

RDIET, Brasília, V. 17, nº 2, p. 111 – 148, Jul-Dez, 2022

A MEDIDAS TRIBUTÁRIAS FEDERAIS ADOTADAS COMO
INSTRUMENTO DA POLÍTICA NACIONAL SOBRE A MUDANÇA DO
CLIMA

FEDERAL TAX MEASURES ADOPTED AS INSTRUMENT OF NATIONAL
CLIMATE CHANGE POLICY

Luciano Costa Miguel*

Romeu Faria Thomé da Silva**

RESUMO: Ante a relevância do equilíbrio do clima para o gozo dos direitos à saúde e ao meio ambiente, o presente trabalho visa realizar uma análise das eventuais medidas tributárias em âmbito federal implementadas com vistas a concretizar os objetivos e diretrizes previstas na Lei nº 12.187/2009, que instituiu a Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC). Objetiva-se verificar se as políticas públicas tributárias para a prevenção e mitigação das mudanças climáticas estão sendo, de fato, adotadas pela União, conforme disposto no art. 6º, VI, da Lei nº 12.187/2009 e no art. 2º do Protocolo de Kyoto, que encontram seu fundamento nos direitos, garantias e deveres ambientais previstos na Constituição. Para se investigar o tema, foi adotada uma pesquisa documental das leis pertinentes aos tributos federais estudados, além de bibliográfica e dos noticiários sobre as mudanças climáticas. Por meio do método hipotético-dedutivo, fez-se uma abordagem quantitativa e qualitativa do tema para se concluir que a política pública tributária federal é omissa em sua dimensão climático-ambiental, pouco contribuindo para os índices de redução de emissão e remoção de gases de efeito estufa.

Palavras-chave: tributos federais; políticas públicas; extrafiscalidade; mudanças climáticas.

Artigo recebido em 18 de agosto de 2021.

Artigo aceito em 06 de setembro de 2023.

* Professor da Dom Helder Câmara. Doutor e Mestre em Direito pela Dom Helder Câmara. Procurador da Fazenda Nacional em Belo Horizonte-MG. Email: lucianocmiguel@hotmail.com

** Pós-Doutor em Direito Ambiental pela Université Laval, Canadá. Doutor em Direito pela PUC/MG. Mestre em Direito pela UFMG. Professor do Mestrado e Doutorado em Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável da Escola Superior Dom Helder Câmara. Advogado. Email: romeuprof@hotmail.com

ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

RDIET, Brasília, V. 17, nº 2, p. 11 – 148, Jul-Dez/2022
e-mail: rdiet2021@gmail.com

ABSTRACT: In view of the importance of balancing the climate for the enjoyment of rights to health and the environment, the present work aims to carry out an analysis of the tax instruments at the federal level implemented in order to achieve the objectives and guidelines set out in Law No. 12.187 / 2009, instituted the National Policy on Climate Change (PNMC). The objective is to verify if public tax policies for the prevention and mitigation of climate change are, in fact, being adopted by the Union, as required by art. 6, VI, of Law No. 12,187 / 2009, and in line with the environmental rights, guarantees and duties, provided for in the Constitution. In order to investigate the theme, a documentary research on the laws pertaining to the federal taxes studied was adopted, in addition to bibliographic and news reports on climate change. Through the hypothetical-deductive method, a quantitative and qualitative approach to the theme was made to conclude that the federal public tax policy is silent in its climatic-environmental dimension, contributing little to the rates of emission reduction and removal of greenhouse effect gases.

Keywords: federal taxes; public policy; extrafiscality; climate changes.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A NECESSIDADE DE UMA POLÍTICA TRIBUTÁRIA DIRECIONADA PARA A POLÍTICA NACIONAL DE MUDANÇA DO CLIMA; 3. OS TRIBUTOS FEDERAIS E A EXTRAFISCALIDADE AMBIENTAL; 3.1 O ITR E A SUBUTILIZAÇÃO DE SUA DIMENSÃO AMBIENTAL; 3.2. O IMPOSTO SOBRE A RENDA E A SUA DIMENSÃO AMBIENTAL; 3.3. O IPI E A SELETIVIDADE AMBIENTAL; 3.4. CIDE-COMBUSTÍVEIS E A SUA DIMENSÃO ECOLÓGICA; 3.5. A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS; 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 5. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

As mudanças climáticas e as suas nefastas consequências são uma realidade nacional e global. Tal fato pode ser claramente constatado pelo aumento expressivo dos casos de litígios ambientais relacionados ao clima. Expressões como aquecimento global, refugiados ambientais, efeito estufa e litígios climáticos passaram a fazer parte da nossa realidade cotidiana e dos noticiários.

Vários instrumentos legais de comando e controle são disponibilizados pelo ordenamento jurídico nacional à disposição dos cidadãos, da sociedade civil e do Estado, como a responsabilização ambiental penal, civil e administrativa. Mas, também, há a previsão de alguns relevantes instrumentos econômicos que visam incentivar financeiramente um modelo mais sustentável de desenvolvimento para o país, por meio do estímulo à adoção de condutas mais adequadas do ponto de vista ambiental. E o presente trabalho visa justamente realizar uma análise crítica de uma das espécies de instrumento econômico, a saber, os instrumentos tributários colocados a favor da Política Nacional sobre a Mudança do Clima (PNMC).

O grande marco histórico para as questões climáticas foi o compromisso firmado em 1992, por diversos países, incluído o Brasil, por meio da Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC), durante a Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (RIO 92). Nessa ocasião, foram firmados alguns objetivos e metas pelos Estados-Parte da ONU, com o fim de, em um primeiro momento, registrar os dados de emissão de gases causadores do efeito estufa, e, em seguida, formular e aplicar medidas que restrinjam a sua liberação na atmosfera.

No contexto dessa Convenção, onde se tem as rodadas de negociação, é que foi firmado o Protocolo de Kyoto, em 1997, com a difícil meta de reduzir as emissões desses gases, sem descuidar do direito ao desenvolvimento econômico, sobretudo, dos países mais pobres e emergentes, impondo, dessa forma, uma responsabilidade diferenciada a depender dos índices econômicos e sociais de cada país.

Lembre-se que os tratados internacionais versando sobre o meio ambiente possuem status supralegal e, portanto, devem ser tomados como parâmetro normativo para o controle de convencionalidade, conforme já

destacado no voto da relatora Rosa Weber na ADI 4.066/DF, que versava sobre o “caso Amianto” e a aplicação da Convenção da Basileia sobre o Controle de Movimentos Transfronteiriços de Resíduos Perigosos e seu Depósito de 1989.

Digno de registro que o Painel Intergovernamental sobre Mudanças Climáticas (IPCC), órgão técnico criado no âmbito da UNFCCC, que reúne cientistas independentes de todo o mundo, mas também de indiscutível característica política, tem prestado nos últimos anos um relevante papel de convencimento mundial do problema climático.

Na esteira desses fatos, o reconhecimento expresso da questão por parte da legislação brasileira veio dias depois do encerramento da COP-15 (a 15ª Conferência das Partes da UNFCCC), com a promulgação da Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009, que instituiu a Política Nacional sobre Mudança Climática (PNMC) e que trouxe importantes objetivos, princípios, diretrizes e instrumentos para a sua efetiva implementação.

Em seu art. 6º, o referido diploma legislativo elenca um rol abrangente de 18 (dezoito) instrumentos para a concretização dos objetivos da PNMC. Dentre esses instrumentos, destaca-se o contido no seu inciso VI, que materializa uma norma jurídica de eficácia limitada que reconhece como instrumento da PNMC “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.”

Corroborando a clara intenção do legislador para que os tributos fossem manejados de forma a auxiliar no combate e prevenção às mudanças climáticas, o art. 11 da Lei 12.187/2009 dispõe que quaisquer princípios, objetivos, diretrizes e instrumentos das políticas públicas¹ e programas governamentais deverão

¹ Incluída aqui, obviamente, as políticas públicas tributárias.

compatibilizar-se com os princípios, objetivos, diretrizes e instrumentos desta Política Nacional sobre Mudança do Clima.

Os dispositivos legais acima mencionados foram regulamentados pelo Decreto nº 7.390, de 09 de dezembro de 2010, mas que, posteriormente, foi revogado pelo Decreto nº 9.578, de 22 de novembro de 2018, que, com boa técnica, consolidou os atos normativos editados pelo Poder Executivo federal, que dispunham sobre o Fundo Nacional sobre Mudança do Clima (FNMC), de que trata a Lei nº 12.114, de 9 de dezembro de 2009, e a própria Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC), de que trata a Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009. Contudo, desafortunadamente, não se localizou quaisquer menções aos instrumentos de natureza tributária na antiga e tampouco na atual regulamentação do PNMC.

Dada a relevância e atualidade do tema, o questionamento que se pretende responder com o presente trabalho é se o art. 6º, VI, da Lei 12.187/2009, que previu que leis específicas estabeleceriam as medidas tributárias que serviriam como instrumentos da PNMC, tem sido observado de forma satisfatória, pela União, por meio de políticas públicas e programas governamentais federais, em acato ao art. 11 do mesmo diploma legislativo, que ordena que as políticas públicas e programas governamentais sejam compatibilizadas com os princípios, objetivos, diretrizes e instrumentos da Política Nacional sobre Mudança do Clima.

Para um melhor corte temático, portanto, somente as iniciativas relacionadas aos tributos federais é que serão tratados de forma pormenorizada no presente ensaio. Ante a impossibilidade de se aprofundar no estudo das políticas públicas levadas a cabo pelos Estados e Municípios, somente as iniciativas na esfera da União é que serão exploradas com mais vagar pelo presente ensaio.

2 A NECESSIDADE DE UMA POLÍTICA TRIBUTÁRIA DIRECIONADA PARA A POLÍTICA NACIONAL DE MUDANÇA DO CLIMA

Segundo Anthony Giddens², “a mudança climática é a dimensão mais urgente, mais grave e mais profunda da crise ambiental do século XXI.” A profundidade dessa crise reside no fato de que a mudança da matriz energética demandará políticas públicas firmes e de longo prazo, pois a um só tempo deve direcionar a civilização na busca por novas fontes de energias renováveis, mas também eliminar e depreciar de forma acelerada um imenso volume de ativos mobilizados em combustíveis fósseis.

É importante registrar que na COP-15 foi assumido o compromisso por mais de 100 (cem) países de evitar um aquecimento global superior a 2º C neste século, com vistas a evitar não só maiores desastres naturais, mas também possíveis conflitos bélicos decorrentes da escassez dos recursos naturais.

Medidas legislativas e administrativas nesse sentido têm sido adotadas por alguns países da América Latina³, com destaque para a Costa Rica⁴, em que pese não serem, em tese, obrigados a tal, em razão das suas responsabilidades diferenciadas decorrentes dos seus históricos relativamente baixos de emissão de gases de efeito estufa, decorrentes do seu desenvolvimento ainda incipiente.

Os países da América Central criaram, inclusive, um ente regional para tratar do assunto, a saber, o Conselho Centro-americano de Câmbio Climático,

² GIDDENS, Anthony. **A política da mudança climática**. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p. 10

³ Como a Colômbia, Argentina, Costa Rica e a Nicarágua. (Conf. GARCIA, José Eugênio Soriano; SADDY, André. In: **Direito Constitucional Ambiental Ibero-Americano**. LAVERDE, Sandra Milena Ortiz; AVZARADEL. Pedro Curvello Saavedra (Coordenadores). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, 628 P, *passim*)

⁴ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/costa-rica-recebe-premio-ambiental-da-onu-por-combate-as-mudancas-climaticas/>> Acesso em: 02 set. 2020.

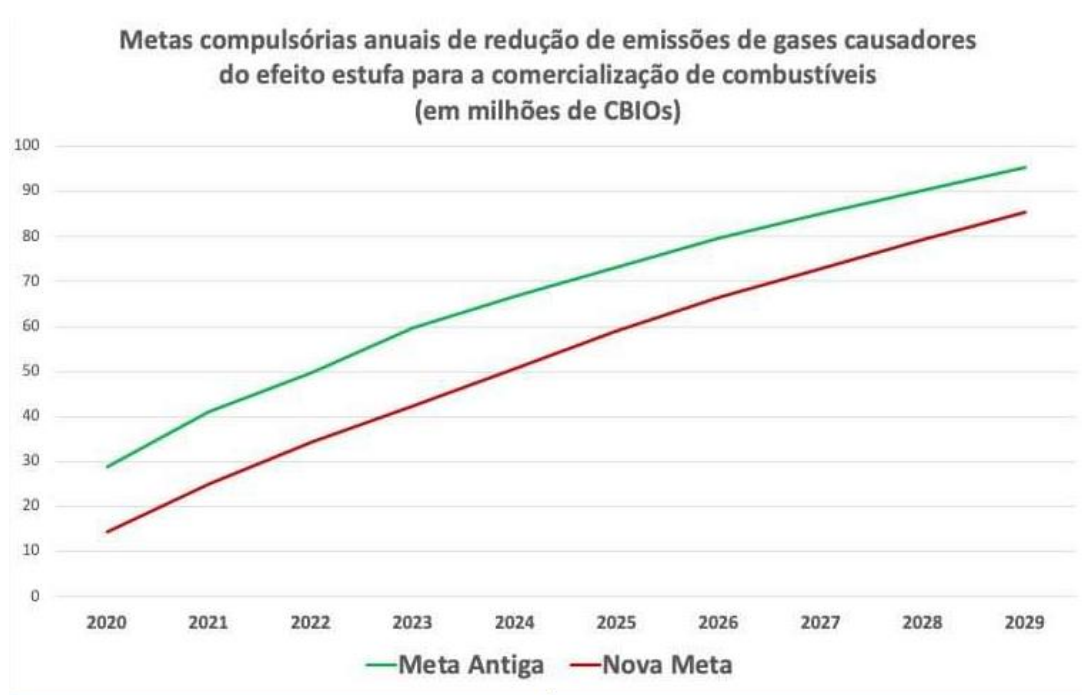
criado por meio do Convenção Regional sobre Mudanças Climáticas, firmada em 1993 na Guatemala, que visa aplicar as pautas genéricas da Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC), com foco nas especificidades da agenda da América Central.

Especificamente em relação aos benefícios fiscais na América Latina, pode-se citar o ainda bom exemplo colombiano, que por meio da Lei nº 788 de 2002, decreto nº 2.755 de 2003, Decreto nº 2.755 de 2005 e Resolução nº 978 de 2007, trata de forma satisfatória de medidas tributárias voltadas para o maior controle da emissão de gases causadores das mudanças climáticas que acometem o país, a exemplo dos fenômenos El Niño e La Niña, que submeteram a população colombiana a uma posição de alta vulnerabilidade ambiental nas últimas décadas.

No Brasil, mais do que um problema ambiental, os altos níveis de poluição do ar nas cidades tornaram-se um verdadeiro problema de saúde pública, afetando uma grande parte da população por meio do surgimento e agravamento de inúmeros casos de doenças respiratórias, com elevados custos de saúde para as já abaladas finanças nacionais.

Em que pese a matriz energética brasileira ser uma das mais limpas do mundo, pelo fato de a geração de energia elétrica no Brasil ser preponderantemente oriunda das hidrelétricas, no que tange especificamente ao setor de transportes, o consumo ocorre, sobretudo, por meio de combustíveis fósseis derivados do petróleo, como gasolina e o óleo diesel. O etanol, que é considerado um biocombustível e que representa uma parte considerável da energia gerada no transporte brasileiro, também tem sido visto com desconfiança, após a constatação de que podem afetar a produção mundial de alimentos e que algumas partes das florestas do país terem sido derrubadas para dar margem à sua produção, limitando o seu impacto para o clima.

No Brasil, a pandemia do COVID-19 ainda tem servido como desculpa para o rebaixamento da meta de redução da emissão de gases estufa na comercialização de combustíveis até 2029, conforme Resolução CNPE nº 8, de 18 de agosto de 2020, que substituiu a tabela do art. 1º Resolução nº 15, de 24 de junho de 2019. Essas metas são estabelecidas pelo Conselho Nacional de Política Energética (CNPE), presidido pelo Ministro das Minas e Energia. Abaixo, o gráfico comparativo de ambas as resoluções:



Essa alteração da meta brasileira pelo CNPE revela-se um inequívoco revés à PNMC, porquanto uma das causas mais importantes de poluição do ar é a gerada por veículos automotivos, incluído o transporte rodoviário.

Digno de registro outro retrocesso em relação aos assuntos climáticos, denunciado na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 708 (“ADPF Fundo Clima”), que sustenta a completa paralisação das operações relacionadas do Fundo Nacional sobre Mudanças Climáticas, instituído pela Lei

nº 12.114, de 9 de dezembro de 2009, por inércia do governo federal. Frise-se que tal ação de controle concentrado de inconstitucionalidade ainda não adentrou na fase de julgamento pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, em vista da necessidade de se proceder oitiva de diversos expositores em audiências públicas que foram realizadas em 21 e 22 de setembro.

Além disso, como o problema climático é de caráter transnacional, vale registrar que, segundo Anthony Giddens⁵, nos Estados Unidos, a utilização e a fabricação de automóveis respondem por nada menos que 60% das emissões do país, e este produz 45% de todas as emissões de CO2 geradas por automóveis no mundo inteiro. Como bem comenta o autor, o atrativo dos carros sempre foi a sua oferta de liberdade, mobilidade e velocidade, mas a sua proliferação nas ruas e estradas anula essas próprias qualidades. Lembra, também, que o automóvel é instrumento letal. A liberdade que ele confere e o amor que é capaz de inspirar vêm a um preço terrível: calculou-se que cerca de 40 milhões de pessoas foram mortas nas ruas e estradas desde que o carro surgiu pela primeira vez – um número de mortos que se aproxima do das duas guerras mundiais somadas.⁶

Diante do que foi exposto, percebe-se que os tributos federais (além, é claro, de exações tributárias, como o IPVA em âmbito estadual⁷) deveriam ser manejados com vistas a incentivar os combustíveis baseados em energias

⁵ GIDDENS, Anthony. **A política da mudança climática**. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p. 199

⁶ GIDDENS, Anthony. **A política da mudança climática**. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p. 201

⁷ Na contramão das iniciativas ambientais para o IPVA, há notícia de que vários estados da nossa federação concedem isenção justamente para os veículos mais antigos (15 ou 20 anos), que, por óbvio, emitem muito mais gases poluentes em nossa atmosfera, numa demonstração de menosprezo completo ao direito fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. (DOS SANTOS, Althair Ferreira; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Incentivos por meio de alíquotas seletivas de IPVA para veículos automotores movidos a combustível de menor impacto ambiental**. Revista De Direito Público, Londrina, v. 4, n. 3, P. 136-155, set./dez. 2009, p. 154.)

renováveis e a eficiência energética. Tal política tributária estaria em consonância com o espírito da Lei Federal nº 8.723 de outubro de 1993, que trata sobre o controle da emissão de poluentes por veículos e obriga o poder público e as montadoras a tomarem as providências necessárias para reduzir os níveis de emissão de monóxido de carbono e outros compostos poluentes nos veículos comercializados no país e prevê, de forma expressa, o incentivo ao uso de combustíveis automotivos classificados pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) como de baixo potencial poluidor.

Nessa ordem de ideais, Borges⁸ e Merlin reconhecem que os instrumentos da tributação ambiental podem oferecer, além da valorização do recurso natural, pela sua precificação e pela internalização dos custos das externalidades ambientais, um poderoso estímulo à mudança comportamental, no sentido de privilegiar a prevenção e a precaução. A lógica de imputação de custos aos poluidores, por um lado, desestimula a atividade prejudicial ao ambiente e, por outro, estimula o desenvolvimento sustentável.

Segundo os referidos autores, a operacionalização de uma tributação verde dá ensejo a uma verdadeira mudança de paradigmas, no que diz respeito à justiça fiscal. Isso porque o princípio da capacidade contributiva, princípio básico de um sistema tributário que pretende ser equitativo, cede vez ao princípio do poluidor-pagador, que busca concretizar a igualdade em outros termos: a equidade intrageracional e intergeracional.

⁸ BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. **A (In) Viabilidade da Reforma Fiscal Verde no Brasil**. *Veredas do Direito: Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável*, Belo Horizonte, v. 15, n. 33, p. 350, dez. 2018. ISSN 21798699. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1243>>. Acesso em: 05 Set. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.18623/rvd.v15i33.1243>.

Verificada a relevância da questão climática para a preservação e promoção dos direitos humanos, além de como a tributação voltada para a finalidade ecológica poderia colaborar para o desenvolvimento sustentável, necessário investigar se a União implementou, desde a promulgação da Lei da PNMC, em 2009, uma política tributária ambiental direcionada especificamente para a redução e a remoção de gases de efeito estufa, nos moldes do preconizado no art. 6º, IV e art. 11 do referido diploma legislativo, que abaixo se transcreve:

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;

Art. 11. Os princípios, objetivos, diretrizes e instrumentos das políticas públicas e programas governamentais deverão compatibilizar-se com os princípios, objetivos, diretrizes e instrumentos desta Política Nacional sobre Mudança do Clima.

O Protocolo de Kyoto, assinado pelo Brasil em 1997, aprovado pelo Congresso Nacional e promulgado pelo Decreto nº 5.445, de 12 de maio de 2005, em seu artigo 2º, também estabelece de forma expressa a tributação ambientalmente orientada como uma das políticas públicas de proteção do clima:

Art. 2º, 1. Cada Parte incluída no Anexo I, ao cumprir seus compromissos quantificados de limitação e redução de emissões assumidos sob o Artigo 3, a fim de promover o desenvolvimento sustentável, deve:

(a) Implementar e/ou aprimorar políticas e medidas de acordo com suas circunstâncias nacionais, tais como:

(...)

v. A redução gradual ou eliminação de imperfeições de mercado, de incentivos fiscais, de isenções tributárias e tarifárias e de subsídios para todos os setores emissores de gases de efeito estufa que sejam contrários ao objetivo da Convenção e aplicação de instrumentos de mercado;

Uma das maiores autoridades mundiais no assunto, Anthony Giddens,⁹ reconhece a necessidade de estímulo fiscal para a viabilização das novas tecnologias capazes de lidar com a mudança climática:

“as inovações tecnológicas têm que ser uma parte nuclear de qualquer estratégia bem-sucedida para lidar com a mudança climática, e o mesmo se pode dizer da política energética. O Estado e o governo precisam desempenhar um papel significativo na viabilização dessas inovações, uma vez que estará envolvida uma estrutura de regulamentação que incluirá incentivos e outros mecanismos fiscais.”

Os especialistas citam o potencial das seguintes ecotecnologias: o hidrogênio, carvão purificado, energia eólica, energia das marés ou das ondas, biocombustíveis, energia solar, energia geotérmica, redes elétricas inteligentes, tecnologias de geoengenharia, como escudos contra o calor que invertam parte do rumo dos raios solares, e, por fim, os depuradores – dispositivos que sugariam o CO₂ e outros gases do efeito estufa, retirando-os da atmosfera.

Diante disso, no próximo capítulo será realizada uma análise acerca da existência ou não de medidas tributárias em âmbito federal com o fim específico de lidar com os problemas causados pela mudança do clima.

⁹ GIDDENS, Anthony. **A política da mudança climática**. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p. 106

3 OS TRIBUTOS FEDERAIS: TRIBUTOS AMBIENTAIS *LATO SENSU E STRICTO SENSU*

Quando se estuda a tributação ambiental, é muito comum a classificação das espécies tributárias em tributos ambientais, em sentido impróprio e em sentido próprio, a depender da predominância da finalidade fiscal (arrecadação) ou extrafiscal (ambiental).

Carlos Peralta¹⁰ apresenta de forma muito clara essa dicotomia, que ante a utilidade, passa-se a adotar no presente trabalho:

(a). *Tributos ambientais lato sensu – sentido impróprio.* Trata-se de tributos ordinários, com uma finalidade predominantemente arrecadadora, mas que em algum dos seus elementos percebe-se um efeito extrafiscal com caráter ecológico. Esse tipo de tributação compreende tanto o uso de incentivos e benefícios fiscais com o intuito de estimular a proteção ambiental, como também os tributos fiscais que de maneira secundária ou indireta contemplam problemas de caráter ambiental, como seria o caso, por exemplo, da vinculação de receitas para finalidades ambientais.

(b). *Tributos ambientais stricto sensu – sentido próprio.* Os tributos ambientais stricto sensu (TASs) têm uma finalidade predominantemente extrafiscal. Esse tipo de instrumento pretende orientar as condutas dos diversos agentes econômicos de forma que o seu impacto no meio ambiente seja realizado de forma sustentável. Nesse tipo de tributos deverá existir um vínculo entre a estrutura do tributo e o impacto causado no meio ambiente. Em outras palavras, a figura tributária deverá produzir um desincentivo que permita satisfazer a finalidade ambiental pretendida.

¹⁰ PERALTA, Carlos Eduardo. **Tributação Ambiental no Brasil. Reflexões para Esverdear o Sistema Tributário Brasileiro.** Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v.3, n. 3, UERJ, Rio de Janeiro: 2015, p. 4

Os tributos ambientais em sentido estrito, especificamente voltados para a proteção do clima são os que incidem sobre as emissões de CO₂, SO₂, NO_x e outros gases do efeito estufa, além dos combustíveis fósseis que os emitem como os derivados do petróleo (gasolina e diesel), carvão e gás natural.

Com exceção da CIDE-Combustíveis, não há, desafortunadamente, nenhuma outra espécie tributária, nesse sentido, no Brasil, que poderia, além de cumprir a sua função extrafiscal ambiental, ter as suas receitas destinadas ao Fundo Nacional sobre Mudança Climática (FNMC), instituído pela Lei nº 12.114/2009, que, até então, não tem recebido recursos de origem tributária¹¹, apesar de essa possibilidade ter sido recentemente franqueada pelo art. 3º, IX¹², daquele diploma legal.

O impacto da regressividade da carga dos tributos sobre o carbono constitui uma preocupação para muitos, constituindo-se o principal argumento dos seus detratores. Giddens¹³, no entanto, lembra que os tributos sobre os combustíveis para automóveis não são regressivos, já que mais de 30% das famílias não têm carro e a maioria destas é pobre.

Os pioneiros dos tributos sobre o carbono foram os países nórdicos, que o introduziram no começo da década de 1990. Além dos países nórdicos, a Alemanha tem si apontada¹⁴ como um país de destaque em termos de tributação ambiental sobre combustíveis fósseis, ante uma tributação reduzida sobre veículos elétricos ou com redução de emissões em relação aos demais veículos, o que possibilitou um quadro de

¹¹ Vide petição inicial da ADPF nº 708 no STF, ainda não julgada.

¹² Art. 3º Constituem recursos do FNMC: (...) IX - recursos de outras fontes. ([Incluído pela Lei nº 13.800, de 2019](#))

¹³ GIDDENS, Anthony. **A política da mudança climática**. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p. 193.

¹⁴ BUENO, Luís Felipe Krieger Moura; COSTA, Luiz Eugênio Porto Severo da; FREITAS NETO, Jayme Barboza de. O tributo ambiental à luz do direito comparado. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 72.

redução da utilização desses combustíveis, mesmo com o aumento da sua frota de veículos.

A situação parece mais simples, mas não é. As tecnologias limpas apresentam deficiências de toda ordem, o que demanda uma atuação estatal para o correto encaminhamento da questão climática. A energia eólica é de fornecimento instável, a energia nuclear traz risco relacionados ao terrorismo e ao desfazimento do seu lixo atômico, os biocombustíveis podem afetar a produção mundial de alimentos, o carvão purificado possui um custo alto para armazenamento do CO₂ dele extraído, a energia solar possui suas dificuldades de armazenamento para ser usada em larga escala, os depuradores demandariam um alto custo para causar impacto significativo.

Nessa ordem de ideias, relevante se torna o papel do governo, reconhecendo Giddens¹⁵ a necessidade de subsídios e outros incentivos para fornecer uma plataforma, já que praticamente todas as novas tecnologias são mais caras que os combustíveis fósseis. De outro lado, coerente com essa constatação, afirma que cabe ao governo avançar em direção a uma eliminação completa dos subsídios e demais incentivos não ambientais.

Em que pese as limitações e os obstáculos apresentados, o Brasil possui um enorme potencial para energias renováveis, dado que o seu território recebe uma considerável radiação solar, possui o maior potencial hidroelétrico do mundo, além de forte capacidade de produção de biomassa

Contudo, após analisar alguns projetos de lei no Brasil, que acabaram não sendo aprovados, conclui o Paulo Sérgio Filho¹⁶ que, seguir pelo caminho dos tributos ambientais em sentido estrito, nos moldes dos países europeus (como

¹⁵ GIDDENS, Anthony. **A política da mudança climática**. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p. 174.

¹⁶ FILHO, Paulo Sérgio Miranda Gabriel. **Justiça Climática e Justiça Fiscal: a tributação ambientalmente orientada para a proteção do clima**. Anais do XXI Congresso Nacional do CONPEDI. UFF, Niterói: 2012, p. 390.

os *carbon taxes*, acima mencionados), com a rigidez constitucional que permeia o Sistema Tributário Nacional brasileiro, não parece ser a melhor solução para aumentarmos o nível de proteção do meio ambiente. Preconiza, dessa forma, que se deve, então, buscar o caminho mais acessível e trabalhar no sentido de transformar os tributos existentes em tributos ambientalmente orientados para a proteção do clima.

É o que se passa a analisar a seguir, já que não há no Brasil, afóra a CIDE-combustíveis, não há exemplo de tributos ambientais propriamente ditos (*stricto sensu*) e, mesmo os tributos ambientais *lato sensu*, são estabelecidos de forma dispersa e pouco coordenada na legislação tributária.¹⁷

3.1 O ITR e a subutilização de sua dimensão ambiental

Conquanto haja alguns exemplos espaçados de tributos federais com finalidade ambiental no Brasil, quando se analisa a dimensão dos problemas atuais que orbitam a questão da mudança climática, pode-se afirmar que as experiências das políticas tributárias com tais finalidades ecológicas em nosso país ainda são sobremodo tímidas.

Um reconhecido tributo com função ambiental é o Imposto Territorial Rural (ITR), que possui seu regime jurídico afeto ao disposto no inciso VI e §4º do art. 153 e no inc. II do art. 158, todos do diploma constitucional. De competência da União, seu caráter extrafiscal ambiental permite a instituição de um sistema gradativo de alíquotas, que pode desestimular a manutenção do regime improdutivo de propriedades rurais, assim como garantir a preservação ambiental.

¹⁷ PERALTA, Carlos Eduardo. **Tributação Ambiental no Brasil. Reflexões para Esverdear o Sistema Tributário Brasileiro.** Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v.3, n. 3, UERJ, Rio de Janeiro: 2015, p. 20

O ITR também possui seus delineamentos em vários diplomas legais, como nos arts. 29 a 31 da Lei nº 5.172 (CTN), nos arts. 47 a 50 da Lei nº 4.504 (Estatuto da Terra), na Lei nº 9.393 que, por sua vez, revogou os arts. 1º a 22 da Lei nº 8.847, e no art. 18, §2º, da Lei nº 4.771/65 (Código Florestal). Segundo André Luis Vieira¹⁸, desta combinação de dispositivos legais surge a relevância dessa espécie tributária para a preservação ambiental, pois conjuga a permissão de exclusão da base de cálculo do percentual de áreas de floresta nativa, particularmente as áreas de preservação permanente (APP's) e as reservas legais, com a progressividade ambientalmente orientada, voltada à concretização da função social da propriedade rural e à preservação ambiental.

Mesmo diante de sua estrutura claramente protetiva do meio ambiente acima narrada, como se verá a seguir, há ainda muito o que se fazer em termos de implantação de um verdadeiro ITR com dimensão ambiental capaz de colaborar de uma forma mais efetiva para os problemas decorrentes das mudanças climáticas.

A tributação sobre a propriedade é uma das formas mais antigas de financiamento do Estado, existindo desde os seus primórdios. É, além disso, uma das formas de tributação com maior potencial socioambiental.

Oportuno salientar que a atual concepção de função social, segundo Edésio Fernandes,¹⁹ não se restringe apenas no poder de regular e colocar "limitações administrativas" externas aos direitos individuais de propriedade imobiliária, mas está exatamente no poder de obrigar alguns comportamentos destes proprietários.

¹⁸ VIEIRA, André Luís. **Os tributos ambientais em espécie**. *Revista Fórum de Direito Urbano e Ambiental*. Ano 5, n. 24, Belo Horizonte, 2006, p. 33.

¹⁹ FERNANDES, Edésio. *A Construção do Direito Urbanístico Brasileiro: 10 anos de Estatuto da Cidade, avanços e limites*. In: RIOS, Mariza; CARVALHO, Newton Teixeira. (coords.). **Direito à Cidade: moradia e equilíbrio ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p.14

Conforme preleciona Guilherme Purvin de Figueiredo:²⁰

[...] pela função social da propriedade, o proprietário torna-se um colaborador da administração ambiental e os seus bens passa à condição de patrimônio obrigado. Rompe-se, dessa forma, a clássica dicotomia entre dever estatal e individual, por força do princípio da solidariedade social.

Atualmente, no entanto, a arrecadação de impostos como o ITR e o IPTU é ínfima, não chegando as duas exações tributárias ao percentual de 1,5% do total da receita tributária arrecadada em 2014²¹. O que se percebe, por conseguinte, pela própria distribuição da carga tributária nacional, é que há ainda uma forte cultura patrimonialista e individualista da propriedade imobiliária.

Como consequência dessa baixa tributação, outro problema relacionado ao ITR é que os seus benefícios fiscais ambientais não cumprem com todo o seu potencial na prevenção do desmatamento em razão de falhas na fiscalização, dado o desinteresse da União com o esse imposto, ante o baixo potencial arrecadatório acima mencionado. Tal fato gerou, inclusive, a aprovação da Emenda à Constituição nº 42 de 2003, para constar no art. 153, VI, §4º, a possibilidade de que, mediante convênio, a sua cobrança e arrecadação fosse feita pelos municípios.

Portanto, uma tributação e fiscalização mais efetivas desse imposto teria o condão de contribuir para uma repartição mais justa dos encargos, ônus e benefícios decorrentes da PNMC. E esta justa distribuição dos ônus e benefícios

²⁰ FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **A Propriedade no Direito Ambiental**. 4ª ed. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2010, p. 328

²¹ DE AZEVEDO, Felipe. **Tributação sobre a propriedade no Brasil: descrição e mensuração**. Monografia de Bacharelado em Economia. UERJ. 2016, p. 62

é, segundo Edésio Fernandes²², princípio determinante e estruturante da política urbana e ambiental, condição mesmo para a construção e reconhecimento do direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado.

3.2 O imposto sobre a renda e a sua dimensão ambiental

Em relação ao Imposto de Renda (IR), também se constata que pouco se tem feito para que a sua incidência surta efeitos mais concretos em relação às mudanças climáticas.

O que se constata é que há um único benefício fiscal ambiental contido na Lei nº 5.106/66, que concede incentivos fiscais para os empreendimentos florestais. As pessoas físicas são autorizadas a deduzir de suas declarações o montante aplicado em florestamento e reflorestamento. As pessoas jurídicas também podem descontar um percentual do valor do imposto, se aplicarem recursos nas referidas atividades, mediante o cumprimento de alguns requisitos ali previstos.

Segundo o art. 4º do referido diploma legal:

Art 4º Para os fins da presente lei, entende-se como despesas de florestamento e reflorestamento aquelas que forem aplicadas diretamente pelo contribuinte ou mediante a contratação de serviços de terceiros, na elaboração do projeto técnico, no preparo de terras, na aquisição de sementes, no plantio, na proteção, na vigilância, na administração de viveiros e flores e na abertura e conservação de caminhos de serviços.

²² FERNANDES, Edésio. A Construção do Direito Urbanístico Brasileiro: 10 anos de Estatuto da Cidade, avanços e limites. In: RIOS, Mariza; CARVALHO, Newton Teixeira. (coords.). **Direito à Cidade: moradia e equilíbrio ambiental**. Belo Horizonte: Del Rey, 2012, p.12

Vê-se, pois, que o imposto de renda já poderia estar em um processo mais avançado de “esverdeamento” a favor da PNMC. Com esse intuito de aprofundamento de sua função extrafiscal ambiental, José Marcos Domingues²³ apresenta a seguinte proposta específica em relação ao estímulo aos veículos elétricos:

As empresas tributadas pelo “lucro real” devem ser autorizadas a deduzir do imposto devido até 10% do valor investido na compra de veículos elétricos, com limite de R\$ 20.000,00 (ou 8.000 euros) por VE.

Como exceção, empresas tributadas pelo “lucro presumido” devem dispor de um crédito fiscal de R\$ 20.000,00 por VE comprado, crédito este a ser deduzido do imposto devido no ano da respectiva aquisição.

Às empresas de fabricação de VEs deve ser concedido um tratamento fiscal de isenção sobre os lucros nas vendas de VEs certificados pelo governo, inclusive as respectivas peças de reposição.

Para estimular a aquisição de equipamentos, renovação ou modernização, à indústria de montagem de VEs deve-se conceder uma depreciação acelerada anual de 20% limitada ao custo do respectivo ativo.

Aos consumidores individuais deve ser permitida uma dedução máxima no valor de R\$ 10.000,00 (ou 4.000 euros) da receita bruta em relação à aquisição de veículos elétricos, limitada a 20% do custo total de cada veículo.

²³ DOMINGUES, José Marcos. PERES-PECORELLI, Luiz Arthur; BATISTA, Michel Siqueira; SENA, Matheus; VASCONCELLOS, Ana Paula; ROCHA, Leonardo; AMINDE, Nerito; ASSANTI, Olavo Braz; FERREIRA, Thiago Santos. **Tributação, Políticas Públicas e Eficiência Energética: Caso Do Veículo Elétrico.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 107, Nov / 2012, p. 207

Outra possibilidade de manejo desse relevante imposto federal seria a narrada por Maurício Sirihal Werkema²⁴, que sustenta a dedutibilidade dos dispêndios com o cumprimento de TAC's e compensações ambientais do art. 36 da Lei 9.985/2.000, apesar de demonstrar em seu trabalho a oscilação tanto da natureza jurídica das compensações ambientais (exação indenizatória ou tributária) quanto das orientações e decisões da Receita Federal sobre o tema, que por serem decisões administrativas estão tolhidas de se manifestar acerca de questões constitucionais, como o direito fundamental ao meio ambiente.

Vale o registro de outra iniciativa para transformá-lo em instrumento econômico ambiental. Trata-se do chamado "IR Ecológico", que pretende conceder, como forma de incentivo fiscal ecológico a dedução do imposto de renda por pessoas físicas e jurídicas referente às doações direcionadas às causas ambientais, segundo prevê o art. 1º do Projeto de Lei n.º 5.974/2005:

Art. 1º As pessoas físicas e jurídicas poderão deduzir do imposto de renda devido, respectivamente, até 80% (oitenta por cento) e até 40% (quarenta por cento) dos valores efetivamente doados a entidades sem fins lucrativos, para aplicação em projetos destinados a promover o uso sustentável dos recursos naturais e a preservação do meio ambiente.

Da leitura do dispositivo, vê-se que os contribuintes poderão se beneficiar do abatimento do Imposto de Renda, caso destinem recursos a projetos voltados ao desenvolvimento sustentável e preservação do meio ambiente. Contudo, considera-se que, ainda que o Projeto de Lei supramencionado beneficie pessoas físicas e jurídicas dispostas a realizarem doações em prol de projetos ambientais, seria de grande valia a dedução do IR em razão das práticas sustentáveis

²⁴ WERKEMA, Maurício Sirihal. **Dedutibilidade das Despesas Relacionadas com o Cumprimento de Termos de Ajustamento de Conduta e de Compensações Ambientais**. In: Revista Dialética de Direito Tributário. v. 182, nov/2010. São Paulo: Dialética. 2010, p. 100

adotadas pelos próprios cidadãos contribuintes.

Nessa mesma ordem de ideias, o Projeto de Lei n.º 5.713/2013, arquivado em 31 de janeiro de 2019, que pretendia instituir o “Programa Empresa Consciente”, por meio do qual a pessoa jurídica tributada poderia deduzir, do imposto devido, os dispêndios efetivamente realizados no período de apuração em favor de projetos ecológicos e que visavam a promoção do direito fundamental ao equilíbrio ecológico do meio ambiente.

Pelo que se vê, o Imposto de Renda (IR) incidente sobre as pessoas físicas e jurídicas está a merecer uma repaginada ecológica com vistas a causar um impacto mais efetivo em relação à questão climática. Apesar de sua alta carga arrecadatória, há nesta exação tributária diversos mecanismos extrafiscais subaproveitados como, por exemplo, as deduções, que poderiam estimular, com vigor, as melhores práticas ecológicas e as doações a fundos e organismos com finalidades preservacionistas, nos termos do que foi demonstrado acima.

3.3 O IPI e a seletividade ambiental

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é outro relevante imposto federal, que incide sobre o consumo e que, portanto, possui importante função extrafiscal. É gravame de forte interesse fiscal, pois apresenta uma grande arrecadação e, conseqüentemente, incrementa o orçamento fiscal. Paralelamente à função arrecadatória, encontra-se a função extrafiscal, realizada pela função regulatória de mercado.

A regulação do mercado é alcançada consoante a técnica da seletividade. Tal mecanismo regulatório é regido pelo critério da essencialidade do bem tributado, de forma que os bens supérfluos e os nocivos à saúde são onerados de forma mais gravosa em relação ao demais bens mais básicos.

Tal técnica é consubstanciada no princípio da seletividade do IPI, que está consagrado de forma expressa no artigo 153, §3º, I da Constituição da República. Estabelece o referido dispositivo que o imposto previsto no inciso IV (IPI) será seletivo, em função da essencialidade do produto. Além da disposição constitucional, o artigo 48 do Código Tributário Nacional, em consonância com a Constituição, prevê que: "O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos".

O referido princípio da seletividade é forte instrumento de extrafiscalidade. Por este princípio, certos bens de maior utilidade social serão tributados com uma alíquota reduzida em relação a outros bens que não possuem esta propriedade. Abrangido pelo critério da utilidade social encontra-se também a questão da nocividade ou não do produto. Deste modo, sendo o produto essencial, a carga tributária será menor, ao passo que se o produto for supérfluo ou nocivo à saúde ou ao meio ambiente, a alíquota incidente sobre ele será maior.

Assim, a seletividade do IPI pode ser entendida como um forte instrumento de extrafiscalidade, vez que serão tributados de modo menos oneroso produtos, por exemplo, ecologicamente corretos, incentivando-se assim o seu consumo, e de modo mais gravoso produtos nocivos ao ambiente, buscando-se assim que seu consumo seja reduzido.

Nessa linha, no que se refere aos chamados impostos indiretos (como o ICMS e o IPI), sustenta-se que caberá também a aplicação do *princípio da seletividade*, na justa proporção da compatibilização do produto com os valores ambientais consubstanciados na Magna Carta. Trata-se da seletividade ambiental.

Nos dizeres de José Marcos Domingues,²⁵ "a *seletividade ambiental* é uma especialização da seletividade extrafiscal e se configura na tributação diferenciada em função do impacto maior ou menor de produtos e processos de produção sobre o meio ambiente." O referido instrumento econômico, segundo o autor, encontra guarida no art. 170, VI, da Constituição da República.

Sobre a *seletividade*, muito pertinentes os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri,²⁶ sobre o combate da tributação ambiental em face da obsolescência e privilegiando os bens duráveis, quando afirma que "(...) assume relevo o produto de breve duração, i.e., de utilização imediata e única, devendo a incidência ser proporcional à previsibilidade de vida do produto, dando-se, pois, uma incidência progressiva, de modo a haver maior tributação para os produtos com menor vida útil."

Oportuno trazer à colação o seguinte julgado do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região, reconhecendo já há alguns anos a aplicabilidade da seletividade em sua modalidade ambiental:

TRIBUTÁRIO. IPI. EMBALAGENS PLÁSTICAS PARA ALIMENTOS. ALÍQUOTA. MAJORAÇÃO. DECRETO N. 3.777/2001. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. O art. 153, parágrafo 1º, da CF/88 confere ao Executivo o poder de, por ato infralegal, alterar alíquotas de alguns impostos, justamente daqueles que possuem uma função extrafiscal mais acentuada, inclusive o imposto sobre produtos industrializados - IPI. 2. Revela-se indevida a tentativa do contribuinte de imiscuir o Judiciário na fixação da alíquota do IPI relativa à produção de embalagens plásticas para alimentos, a qual foi majorada pelo Poder

²⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 52

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 253

Executivo de 0% para 15%, através do Decreto n. 3.777/2001, respeitando-se as condições e limites estabelecidos em lei (art. 4º do Decreto-Lei n. 1.119/77), bem como os princípios constitucionais da seletividade, isonomia e equidade. 3. A majoração da alíquota de IPI de embalagens elaboradas com resinas plásticas para 15%, promovida pelo Decreto n. 3.777/2001, com a manutenção do benefício de alíquota zero para aquelas fabricadas com papel ou celulose, constitui uma modalidade absolutamente legítima de tributação ambiental, que consiste na utilização do tributo como instrumento jurídico-econômico de estímulo a um padrão de consumo ambientalmente mais adequado. 4. Apelação desprovida. (TRF 5ª Região. 2ª Turma. AMS 200485000004088 - Apelação em Mandado de Segurança – 91766. Relator Desembargador Federal Leonardo Resende Martins. Fonte DJE 23/10/2009).

Outro fato que nos parece óbvio é que a norma tributária não logrará sua finalidade ecológica se vier a incidir sobre bens de caráter essencial – como água, luz –, os quais os contribuintes não tenham opções de não consumir. Doutra margem, no que tange aos bens supérfluos, mesmo que haja um forte regime de monopólio, temos que o tributo ambiental poderá perfeitamente cumprir um relevante papel ambiental, porquanto a gama de opções do consumidor/contribuinte ainda permanece. Aqui a teleologia da norma tributária ambiental se vincula fortemente à seletividade – típica de impostos como o IPI e o ICMS.

Parece escorregia a observação de José Marcos Domingues²⁷ no sentido de que “as circunstâncias de, pela repercussão dos impostos indiretos, os consumidores virem a, de fato, arcar com a tributação ordinatória ou regulatória, longe de censurar, corrobora a justiça extrafiscal.” Isso porque a repercussão

²⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 63

desta espécie tributária, de forma salutar, distribui o custo ambiental perante todos os usuários do produto poluente.

Sobre a similaridade entre a *seletividade* e a *progressividade*, José Maurício Conti²⁸ observa que ambas podem ser utilizadas tanto como instrumento de realização da capacidade contributiva quanto como instrumento da extrafiscalidade. E prossegue afirmando que:

[...] a progressividade pode ser legitimamente utilizada como instrumento de extrafiscalidade, seguindo objetivos de política fiscal, caso em que o princípio da capacidade contributiva é de observância restrita, apenas no que se refere à não-tributação do mínimo vital e à não utilização de tributo com efeitos confiscatórios.

Em um raro exemplo de seletividade ambiental do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aponta-se o Decreto nº 755/1993, que estabeleceu alíquotas mais baixas para veículos movidos a álcool, em detrimento dos abastecidos por gasolina. Consoante comentário de Terence Trennepohl²⁹ (2011, p. 105), “muito embora a intenção tenha sido incentivar a produção de álcool visando a diminuição da importação de petróleo, houve uma diminuição nos níveis de poluição atmosférica nas grandes cidades.”.

Com base no próprio art. 170, VI da Constituição, o Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) também poderia cumprir mais relevante papel de estímulo ecológico, com a redução de suas alíquotas em favor dos produtos com uso de tecnologias mais limpas, mais eficientes e que busquem uma redução ou até mesmo a eliminação da emissão de gases de efeito estufa.

²⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 90 e 98

²⁹ TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental para uma Matriz Energética Limpa e o Caso do Etanol Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 105.

Nessa linha é que sustenta Clécio Santos Nunes³⁰, no sentido de que os automóveis que utilizarem equipamentos ou combustíveis menos poluidores deveriam receber incentivos na alíquota ou na base de cálculo do imposto.

José Marcos Domingues³¹ apresenta uma proposta mais detalhada e específica para o setor de transportes, que vale a integral transcrição:

(7.2) Como para o IPI, a base de cálculo é o preço de mercado/cilindrada/combustível, a medida legislativa sugerida é *zerar* a alíquota de 25% (carros elétricos) e de 35% (motos elétricas); note-se que, como os VEs não se enquadram em um modelo específico de veículo (carros comuns são tributados a alíquotas de 7% a 25%), eles são classificados como "outros" na Tabela do IPI. Um segundo passo deve ser um sistema de tributação com base de cálculo dupla (metade relacionada a preço de mercado/cilindrada e a outra metade relacionada com a eficiência energética e os níveis de emissões). Assim, os VEs (de *emissão zero*) ficariam *metade* isentos. Critérios para a referida modulação pela metade da carga tributária deve ser uma combinação de índices (mostrados anteriormente na seção 6: consumo de energia expresso em kJ/km e os níveis de emissões de veículos, particularmente kg de CO₂/km).

O que se constata de uma análise mais ampla do IPI nos últimos anos é que, apesar da previsão constitucional da obrigatoriedade da observância da técnica da seletividade, o que se vê no Brasil é a inobservância por parte do legislador ordinário e do poder executivo federal na persecução de uma

³⁰ NUNES, Clécio Santos. **Direito tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9.

³¹ DOMINGUES, José Marcos. PERES-PECORELLI, Luiz Arthur; BATISTA, Michel Siqueira; SENA, Matheus; VASCONCELLOS, Ana Paula; ROCHA, Leonardo; AMINDE, Nerito; ASSANTI, Olavo Braz; FERREIRA, Thiago Santos. **Tributação, Políticas Públicas e Eficiência Energética: Caso Do Veículo Elétrico**. Rio de Janeiro: Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 107, 2012, p. 17

tributação mais justa social e ambientalmente, por meio do princípio da seletividade.

Um das dessas medidas inconstitucionais foi a redução do IPI para veículos automotores, no ano de 2008. Em dezembro de 2008 foi publicado o Decreto de nº 6.687, que alterou a tabela TIPI no que tange às alíquotas do IPI para carros. O problema se iniciou a partir desta medida, que a princípio, seria uma tentativa de superação da crise, e que se estendeu durante muitos anos, pois em dezembro de 2011 foi publicada a Lei nº 12.546, que dispôs, entre outras, sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados à indústria automotiva.

Ora, os automóveis não compõem a lista de bens essenciais à população. Se o fazem em algumas localidades, é justamente por falta de incentivo e políticas públicas direcionadas para as modalidades de transporte coletivo. Tampouco os gases que emitem fazem bem à saúde humana ou ao meio ambiente. Dessa forma, no que tange aos veículos automotores pode-se destacar duas características antagônicas à utilidade social, quais sejam, o prejuízo à mobilidade urbana e o prejuízo ao meio ambiente. Portanto, mais veículos automotores nas ruas significa mais problemas, como acidentes de trânsito, emissão de gases de efeito estufa, além de tempo e dinheiro perdido em engarrafamentos.

Digno de registro, contudo, a implementação recente de um importante programa federal com a finalidade de melhorar a eficiência energética dos veículos automotores, conhecido como Rota 2030, instituído pela Lei nº 13.755/2018, que substituiu o antigo programa Inovar-Auto, que vigorou entre 2012 e 2017. Nele veicula-se relevante estímulo às tecnologias que, de alguma forma, possuam a finalidade de reduzir consumo de combustível, por meio da inovação e a qualidade dos automóveis. São, basicamente, três os benefícios principais do referido programa: (i) redução das alíquotas do IPI em até 2%, (ii) redução de até 15,3% do valor gasto em pesquisa e desenvolvimento (P&D) no

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e iii) a isenção do imposto de importação para autopeças não produzidas nacionalmente.

Se, especificamente em relação ao setor de transportes, a política tributária tem adotado uma postura ambivalente com os ditames da Política Nacional sobre a Mudança do Clima, em outras áreas o poder público federal tem tomado uma direção mais clara. Um incentivo fiscal com indiscutível finalidade ambiental veiculado pelo Decreto nº 7.619, de 21 de novembro de 2011, que regulamentou a concessão de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – na aquisição de resíduos sólidos a serem utilizados como matérias-primas ou produtos intermediários na fabricação de seus produtos. O referido decreto trouxe importante estímulo fiscal à reciclagem dos materiais, substâncias, objetos ou bens descartados resultantes das atividades econômicas.

Conforme nos lembra também, Henrique Goron,³² um benefício fiscal direto à fonte renovável de energia é a alíquota zero de IPI para alguns componentes de equipamentos de geração de energia elétrica, tais como, para energia solar (aquecedores solares e células solares), para biomassa (caldeiras de vapor, turbinas a vapor para produção de embarcações, motores de pistão de explosão, motores de pistão diesel e semidiesel, grupos geradores de eletricidade com motor de pistão de explosão ou diesel e turborreatores/propulsores), para energia eólica (grupo eletrogêneo de energia eólica) e para energia hidráulica (turbinas hidráulicas, rodas hidráulicas e seus reguladores).

Vê, pois que, em relação ao IPI, a política tributária federal para a concretização do princípio de seletividade ambiental não se mostra muito coerente, não havendo uma linha condutora entre os diferentes governos para

³² GORON, Henrique Sampaio. **Tributação Sustentável para Fontes de Energias Renováveis**. Revista de Direito Ambiental. Vol. 76, São Paulo: 2014, p. 502

que a justiça fiscal se aproxime, de forma mais definitiva, da justiça ambiental e dos objetivos da PNMC.

3.4 CIDE-COMBUSTÍVEIS e a sua dimensão ecológica na incidência e na destinação dos recursos

No que concerne às espécies tributárias federais, válido analisar, ainda, como tem-se dado a incidência da CIDE-combustíveis, conhecida como o primeiro tributo ecológico propriamente dito do nosso ordenamento.

A exigência da contribuição de intervenção no domínio econômico, denominada "CIDE- combustíveis", possui autorização constitucional específica, introduzida pela Emenda 33/2001, no artigo 177, parágrafo 4º³³ da Constituição, tendo sido instituída pela União por meio da Lei 10.336/2001.

Importante mencionar ainda que esta exação tributária tem como escopo desestimular o consumo dos combustíveis mais poluentes, considerando-se que a Lei nº 10.336/2001 implementou, no seu artigo 5º, um sistema de tributação graduada, consoante os danos ambientais de cada combustível.

Além disso, nos termos das letras *a*, *b* e *c* do inciso II do § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, percebe-se que a receita desta contribuição possui, dentre outras destinações, uma específica para a proteção do meio ambiente (alínea *b*), representando um estímulo à proteção ambiental. O artigo 4º, V, da Lei nº 10.636, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a aplicação dos recursos dessa CIDE, determina que tais recursos devem ser destinados, inclusive, para o

³³ “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.”

fomento a projetos voltados para a preservação, revitalização e recuperação ambiental em áreas degradadas pelas atividades relacionadas à indústria de petróleo e de seus derivados e do gás e seus derivados.

Registre-se abaixo o posicionamento restritivo adotado pela nossa Suprema Corte em relação à destinação constitucional da CIDE-Combustíveis:

PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo. (STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2925. Rel. Ministra Ellen Gracie. Plenário. DJE 19.12.2004).

No entanto, em que pese a relevância da questão da sua destinação, até a presente data não foi criado o fundo competente para emprego da receita dessa contribuição para proteção do meio ambiente, apesar da finalidade prevista no indigitado preceptivo constitucional e nas citadas leis ordinárias, no sentido de se utilizar os seus recursos para o financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e do gás.

Perde-se, assim, uma grande oportunidade de conferir um "esverdeamento" ainda maior para a CIDE-Combustíveis, pois com a ausência desse fundo, não há qualquer garantia de que os recursos arrecadados com esse

tributo sejam direcionados para mitigar os danos e a poluição da indústria do petróleo e do gás.

Digno de menção, todavia, a existência de um Projeto de Lei Complementar no Congresso Nacional (PLP nº 73/2007), que visa instituir uma CIDE por emissão de gases de efeito estufa, com a finalidade de tributar o carbono (*carbon tax*). Teríamos, com a sua aprovação, não somente um tributo que incide sobre a origem, ou seja, sobre os produtos que os liberam (CIDE-combustíveis), mas também a incidência baseada e quantificada sobre o resultado, a saber, a própria emissão.

O referido projeto de 2007, contudo, encontra-se parado na Comissão de Finanças e Tributação desde 03 de abril de 2019, não havendo qualquer notícia para que receba um andamento prioritário, como está a merecer.

3.5 As contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins

As contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins, previstas no art. 195, I, "b" da CR/88, possuem relevante função fiscal, porquanto cumprem um papel muito importante de arrecadação destinada ao orçamento da seguridade social. Contudo, em que pese a possibilidade de serem manuseadas como tributos ambientais em sentido impróprio, não estão a cumprir uma função extrafiscal ambiental relevante.

Em relação aos poucos benefícios fiscais ambientais dessas contribuições da seguridade social, insta mencionar a Lei nº 11.828/2008, originada da conversão da Medida Provisória nº 438/2008, que dispõe sobre medidas tributárias aplicáveis às doações em espécie recebidas por instituições financeiras públicas controladas pela União e destinadas a ações de prevenção, monitoramento e combate ao desmatamento e de promoção da conservação e do uso sustentável das florestas brasileiras.

Nos casos de doações para as instituições e propósitos ambientais discriminados, a referida lei autoriza a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins –, contanto que a destinação das doações seja efetivada no prazo máximo de 2 (dois) anos, contados do mês seguinte ao de recebimento da doação.

O Brasil, portanto, possui tímidas ações de incentivos fiscais dessas contribuições relacionados diretamente às energias renováveis. Tem-se, pelo contrário, segundo Henrique Goron³⁴, a alíquota zero para PIS e Cofins para venda de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica ou de gás natural canalizado com o mesmo fim por usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade. No entanto, como bem lembra o autor, não há o mesmo benefício para biocombustíveis que objetivam a produção de energia elétrica.

Trazendo discussões mais atuais, vale mencionar que há importantes incentivos fiscais a favor da inovação tecnológica previstos na Lei nº 11.196/05. Em relação a esse diploma legal, urge mencionar que o Supremo Tribunal Federal, em setembro de 2010, reconheceu repercussão geral no Recurso Extraordinário n. 607.109 /PR, no qual o seu art. 47 é questionado por impor uma vedação à apropriação de créditos de PIS e COFINS na aquisição de “desperdícios, resíduos ou aparas”, em descompasso aos arts. 170, IV, VI e VIII e 225 da Carta Federal, que abrangem a livre concorrência e a proteção ambiental.

O recurso extraordinário foi julgado mais de 8 (oito) anos depois, somente em 11/10/2018, momento em que a Suprema Corte entendeu pela constitucionalidade do referido dispositivo legal, ou seja, pela impossibilidade de dedução desses créditos, por inexistência de afronta aos princípios

³⁴ GORON, Henrique Sampaio. **Tributação Sustentável para Fontes de Energias Renováveis**. Revista de Direito Ambiental. Vol. 76, São Paulo: 2014, p. 498

constitucionais ambientais, ao fundamento de que a operação do contribuinte que efetuou a venda desses materiais, por força do art. 48 dessa mesma lei, não sofre a incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, fazendo esses insumos chegarem em um valor inferior ao contribuinte que está impedido de se creditar.

Do que foi exposto, constata-se que essas contribuições da seguridade social também estão a merecer uma reestruturação, por meio de lei específica como ordena o art. 6º, VI, da Lei 12.187/2009, para a inclusão da dimensão ambiental que incentive a redução e remoção dos gases de efeito estufa.

Importante observar, portanto, que, para a utilização da tributação com fins protetivos, não há a necessidade de criação de novas espécies tributárias. Com a criatividade, seria plenamente possível adaptar os tributos conhecidos à finalidade preservacionista, em que o poluidor é levado a não poluir, ou a reduzir a poluição para não ser tributado ou ter sua carga tributária reduzida e o não poluidor é isentado.³⁵

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De tudo o que foi exposto, percebe-se que, diante de todos os instrumentos jurídicos colocados à disposição pelo ordenamento jurídico para o Estado brasileiro perseguir as suas metas relacionadas à Política Nacional sobre a Mudança do Clima, os tributos ambientais se destacam pela eficácia de induzir os comportamentos sem a necessidade de uma estrutura cara e pesada como exigem os instrumentos de responsabilização típicos de comando e controle.

³⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 72.

Doutro lado, há o comando expresso no art. 2º do Protocolo de Kyoto para que fossem reduzidos ou eliminados os incentivos fiscais para atividades e tecnologias emissores de gases do efeito estufa e o art. 6º, VI, da Lei nº 12.187/2009, que reconhece de forma expressa que a tributação voltada para finalidades ambientais, a ser estabelecida em lei específica, é um dos instrumentos da PNMC.

Corroborando a clara intenção do legislador pátrio para que os tributos fossem manejados de forma a auxiliar no combate e prevenção às mudanças climáticas, o art. 11 da Lei nº 12.187/2009 dispõe que quaisquer princípios, objetivos, diretrizes e instrumentos das políticas públicas e programas governamentais deverão compatibilizar-se com os princípios, objetivos, diretrizes e instrumentos desta Política Nacional sobre Mudança do Clima.

Não obstante esses comandos legais, o Decreto nº 9.578, de 22 de novembro de 2018, que consolidou os atos normativos infralegais editados pelo Poder Executivo federal, que dispunham sobre a Política Nacional sobre Mudança do Clima (PNMC), de que trata a Lei nº 12.187, de 29 de dezembro de 2009, não tratou em nenhum dos seus dispositivos dos instrumentos e medidas tributárias. Tampouco houve, até hoje, a destinação de verbas de origem tributária ao Fundo Nacional sobre a Mudança Climática (FNMC), instituído pela Lei nº 12.114/2009, o que demonstra o pouco interesse do legislador nacional em instituir tributos, cujas receitas são afetadas ambientalmente.

Além disso, como não se teve, ainda, no Brasil a instituição de um tributo federal ambiental propriamente dito (*stricto sensu*), com exceção da CIDE-Combustível, ante a um melhor corte temático, no presente trabalho buscou-se analisar os principais tributos federais com vistas a averiguar se há uma política tributária voltada para cumprir os objetivos e metas relacionadas à PNMC.

O que se constatou é que, além de ainda não termos um tributo ambiental propriamente dito, incidente sobre a emissão de gases do efeito estufa (*tax carbon*), muito pouco se tem feito no sentido de utilizar os demais tributos federais como instrumento para estimular a redução das emissões e remoção de gases de efeito estufa, seja por meio de alíquotas diferenciadas, isenções, compensações ou incentivos, seja veiculado por lei específica ou pela própria lei instituidora do tributo federal.

Vê-se, dessa forma, que o Brasil está a desperdiçar um relevante instrumento econômico de indução de comportamentos, sendo que tal omissão poderá, com grande probabilidade, afetar (ou no mínimo dificultar) o atingimento das suas metas e objetivos nacionais, assim como o cumprimento dos seus compromissos internacionais relativos às mudanças climáticas.

Essa omissão na utilização dos instrumentos tributários por parte dos últimos governos brasileiros configura um estado de coisas inconstitucional e inconveniente em matéria climática, em razão da proibição da proteção ambiental insuficiente, que está a merecer o ajuizamento de uma Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, nos moldes da ADPF nº 708, que denunciou a paralisação das operações relacionadas do “Fundo do Clima” por inércia do governo federal.

5. REFERÊNCIAS

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. **A (In) Viabilidade da Reforma Fiscal Verde no Brasil**. *Veredas do Direito: Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável*, Belo Horizonte, v. 15, n. 33, p. 350, dez. 2018. ISSN 21798699. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1243>>. Acesso em: 05 Set. 2019. doi:<http://dx.doi.org/10.18623/rvd.v15i33.1243>.

BUENO, Luís Felipe Krieger Moura; COSTA, Luiz Eugênio Porto Severo da; FREITAS NETO, Jayme Barboza de. O tributo ambiental à luz do direito comparado. *In*: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma et al. (coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997,

COSTA, Beatriz Souza. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. **Proteção Ambiental: desafios para o direito tributário em uma nova ordem constitucional**. RFPTD, v.2, n.2, Rio de Janeiro, 2014

DE AZEVEDO, Felipe. **Tributação sobre a propriedade no Brasil: descrição e mensuração**. Monografia de Bacharelado em Economia. UERJ. 2016;

DOMINGUES, José Marcos; PERES-PECORELLI, Luiz Arthur; BATISTA, Michel Siqueira; SENA, Matheus; VASCONCELLOS, Ana Paula; ROCHA, Leonardo; AMINDE, Nerito; ASSANTI, Olavo Braz; FERREIRA, Thiago Santos. **Tributação, Políticas Públicas e Eficiência Energética: Caso Do Veículo Elétrico**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 107, Nov / 2012, p. 207

DOS SANTOS, Althair Ferreira; BASSOLI, Marlene Kempfer. **Incentivos por meio de alíquotas seletivas de IPVA para veículos automotores movidos a combustível de menor impacto ambiental**. *Revista De Direito Público, Londrina*, v. 4, n. 3, P. 136-155, set./dez. 2009.

FERNANDES, Edésio. **A Construção do Direito Urbanístico Brasileiro: 10 anos de Estatuto da Cidade, avanços e limites**. In: RIOS, Mariza; CARVALHO, Newton Teixeira. (coords.). *Direito à Cidade: moradia e equilíbrio ambiental*. Belo Horizonte: Del Rey, 2012;

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. **A Propriedade no Direito Ambiental**. 4ª ed. São Paulo: Ed Revista dos Tribunais, 2010;

FILHO, Paulo Sérgio Miranda Gabriel. **Justiça Climática e Justiça Fiscal: a tributação ambientalmente orientada para a proteção do clima**. Anais do XXI Congresso Nacional do CONPEDI. UFF, Niterói: 2012, p. 390;

GARCIA, José Eugênio Soriano; SADDY, André. *In: Direito Constitucional Ambiental Ibero-Americano*. LAVERDE, Sandra Milena Ortiz; AVZARADEL, Pedro Curvello Saavedra (Coordenadores). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016;

GORON, Henrique Sampaio. **Tributação Sustentável para Fontes de Energias Renováveis**. Revista de Direito Ambiental. Vol. 76, São Paulo: 2014, 491-508 P;

GIDDENS, Anthony. **A política da mudança climática**. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 2010,

NUNES, Clécio Santos. **Direito tributário e Meio Ambiente**. São Paulo: Dialética, 2005;

OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007,

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/costa-rica-recebe-premio-ambiental-da-onu-por-combate-as-mudancas-climaticas/>> Acesso em: 02 set. 2020.

PERALTA, Carlos Eduardo. **Tributação Ambiental no Brasil. Reflexões para Esverdear o Sistema Tributário Brasileiro**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v.3, n. 3, UERJ, Rio de Janeiro: 2015, p. 4

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras em Matéria Ambiental. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005;

TRENNEPOHL, Terence Dorneles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental para uma Matriz Energética Limpa e o Caso do Etanol Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011;

VIEIRA, André Luís. **Os tributos ambientais em espécie**. Revista Fórum de Direito Urbano e Ambiental. Ano 5, n. 24, Belo Horizonte, 2006;

WERKEMA, Maurício Sirihal. **Dedutibilidade das Despesas Relacionadas com o Cumprimento de Termos de Ajustamento de Conduta e de Compensações Ambientais**. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 182, nov/2010. São Paulo: Dialética. 2010.