade contributiva, a favor da economia de mercado, mas, por sua vez, teria como base o dano ambiental que faria parte da economia da natureza:

*La función de reparto de la capacidad económica no se agota en la selección de hechos imponderables de mercado – renta, patrimonio, consumo –, si no que puede ampliarse mediante otros índices a los que puede recurrirse y cuya validez puede resultar de la economía cívica-social o de la economía de la naturaleza. El criterio distributivo a la enseña del poder de mando o de la creación de daño ambiental es expresión de capacidad económica, autónoma del mercado, cuya legitimidad tiene como presupuesto la coherencia y razonabilidad suficiente para permitir la comparación entre los contribuyentes en singular*<sup>64</sup>.

---

61 “*Con más precisión se afirmó que la capacidad contributiva viene dada por aquella parte de la potencia económica, de la riqueza de un sujeto, ‘que supera el mínimo vital’.* En efecto, si ‘capacidad’ significa aptitud, posibilidad concreta y real, no puede existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales” –MOSCHETTI, Francesco. **El principio** ..., *op. cit.*, p. 68.

62 ROSEMBUJ, Tulio. *El impuesto como disfrute de bienes colectivos*. **Quincena Fiscal Aranzadi**, Pamplona, n. 18, 2009, p. 124.

63 *Ibid*, p. 143.

64 *Ibid*, p. 144.

Conseguir enxergar e observar que o dano ambiental é um fator da economia da natureza é pressuposto da maior relevância, quando for estudada a base de cálculo dos tributos ecológicos. Ora, o dano ambiental estaria enquadrado na teoria do custo social. O industrial, ao contaminar um rio, está ocasionando um custo social que vai além do seu custo privado de produção, pois a população sentirá, ao longo dos anos, o efeito ocasionado. Nesse sentido, em virtude da existência de um fator econômico, que, na realidade, não seria próprio da economia de mercado, mas sim da economia da natureza, percebe-se a existência e o fundamento para a utilização do dano ambiental como elemento de graduação do tributo ecológico.

A partir do momento em que os danos ambientais são contabilizados – e, na Europa, isso é muito frequente, principalmente em virtude das diretivas da OCDE –, a sociedade é tratada de uma forma mais justa e igualitária, seus padrões de avaliação como uma sociedade desenvolvida ou não são transformados.

Outra visão progressista da capacidade contributiva é adotada pelo professor italiano FRANCO GALLO, pois entende que o princípio em questão seria um critério de repartição equitativo e razoável, fundamentando-se, dessa forma, na ética:

*Frente a estas dificultades, el acoger la noción de capacidad contributiva como criterio de reparto, equitativo y razonable, llevaría fácilmente a identificar los hechos y las situaciones socialmente relevantes y expresivas, en concreto, de potencialidad económica en las unidades físicas que inciden sobre el ambiente objetivamente entendido o, quizás, aún mejor, en el propio comportamiento humano que procura un cierto daño al ambiente, prescindiendo del hecho de que tal cosa repercute sobre el ser humano. Y la mensurabilidad económica de las emisiones contaminantes vendría garantizada no en función de las emisiones en sí mismas, sino en función de los perjuicios que pueden producir en el ambiente o en comparación con otras emisiones menos o nada contaminantes<sup>65</sup>.*

Ao repartir os riscos ambientais, por meio da tributação, a capacidade contributiva estaria alinhada a uma nova função, que é, justamente, trazer mais equidade para a sociedade em questão, logo, seu viés não seria, no sentido comum, a capacidade econômica qualificada, mas, em um **novo sentido**, a capacidade da sociedade em compensar o dano ambiental.

---

65 GALLO, Franco. *Las razones del fisco* ..., *op. cit.*, p. 127.

### 3. CONCLUSÃO

Uma sociedade mais igualitária é, por sua vez, uma sociedade mais justa e desenvolvida; logo, tal capacidade contributiva, que tem como pressuposto o dano ambiental, é uma nova vertente para o princípio que foi extremamente útil, quando se discorreu sobre direitos de primeira dimensão e proteção da propriedade.

Ocorre que, com a evolução social e o surgimento de novos direitos, tal evolução se reflete na releitura dos princípios, e não seria diferente no que toca à capacidade contributiva, que deixa de ser tão somente um instrumento para proteção da propriedade, para também ser um instrumento de proteção da coletividade, conforme demonstrado por FRANCO GALLO nas linhas anteriores.

Assim, tentar conciliar a capacidade contributiva com a função extrafiscal dos tributos ambientais é andar de mãos dadas com a proteção de direitos e garantias e a vivência da sustentabilidade de uma forma mais ampla e eficaz.

### REFERÊNCIAS

ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *La fiscalidad del agua en Andalucía: los cánones de mejora y el impuesto sobre vertidos al litoral*. **Noticias de la unión europea**, Número 327. Año XXVIII. Abril 2012. España: Wolters Kluwer, *Monográfico Tributación Medioambiental en Andalucía*. p. 5-22.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORRERO MORO, Cristóbal José. *La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales*, **Revista Española de Derecho Financiero**, Espanha, v. 102. p. 215-242.

CASAS AGUDO, Daniel. *Aproximación a la categoría jurídico-económica del beneficio tributario*. In: SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (coord). **Estudios sobre los beneficios fiscales en el sistema tributario español**. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 11 – 39.

COSTA, Regina Helena. *Tributação ambiental*. In: FREITAS, Vladimir Passos de Freitas (coord.). **Direito ambiental em evolução**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2002. p. 303 – 325.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERRIDAS, Jacques. **Força de lei**: o fundamento místico da autoridade. Tradução de: PERRO-NE-MOISÉS, Leyla. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

GALLO, Franco. **Las razones del fisco**. Tradução de: ROZAS VALDÉS, José A.; CAÑAL, Francisco. Madrid: Marcial Pons, 2011.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús. *Análisis del canon de vertidos de la ley 7/1994 de 18 de mayo, de proteccion ambiental de la comunidad autonoma andaluza, tras la ley 25/1998 de 14 de julio*. In: La Ley de Andalucía: suplemento de la Comunidad Autonoma de Andalucía. Año XX. Suplemento al número 4772. p. 01-07.

GODOI, Marciano Seabra. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: \_\_\_\_\_. CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. **Novos horizontes da tributação**: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Coimbra, 2012. p. 9-94.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.

\_\_\_\_\_. **Derecho tributario ambiental (environmental tax law): la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

LUCHENA MOZO, Gracia María; PATÓN GARCÍA, Gemma. *Las líneas actuales de gravamen en la tributación ambiental*. **Quincena Fiscal Aranzadi**, Pamplona, n. 18, p. 1-30, 2005. – revista eletrônica.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Tradução de: CALERO GALLEGO, Juan M; NAVAS VÁSQUEZ, Rafael. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

PALAO TABOADA, Carlos. *El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad económica*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 79-95.

ROSEMBUJ, Tulio. *El impuesto como disfrute de bienes colectivos*. **Quincena Fiscal Aranzadi**, Pamplona, n. 18, p. 1-18, 2009. – revista eletrônica.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 313.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. **O imposto ecológico – contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente**. Coimbra: Almedina, 2001.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de: FURQUIM, Luiz Dória. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 201-202.

VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o direito fundamental à igualdade: um direito de dupla personalidade! In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). **Tributação e direitos fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e STJ. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 164-226.

\_\_\_\_\_. A Extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a capacidade contributiva: a convivência do lobo e do cordeiro? **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, v. 118, p. 18-42, 2013.

## **APÊNDICE**

# MANIFESTO PELA CRIAÇÃO DE FORO DE DISCUSSÃO SOBRE TRIBUTAÇÃO VERDE NA CÂMARA DOS DEPUTADOS

*“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

...

*VI - Defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;*

...

*Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”*

(Constituição Federal brasileira de 1988)

1. Em linha com o que é preconizado pelas mais importantes instituições internacionais dedicadas à promoção de modelos de desenvolvimento econômico ambientalmente sustentável, é preciso reconhecer que a efetividade das normas e diretrizes relativas à preservação e conservação do meio ambiente depende da utilização, pelo Estado, de instrumentos econômicos – em especial, tributários – como sancionadores de políticas públicas ambientais.
2. O principal objetivo da utilização desses instrumentos tributários deve ser o de fazer com que os preços de mercado dos diversos bens e serviços reflitam não apenas os seus custos econômicos de produção, comercialização etc., como também os seus custos sociais e ambientais, o que raramente ocorre. Trata-se do que se convencionou chamar de falha de mercado. Somente com a correção dessa falha é que a Sociedade poderá avaliar corretamente os efeitos que as suas escolhas de consumo e produção exercem sobre o meio ambiente.
3. O momento atual, em que se discutem reformas estruturais indispensáveis para o Brasil, é oportuno para buscar formas de utilizar a política tributária com a finalidade de fazer com que os preços dos diversos bens e serviços reflitam os seus custos ambientais. É o que pode se denominar **Tributação Verde**.

4. Há tempos que diretrizes e orientações de agências internacionais como a ONU, bem como compromissos assumidos pelo Estado brasileiro perante a comunidade internacional (e.g. Acordo de Paris), recomendam ou exigem a adoção de medidas que promovam a transição dos atuais padrões de produção e consumo para um modelo econômico de desenvolvimento ambientalmente sustentável.
5. Há mais de 15 anos, a Agenda 21, documento resultante da Rio-92, já recomendava linha de ação semelhante à **Tributação Verde**:

*"Sem o estímulo dos preços e de indicações do mercado que deixem claro para produtores e consumidores os custos ambientais do consumo de energia, de matérias-primas e de recursos naturais, bem como da geração de resíduos, parece improvável que, num futuro próximo, ocorram mudanças significativas nos padrões de consumo e produção."*(Agenda 21)

6. Desnecessário dizer que a recomendação da Rio-92 não foi considerada. Mais grave do que isso, não existe até o momento uma política nacional de desenvolvimento sustentável integrada e sistematizada como se requer para que o meio ambiente receba tratamento consentâneo com o que exige a Constituição Federal a esse respeito.
7. Estudos de consagrados economistas indicam que a transição para uma economia de baixo carbono tem que passar necessariamente pela adoção de medidas destinadas a incorporar ao preço dos produtos o seu custo ambiental, de forma a onerar os modos de produção nocivos ao meio ambiente em relação àqueles que contribuem para a sua preservação e recuperação.
8. Para tanto, são inúmeros os exemplos de instrumentos tributários adequados para induzir o comportamento de agentes econômicos em sentido que proporcione o aumento do bem-estar da Sociedade por meio de instrumentos extrafiscais, mecanismos que permitem que o Estado exerça controle sobre os impactos na arrecadação e na competitividade dos setores afetados, bem como na atividade econômica em geral.
9. Como exemplo dos efeitos benéficos que a **Tributação Verde** pode trazer para a economia brasileira, vale mencionar o caso dos resíduos sólidos urbanos: ao estimular a produção e o consumo de produtos e embalagens recicláveis e reutilizáveis, em detrimento de outros que não têm essas características, esse modelo de tributação favoreceria o retorno dos resíduos ao processo produtivo, realizando o processo de logística reversa e levando ao aumento da renda e do emprego de recicladores e de catadores de materiais recicláveis,

atividades intensivas em mão de obra e, portanto, de grande importância para a coletividade.

10. Há que se considerar ainda que, assim como fez a Comissão Europeia no seu planeamento ambiental e energético para o período 2020-2030, é preciso garantir, desde já, a necessária segurança regulatória para o investimento em tecnologias de baixo carbono, a fim de estimular pesquisas e desenvolvimento, bem como a formação de cadeias produtivas, elementos essenciais para a consolidação de uma indústria limpa.
11. Para vencer os desafios ambientais da atualidade, a OCDE recomenda a adoção de políticas que utilizem mecanismos de mercado para tornar produtos e tecnologias limpas mais baratas do que as suas alternativas menos amigáveis ao meio ambiente, por meio da tributação ou de instrumentos que produzam efeitos semelhantes. A eliminação de subsídios a bens e serviços que causem danos ambientais ou que não mais necessitem desses estímulos são outras providências recomendadas com o mesmo objetivo.
12. De outra parte, dá sustentação constitucional definitiva à adoção da **Tributação Verde** o parecer do ex-ministro e ex-presidente do Supremo Tribunal Federal Carlos Ayres Britto sobre o tema, destacando “[os] incentivos de caráter tributário como superior forma de cumprimento do dever estatal de proteger e preservar o meio ambiente em sua altanaria de princípio da ordem econômica”.
13. Também da perspectiva tributário-constitucional, parecer do jurista Ives Gandra da Silva Martins conclui que a adoção da chamada extrafiscalidade torna o direito tributário instrumento de justiça social e desenvolvimento econômico, servindo para impor tratamento tributário diferenciado a produtos e serviços de acordo com o respectivo impacto ambiental.

Cientes de que o debate entre a Sociedade e o Poder Legislativo é a forma mais democrática de construir os caminhos para que o Brasil defina o seu próprio modelo de transição para uma economia de baixo carbono, as instituições e empresas a seguir listadas manifestam o seu interesse em que seja constituído na Câmara dos Deputados um foro de debates sobre Tributação Verde, no âmbito do qual possam ser definidas as bases para o desenvolvimento de um sistema tributário que leve em consideração o impacto ambiental dos diversos bens e serviços, por meio da reunião de ideias e propostas livremente manifestadas.

Associação Brasileira dos Fabricantes de Latas de Alumínio – Abralatas



**Projeto Gráfico**

Esta publicação foi elaborada em 15,5 x 22,5 cm, com mancha gráfica de 12,7 x 18,5 cm, fonte Helvetica Light Regular 11pt., papel pólen 70g, P&B, impressão offset, acabamento dobrado, encadernação colado quente.

**Edição Impressa**

Tiragem: 1.000 exemplares.

Gráfica Coronário

Novembro de 2018.



Criada em 2003, a Abralatas é uma associação civil, sem fins lucrativos, que representa os fabricantes brasileiros de latas de alumínio para bebidas e busca, por meio do compartilhamento de experiências, contribuir com o desenvolvimento e a ampliação da competitividade dessa embalagem no país. A Associação propõe também a discussão acerca de novas práticas capazes de reduzir os impactos ambientais e apontar estudos inovadores sobre a reciclagem.



ISBN: 978-85-64898-88-2

