

TRIBUTOS VERDES: PROTEÇÃO AMBIENTAL OU UMA NOVA ROUPAGEM PARA ANTIGAS FINALIDADES?

Daniely Andressa da Silva¹

Resumo: O presente artigo dedica-se à análise da eficácia da tributação ambiental ativa enquanto instrumento de promoção das políticas de defesa dos recursos naturais. Influenciados pelas lições de Pigou, os tributos ambientais pretendem implementar uma mudança de comportamentos sociais, introduzindo no mercado econômico práticas “amigas do ambiente”, que importem na internalização de custos da poluição, no incentivo da adoção de condutas de produção e consumo menos poluentes, além da geração de eficiência econômica amenizando efeitos negativos de outros tributos. Entretanto, o que se verifica na prática é o uso distorcido deste instrumento. As influências políticas e econômicas levam ao uso inadequado da tributação verde, estruturada especialmente para alcançar arrecadação estatal, e não para a implementação dos objetivos inicialmente pretendidos. Exemplo disso é a Cide Combustíveis, tributo verde brasileiro. Com isso a eficiência da tributação ativa na proteção da natureza tem se mostrado mínima.

Palavras-chave: Tributação ambiental; tributos verdes; instrumentos de proteção ambiental; Cide combustíveis.

Abstract: This article is devoted to analyzing the effectiveness

¹ Bacharel em Direito pela Universidade Positivo; bacharel em Ciências Biológicas pela Universidade Federal do Paraná; especialista em Ciências Jurídico-Ambientais pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; Mestre em Ciências Jurídico-Ambientais pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; advogada, professora universitária.

of environmental taxation as a tool for active promotion of policies to protect natural resources. Influenced by the lessons of Pigou, the environmental taxes intended to implement a change in social behavior, introducing on economic market practices “environmentally friendly”, that involve the internalization of pollution costs, encouraging the adoption of cleaner production and consumption, in addition to generating economic efficiency easing the negative effects of other taxes. However, what occurs in practice is distorting the use of this instrument. The political and economic influences lead to inappropriate use of green taxes, especially structured to meet state revenues, not to implement the objectives initially intended. An example is the Cide combustível, a brazilian green tax. Thus the efficiency of taxation active in protecting nature has shown minimal.

Keywords: Environmental taxation; green taxes, environmental protection instruments; Cide combustíveis.

Sumário: 1. Introdução; 2. Tributação ambiental (ativa): conceito e delimitação; 3. Objetivos dos tributos ambientais: fundamentos para alcançar a proteção do meio ambiente; 4. A eficácia da tributação ambiental na prática; 5. A finalidade fiscal inerente aos tributos, as pressões do mercado e a captura dos tributos ambientais; 6. Conclusão; 7. Referências bibliográficas.



1. INTRODUÇÃO

Por muito tempo os processos de desenvolvimento, que

preconizavam o interesse privado, produziram, como efeitos secundários, custos marginais suportados pela sociedade, bem como danos irreversíveis à natureza, os quais culminaram em uma série de desastres ecológicos de grandes proporções, colocando em risco a vida dos seres humanos e a existência de matéria-prima a ser transformada. Atenta a isto, a sociedade passou a assumir a importância da preservação do meio ambiente, reconhecendo como essencial a conciliação entre desenvolvimento econômico e exploração racional de recursos naturais, através do chamado desenvolvimento sustentável.

Neste contexto, o ordenamento jurídico, influenciado pela tendência social, passou a tutelar o meio ambiente, positivando normas voltadas à direção das mais variadas atividades de intervenção sobre os recursos naturais, utilizando-se, inclusive, de regras atinentes a outros ramos autônomos da Ciência Jurídica, como as normas de Direito Tributário.

Por ser um típico instrumento de intervenção no mercado, o Direito Tributário do Ambiente passou a ser visto como uma ferramenta capaz de auxiliar a proteção do patrimônio ambiental. Entretanto, na prática, a eficácia de sua utilização tem sido questionada. Atento a isto, o presente trabalho se propõe a analisar se a tributação ambiental ativa consegue realmente implementar os objetivos a que se propõe, enquanto instrumento eficaz de defesa do ecossistema.

2. TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL (ATIVA²): CONCEITO E DELIMITAÇÃO

A utilização de tributação ativa para solucionar externalidades remete a Arthur Cecil Pigou, que defendia a aplicação de um tributo, cujo montante coincidissem com o valor

² Para além da tributação ativa, são também objeto do Direito Tributário Ambiental os benefícios fiscais.

do custo marginal suportado pela sociedade, como forma de integrar ao preço do produto estes custos. Em razão da elevação dos preços por conta desta internalização, haveria um incentivo à redução do consumo e da produção dos bens tributados, bem como uma diminuição das externalidades³. Em sede de Direito Ambiental, a instituição de impostos, realizada de forma adequada, limitaria comportamentos poluentes e minimizaria os custos sociais ambientais.

Os tributos ambientais têm sua conceituação diretamente ligada à tutela do meio ambiente enquanto finalidade, sendo irrelevante a sua relação com o fato gerador⁴, é dizer, um tributo ambiental não assume esta característica apenas pelo fato de prever sua incidência sobre um ato de degradação ambiental, mas sim pelo fato de ter uma finalidade conexa com a política de promoção ambiental⁵. Do contrário o uso da tributação na defesa dos recursos naturais estaria comprometido, já que esta exação dependeria da ocorrência de um evento danoso para ser concretizada - relegando a idéia de prevenção que rege o Direito Ambiental -, além do que, se atentarmos ao fato de que viver é poluir, todos os demais tributos seriam ambientais⁶.

A vinculação da definição de tributo ambiental à

³ PIGOU, Arthur C. *The Economics of Welfare*. London: Macmillan and Co., 1932. Disponível em Library of Economics and Liberty <<http://www.econlib.org/library/NPDBooks/Pigou/pgEW.html>>. Acesso em 26 de setembro de 2012.

⁴ Considerando a definição de tributo ambiental de acordo com a hipótese de incidência, cite-se, exemplificativamente, HERNÁNDEZ, Jorge Jimenez. Hecho imponible o finalidad. ¿Qué califica a un tributo como ecológico?. In *Fiscalidad ambiental*. coord. Ana Yábar Sterling. Barcelona: Cedecs, 1998. p. 369-375. (p. 374).

⁵ SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 290. No mesmo sentido, defendendo a finalidade como elemento para a qualificação de um tributo como ambiental NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. p. 325-355. Coimbra: Almedina, 2005. p. 343 e ss.

⁶ SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 290.

finalidade ecológica por ele perseguida permite que, numa conceituação ampla, a tributação ambiental ativa seja entendida como “*o emprego de instrumentos tributários para orientar o comportamento dos contribuintes a protesto do meio ambiente, bem como para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental*”⁷.

Entretanto, esta conceituação diferencia-se em tributos ambientais em sentido próprio/estrito e tributos ambientais em sentido impróprio/amplo⁸.

Os tributos ambientais em sentido próprio possuem *fim* extrafiscal, visam à alteração de comportamentos pelos agentes em plena materialização da política ambiental, e não a arrecadação fiscal, que é encarada como acessória⁹.

Ao passo que os tributos ambientais em sentido impróprio são os tributos criados com vistas à arrecadação de receitas, tal como os demais tributos, mas entendidos como ambientais em razão da consignação destas receitas à realização da política ecológica¹⁰. São os chamados tributos *com efeitos* extrafiscais, em que há uma finalidade eminentemente arrecadatória ponderada com elementos que conduzem a objetivos extrafiscais¹¹.

Criticando os tributos ambientais em sentido impróprio, Cláudia Alexandra Dias Soares afirma que estes “são tão ambientais quanto qualquer outro tributo que permita recolher

⁷ COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In *Direito ambiental em evolução*. n. 1. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2002. p. 303-314. (p. 303).

⁸ A respeito desta classificação NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente... *cit.*, p. 343 e 344; SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 292 e ss.

⁹ NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente... *cit.*, p. 343-344; SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 292-293.

¹⁰ SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 293. NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente... *cit.*, p. 344.

¹¹ Diferenciando tributos extrafiscais e tributos com efeitos extrafiscais. MONTERO, Carlos E. Peralta. O fundamento e a finalidade extrafiscal dos tributos ambientais. In *Fundamentos Teóricos do Direito Ambiental*. coord. Maurício Mota. p. 257- 286. Rio de Janeiro. Elsevier, 2008. p. 272.

meios financeiros para a prossecução do fim em causa (políticas ambientais)”, se diferenciando dos tributos em geral quando “tenham por objeto situações ou actividades que causem dano ao ambiente, internalizando externalidades”¹², ou ainda quando a receita é consignada à questões ambientais. O grande problema é que, nestes casos, a finalidade primeira é a de obtenção de receitas, ficando em segundo plano o objetivo ambiental, a respeito do qual não se tem garantia de que será buscado, muito menos atingido.

Contudo, é preciso admitir que a diferença entre tributos ambientais próprios e impróprios na prática, muitas vezes, é tênue e difícil de ser feita; fato que acaba por facilitar o surgimento de tributos ambientais com fins verdadeiramente fiscais, em que as questões ecológicas limitam-se ao plano retórico.

3. OBJETIVOS DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS: FUNDAMENTOS PARA ALCANÇAR A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

A utilização dos tributos como instrumento de tutela ambiental se propõe a alcançar os seguintes objetivos:

3.1. CORREÇÃO DE EXTERNALIDADES E A INTERNALIZAÇÃO DE CUSTOS, O PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

O princípio do poluidor-pagador pretende imputar ao poluidor o custo social da poluição por si produzida, fazendo com que este arque com os efeitos negativos da poluição¹³.

¹² SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 293-294.

¹³ Para maiores desenvolvimentos sobre este princípio, DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 142 e 143. E também ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

É certo que os custos ambientais não são refletidos nos preços do mercado e acabam recaindo sobre toda a sociedade. Aliando os elementos econômico e ambiental, o citado princípio traz uma resposta direta aos problemas das externalidades ambientais negativas, fazendo com que os agentes que se beneficiam economicamente do meio ambiente arquem com os custos das medidas de preservação necessárias para atenuar os efeitos de suas intervenções poluentes¹⁴.

Neste contexto, os tributos ambientais são chamados a concretizar o Princípio do Poluidor-Pagador por permitirem a incidência direta da carga fiscal sobre o poluidor, fazendo com que o mesmo assumam os custos prejudiciais que, até então, recaiam à sociedade¹⁵.

Em consequência e como um objetivo indireto deste tipo de instrumento, a receita auferida em decorrência da internalização destas externalidades contribui para o financiamento de atividades de proteção ambiental¹⁶.

3.2. ORIENTAÇÃO DE COMPORTAMENTOS, ADOÇÃO DE PRÁTICAS MENOS POLUENTES, GANHOS DE EFICIÊNCIA

Todo tributo repercute na realidade econômica e social¹⁷, incentivando determinadas condutas, desestimulando outras,

¹⁴ MONTERO, Carlos E. Peralta. O fundamento... *cit.*, p. 273 e ss.

¹⁵ PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites da tributação ambiental um estudo empírico do crédito fiscal à defesa e proteção ambiental em Portugal. In *Fiscalidade*. v. 13, nº 25, Lisboa, jan./fev. 2006. p. 65-123. (p. 88).

¹⁶ Exemplificativamente, PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites... *cit.*, p. 72-73. Frise-se que a receita auferida pela tributação ambiental deve ser considerada como de caráter acessório e, “até certo ponto indesejável”: acessório já que o tributo ambiental tem como fim implementar os objetivos das políticas ecológicas e não a mera arrecadação, e indesejável pelo fato de ser a diminuição da receita índice de demonstração de eficácia da tributação. (MONTERO, Carlos E. Peralta. O fundamento... *cit.*, p. 272).

¹⁷ NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente... *cit.*, p. 337.

em atendimento a políticas de promoção de interesses públicos.

Não seria diferente no âmbito dos tributos verdes. A instituição de tributos sobre determinadas atividades poluentes faz com que as decisões privadas atentem para a elevação de preços¹⁸, bem como para a possibilidade de adoção de outros comportamentos, ambientalmente adequados, logo, não tributados.

Os tributos ambientais criam um ônus fiscal sobre situações que acarretem degradação ambiental, gerando um agravamento de custos, que, por sua vez, desestimula a ocorrência destas atividades lesivas e induz o poluidor a mudar seus hábitos de consumo e produção¹⁹. Sob outra perspectiva, os tributos ambientais implementam um incentivo que consiste na desoneração fiscal daqueles contribuintes que se mostrem ambientalmente eficientes²⁰.

Este ônus decorrente dos tributos ambientais gera uma atitude elisiva pelo contribuinte, que é levado a migrar de atividade ou a optar por processos produtivos sob os quais a incidência tributária seja menor²¹. Ao ser compelido a assumir os custos de sua atuação, o poluidor passa a considerar, no seu processo de decisão, o sinal econômico *ocorrência da poluição*, podendo optar por evitá-la como alternativa de redução de custos²².

A carga tributária, que representa grande preocupação do

¹⁸ PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites... *cit.*, p. 72.

¹⁹ MONTERO, Carlos E. Peralta. O fundamento... *cit.*, p. 275.

²⁰ ARAÚJO, Fernando. *Introdução à economia*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2005. p. 575.

²¹ DOMINGUES, José Marcos. As taxas e os preços do Ibama. Compensação de taxas e outras Vicissitudes da TCFA. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 135, São Paulo, dez./2006. p. 75-94. (p. 77).

²² Aqui se infere o caráter preventivo do Princípio do Poluidor Pagador, que ao imputar os custos ambientais ao agente poluidor, faz este perceber que o dano ambiental lhe é economicamente prejudicial, podendo a preservação e a conservação do ambiente serem mais baratas que a degradação. Neste sentido, MONTERO, Carlos E. Peralta. O fundamento... *cit.*, p. 274.

setor econômico, passou a ser utilizada como forma de incentivar condutas não poluentes e desestimular, sem necessariamente impedir completamente, as atividades que agridem o meio ambiente.

Diferentemente do que ocorre com os chamados instrumentos de controle, os tributos deixam ao contribuinte uma margem de liberdade de atuação. Aqui o agente tem a possibilidade de optar por reduzir ou até mesmo anular sua interferência danosa no meio ambiente e, conseqüentemente, ser menos, ou não ser, onerado fiscalmente; ou optar por continuar arcando com este tipo de ônus²³.

E esta influência do ônus tributário se dá mesmo com a repercussão fiscal²⁴. Por conta da elasticidade das posições das partes envolvidas, salvo exceções como no caso de rigidez perfeita da procura²⁵, o ônus fiscal imposto ao produtor acaba sendo dividido entre consumidor e produtor, de acordo com a interação entre oferta e demanda²⁶. O repasse, ainda que não seja integral (e quanto mais próximo do integral pior para o produtor), gera aumento de preços do produto e, conseqüentemente, contração da sua procura pelo consumidor, assim como perda de competitividade pelo produtor²⁷. Sendo

²³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. 2ª ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 48-49.

²⁴ Pode-se conceituar a repercussão fiscal como a transferência, para terceiros, do sacrifício econômico do imposto (MARTINEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. 10ª ed. reimp. Coimbra: Almedina, 2003. p. 226 e 227). Sob o prisma da tributação ambiental, consiste no repasse dos pagamentos realizados pelo poluidor para os seus clientes, por meio a inclusão dessas despesas como um custo no preço final dos bens ou serviços.

²⁵ Neste caso a carga tributária será suportada exclusivamente pelos consumidores. ARAÚJO, Fernando. *Introdução... cit.*, p. 210. Seria o caso, por exemplo, dos monopólios; âmbito propenso a tornar os contribuintes insensíveis aos instrumentos econômicos. Sobre a repercussão fiscal e outros problemas da tributação ambiental em economias que compreendem situações de monopólio, SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 586 e ss, especialmente sobre a repercussão, p. 588.

²⁶ ARAÚJO, Fernando. *Introdução... cit.*, p. 210.

²⁷ ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio... cit.*, p. 190-191. Sobre a

assim, ainda que haja o repasse de custos ao consumidor, o produtor não estará totalmente imune à elevação de preços provocada por conta da tributação, vez que o mesmo passa a ser desestimulado não pelo ônus fiscal que deveria suportar, mas pelo recuo na demanda. Estaria o produtor imune apenas nos casos de inelasticidade total da procura, cuja ocorrência é excepcional.

E mais, o desincentivo produzido pela tributação ambiental também pode ser conferido no mercado consumidor: seja pelo repasse de custos a determinado produto, ou ainda, pela tributação direta sobre o consumo, desestimulando a procura destes produtos por conta da elevação dos preços.

A possibilidade de diminuição de custos, em contrapartida à adoção de comportamentos ambientalmente adequados, impulsiona a inovação tecnológica voltada à minimização de emissões poluentes na medida em que faz com que os contribuintes busquem novas alternativas de produção mais limpas para suas atividades, e produtos cujo consumo gere menor impacto ecológico²⁸.

Ainda, a tributação geraria ganhos de eficiência estáticos ao permitir o alcance dos objetivos ambientais a um menor custo social, possibilitando aos agentes que optem por arcar com o ônus fiscal, quando os custos de adaptação sejam superiores, ou do contrário, que se utilizem de métodos de controle de poluição, quando estes forem mais baratos que o encargo tributário que lhes é imposto; e, por outro lado, ganhos dinâmicos advindos quando a imposição de carga fiscal leva as

repercussão dos custos nas escolhas dos consumidores, OCDE Conference Internationale, 18-21 Juin 1984 – Documents de Discussion, Direction de l’Environnement. Paris, 1984, p. 20, *apud* ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio... cit.*, p. 191.

²⁸ CIOCIRLAN, Cristina E.; YANDLE, Bruce. The Political Economy of Green Taxation in OECD Countries. In *European Journal of Law and Economics*. n.º 15, Netherlands, 2003. p. 203–218. (p. 204).; PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites... *cit.*, p. 88; MONTERO, Carlos E. Peralta. O fundamento... *cit.*, p. 275.

empresas não ambientalmente eficazes a deixem o mercado, abrindo espaço à entrada de outras empresas²⁹, isto é, empresas mais poluentes vão ter que arcar com elevados custos já que poluem além dos limites admitidos, enquanto as empresas mais eficientes são menos tributadas³⁰, conseqüentemente, aquelas perderão quota de mercado para estas³¹.

3.3. INTEGRAÇÃO ENTRE QUALIDADE AMBIENTAL E EFICIÊNCIA ECONÔMICA: A TEORIA DO DUPLO DIVIDENDO

Para além das outras justificativas expostas, alguns autores já defenderam a possibilidade de a tributação ambiental permitir a obtenção de ganhos de eficiência colaterais relacionados à aplicação da receita obtida e à redução de efeitos paralelos de outros tributos, fazendo com que os efeitos benéficos da tributação ultrapassem o contexto ambiental, corrigindo e atenuando distorções fiscais decorrentes de outras exações fiscais, o que remete à teoria do duplo dividendo³².

O duplo dividendo, ou duplo benefício, consiste na “possibilidade de se gerar um benefício para a economia através da aplicação das receitas obtidas com a cobrança de impostos ambientais na redução de tributos preexistentes que sejam responsáveis pela distorção do funcionamento da economia”³³.

Ou seja, propõe-se a redução das cargas fiscais de impostos distorcivos - sobre o trabalho e o capital, por exemplo - na proporção das novas receitas obtidas pelos tributos

²⁹ PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites... *cit.*, p. 88.

³⁰ ARAÚJO, Fernando. *Introdução... cit.*, p. 575.

³¹ CIOCIRLAN, Cristina E.; YANDLE, Bruce. The Political... *cit.*, p. 209.

³² Cite-se, exemplificativamente, PEARCE, David W. The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming. In *Economic Journal*. v. 101. n.º 407. Jul., 1991. p. 938-948. (p.938 e ss).

³³ SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 531.

ambientais³⁴. Estabelece-se uma “neutralidade orçamental” com dois benefícios: de um lado o benefício ambiental, com o aumento da capacidade do mercado em internalizar os custos sociais provocados pela poluição e com a indução de comportamentos ambientalmente adequados; e do outro, um benefício econômico obtido através de uma melhor distribuição de recursos, do aumento da eficiência econômica, da redução da carga tributária em setores como o do trabalho, promovendo o emprego, por exemplo³⁵.

Neste sentido a tributação ambiental seria capaz de, além dos benefícios ambientais, promover a redução dos custos econômicos e das ineficiências associados ao sistema fiscal, através da aplicação das receitas auferidas pelos tributos ambientais para reduzir as distorções na economia, especialmente no tocante à competitividade, à taxa de emprego e à taxa de inflação³⁶.

4. A EFICÁCIA DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NA PRÁTICA.

Apesar da crescente utilização de tributos como instrumentos de proteção ambiental e dos objetivos que os justificam, e que os tornam, em tese, econômica e ambientalmente eficazes, a contribuição destes instrumentos para a melhoria da qualidade ambiental, na prática, não tem se destacado, levantando dúvidas acerca da sua eficiência na tutela dos recursos naturais.

Analisando a concretização das pretensões de tais instrumentos, tem-se que o duplo benefício, 3º fator que pretendia justificar o uso dos tributos verdes, depende de uma

³⁴ PEARCE, David W. *The Role... cit.*, p. 940 e ss.

³⁵ PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. *Os limites... cit.*, p. 89.

³⁶ SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 531.

série de condições³⁷, e aqui reside o primeiro óbice: algumas destas condições acabam por contrariar os próprios fins da tributação ambiental.

Exemplo disto é o fato de existir como pressuposto do duplo benefício a geração, pelo tributo ambiental, de receitas relevantes e de arrecadação constante/permanente, capaz de suprir a diminuição da arrecadação dos tributos ditos distorcivos. Entretanto, a eficácia dos tributos ambientais está diretamente relacionada à diminuição da arrecadação³⁸ e à alteração de comportamento dos contribuintes. O que se espera da tributação ambiental é justamente a redução gradativa da arrecadação como sinal de que os contribuintes estão adotando condutas menos degradantes ambientalmente, isto é, menos tributadas. Logo, a eficácia do sistema de tributação ambiental obsta a aplicação prática de um duplo dividendo³⁹.

Ademais, a estreita base de incidência destes tributos e a diminuição gradativa da arrecadação fazem com que a substituição fiscal gere, na realidade, o aumento da carga tributária dos chamados tributos distorcivos, especialmente dos tributos sobre o trabalho, para custear as despesas públicas e repor a receita que deixou de ser arrecadada por estes, mas que agora não consegue ser repostas pelos tributos ambientais⁴⁰.

³⁷ Cláudia Alexandra Dias Soares aponta como condições essenciais, além do estado subótimo da economia, “1) a diferença inicial entre os custos marginais de eficiência dos vários impostos seja elevada; 2) o encargo do imposto ambiental recaia predominantemente sobre factores que apresentem reduzidos custos marginais de eficiência; 3) a base do tributo ecológico seja suficientemente ampla para gerar a receita necessária; 4) a receita do imposto ambiental seja reciclada na diminuição da carga fiscal distorcedora pré-existente, isto é, na redução de gravames que incidem sobre factores que apresentam elevados custos marginais de eficiência; 5) e que os resultados desta aplicação sejam comparados com a hipótese de se utilizar um instrumento de política ambiental insusceptível de gerar receita ou com a hipótese de esta receita ser usada no aumento da despesa pública”. (SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 532.)

³⁸ No mesmo sentido, cite-se PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. *Os limites... cit.*, p. 72.

³⁹ SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 534.

⁴⁰ FULLERTON, Don. *Environmental Levies and Distortionary Taxation:*

Em um estudo de avaliação da teoria do duplo-dividendo em relação ao imposto sobre o rendimento e o imposto sobre a gasolina, Bovenberg e Goulder concluíram que a redistribuição fiscal pretendida através da diminuição do imposto sobre o rendimento, por conta do aumento do imposto sobre a gasolina, gerou aumento de custos e não a neutralização dos mesmos, de onde se concluiu que em nenhuma política fiscal a substituição de tributos é substancial o bastante para eliminar os custos brutos globais⁴¹.

Percebeu-se que os tributos ambientais, utilizados em reformas fiscais, afetam rendimentos privados, provocam reduções no PIB, no padrão de consumo e no bem-estar das pessoas de modo que, no final das contas, ao invés de reduzirem, acabam aumentando a distorção fiscal no mercado⁴².

Apenas em combinações não usuais de parâmetros de valores e métodos de reciclagem é que a substituição de tributos geraria efeito suficientemente forte, capaz de concretizar a eficácia econômica pretendida pela teoria do duplo benefício⁴³.

Além desta questão, é preciso referir a alta complexidade que envolve a implementação prática desta teoria. Está em causa uma rede de tributos inter-relacionados que interferem uns nos outros, num contexto de elevada incerteza sobre as operações e as respostas do mercado aos tributos ambientais, que faz com que os benefícios atribuídos a esses sejam imprevisíveis⁴⁴. Sendo assim, assumir a reestruturação do sistema fiscal, em um contexto de elevada incerteza, com base

Comment. In *The American Economic Review*. v. 87, n.º 1, Mar., 1997. p. 245-251.

⁴¹ BOVENBERG, A. Lans; GOULDER, Lawrence H. Costs of environmentally motivated taxes in the presence of other taxes: general equilibrium analyses. In *National Tax Journal*. v. 50, n.º 1, 1997. p. 59-87.

⁴² BOVENBERG, A. Lans; GOULDER, Lawrence H. Costs... *cit.*, p. 77.

⁴³ BOVENBERG, A. Lans; GOULDER, Lawrence H. Costs... *cit.*, p. 61.

⁴⁴ PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites... *cit.*, p. 65-123. p. 90; SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto... cit.*, p. 534-535.

numa duvidosa neutralidade a ser trazida pelos tributos ambientais, mostra-se impraticável⁴⁵.

Por fim, a idéia de eficiência econômica e neutralidade fiscal obtida através da redução dos tributos distorcivos não se compatibiliza com a finalidade eminentemente fiscal que rege os tributos em geral. Mesmo nos tributos com fins extrafiscais, como os ambientais, o anseio estatal pelo aumento da receita sobressai, limitando a vertente extrafiscal apenas ao âmbito discursivo, destinado à aceitação social. Neste contexto, é difícil de cogitar que o Estado deixaria de aumentar sua arrecadação para compensar as receitas de tributos distorcivos pela receita de tributos ambientais, em nome da eficiência do mercado. O anseio pela arrecadação sempre será maior.

No mesmo caminho, a utilização dos tributos com o fim de imputar ao poluidor o custo social da poluição por ele gerada, também não se mantém na prática.

Conforme já referido, como forma de concretização do Princípio do Poluidor Pagador, os tributos ambientais objetivam ser uma resposta às externalidades ambientais negativas.

Seguindo o raciocínio pigouviano, o montante do tributo deveria coincidir com o valor do custo marginal suportado pela sociedade o que, em tese, significa que o valor do tributo ambiental corresponderia ao valor da externalidade, ou seja, do custo relativo à poluição produzida em nível acima do tolerado. Logo, antes de mais nada, preciso seria definir qual o valor a ser internalizado pelo tributo.

O problema é que, na prática, a definição deste montante envolve fatores subjetivos e um número elevado de informações que dizem respeito não só a preferências atuais, como também, a custos marginais futuros, provocados pela poluição⁴⁶, dificultando seu cálculo e a definição do respectivo

⁴⁵ BOVENBERG, A. Lans; GOULDER, Lawrence H. Costs... *cit.*, p. 60.

⁴⁶ BACKLUND, Kenneth. On the role of green taxes in social accounting: a

valor monetário.

A capacidade de tolerância à poluição é variável e ainda que se consiga estimá-la para alguns indivíduos isoladamente, ou em pequenos grupos, é praticamente impossível de determiná-la considerando a difusão destes custos pela coletividade⁴⁷.

Na prática é impossível quantificar e monetarizar, de forma exata e objetiva, os custos da poluição tanto para a saúde e para o bem-estar humanos, quanto para o próprio equilíbrio ecológico⁴⁸.

Portanto, o que se verifica é que os tributos ambientais, por força das limitações informativas que os envolvem, não conseguem efetivamente internalizar os custos sociais causados pela poluição na exata maneira como deveriam, ou como se propõem a fazê-lo.

E justamente, diante da limitação informativa para se chegar ao valor a ser internalizado pelos tributos pigouvianos que Coase criticava a solução fiscal dada às externalidades. Segundo referido autor, não é possível conceber um instrumento de correção cujos dados para sua aplicação não se pode deduzir⁴⁹. Neste tocante o Teorema de Coase mostra-se mais eficiente ao permitir que as partes negociem e cheguem a um acordo acerca do valor do custo social produzido e que, portanto, deve ser internalizado.

Por fim, a pretensão de indução de comportamentos é

numerical analysis. In *Environmental and Resource Economics*. v. 25, Netherlands, 2003. p. 33–50. (p. 38).

⁴⁷ BAUMOL, William J. On Taxation and the Control of Externalities In *The American Economic Review*. v. 62, n.º 3, jun., 1972. p. 307-322. (p. 316).

⁴⁸ Keohane, Revesz e Stavins relatam que, com base nesta constatação, alguns grupos sustentam uma maior eficácia dos instrumentos de regulação, command and control, nas políticas ambientais, KEOHANE, Nathaniel O.; REVESZ, Richard L.; STAVINS, Robert N. The choice os regulatory instruments in environmental policy. In *The Harvard Environmental Law Review*. v. 22. n.º 2, 1998. p. 313-367. (p. 355)

⁴⁹ COASE, Ronald. H. The problem of social coast. In *Journal of Law and Economics*. v. 3. Chicago, oct.,1960. p. 1-44. (p. 28 e ss).

atacada pela elisão fiscal⁵⁰.

Seguindo a sua lógica, a priori, vislumbra-se que contribuinte optará por processos, ou pelo consumo de produtos menos degradantes ambientalmente, ou ainda, que ele migrará de atividade para minimizar, de maneira lícita, os encargos fiscais ambientais.

Contudo, a elisão fiscal não compreende uma fórmula única e determinada de “afastar” ônus fiscais. Em razão da inter-relação que existe entre os subsistemas de um ordenamento jurídico, ao contribuinte se apresentam várias possibilidades lícitas de redução dos encargos fiscais, e que muitas vezes escapam ao âmbito pensado pelo legislador⁵¹.

Desta forma, tanto poderá o contribuinte, em nome da sua liberdade de iniciativa e, a fim de evitar que recaiam sobre si os encargos do tributo ambiental, adotar comportamentos ambientalmente adequados ou, tendo em vista aberturas legais, por exemplo, modular sua atividade, contornando a incidência tributária de outra forma que não pela adoção de atitudes em prol do ambiente, tal como o tributo pretendia. E neste sentido, a elisão, ao invés de fortalecer a legitimidade dos tributos como instrumentos de proteção ambiental, acaba anulando o desestímulo que estes intentavam implantar.

Ainda em relação a imposição de custos pela tributação no sentido de desestimular comportamentos e incentivar atuações ambientalmente corretas, é preciso ressaltar que os tributos não constituem incentivos absolutos ou proibitivos, tal como ocorre com as quotas de poluição. Isto resulta no enfraquecimento do incentivo à mudança de comportamento, visado pela tributação, quando os contribuintes são poluidores ricos, na medida em que o encargo fiscal que lhes é imposto é insignificante e, mais grave ainda, o pagamento da obrigação

⁵⁰ Sobre o conceito de elisão fiscal, CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 28-29.

⁵¹ CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas... cit.*, p. 28.

tributária, em compensação às externalidades produzidas, pode ser encarado como uma autorização para poluir, sem qualquer efeito dissuasor⁵². O mesmo ocorre nos casos de menor grau de elasticidade da procura dos produtos tributados e a ausência de disponibilidade, no mercado, de tecnologias limpas e alternativas de produção menos nocivas ao meio ambiente⁵³, fatores que impedem a concretização dos efeitos buscados pela tributação.

Verifica-se, portanto, que a eficácia da tributação na promoção do meio ambiente depende da possibilidade real de adequação, de mudança de consumo ou de modo de produzir pelo operador. Do contrário, independentemente da carga tributária exercida, pela impossibilidade de adequação, o resultado será de em maior exação fiscal sem qualquer melhora na proteção do meio ambiente, ou seja, sucesso de arrecadação e fracasso ecológico.

5. A FINALIDADE FISCAL INERENTE AOS TRIBUTOS, AS PRESSÕES DO MERCADO E A CAPTURA DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS

Os tributos ambientais são assim identificados pelo escopo ecológico que lhes envolve, por serem instrumentos de concretização de fins ambientais.

Contudo, não é isso que se percebe na prática. Com frequência, aquilo a que se tem chamado tributo ambiental, na realidade, tem se mostrado instrumento de mera arrecadação estatal e atendimento a interesses de grupos econômicos.

A análise dos fundamentos das decisões públicas sobre políticas ambientais demonstra que estas decisões estão relacionadas ao anseio político por maior arrecadação e

⁵² KEOHANE, Nathaniel O.; REVESZ, Richard L.; STAVINS, Robert N. The choice... *cit.*, p. 354-355.

⁵³ No mesmo sentido, cite-se PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites... *cit.*, p. 94.

autoridade, e têm proporcionado oportunidades, a determinados grupos de interesses, para troca de favores políticos⁵⁴. Hoje, ao escolherem e implementarem um instrumento tributário de promoção ambiental, os políticos assumem como objetivos a geração de oportunidade de renda para o Estado e de competitividade da indústria; enquanto a questão ambiental resume-se a um pretexto⁵⁵.

Ciocirlan e Yandle relatam que combustíveis altamente poluentes, como o carvão, contribuem de forma insignificante para as receitas arrecadas pela tributação ambiental. Isto demonstra que produtos que contribuem de maneira incisiva para a degradação ambiental não têm sua utilização desestimulada pelos tributos ambientais, como seria de se esperar. Ao contrário, a tributação incide sobre produtos que “não interessam”. O fato de diversos países da OCDE tributarem a eletricidade, mas não o teor de carbono que compõe o combustível responsável pela geração de eletricidades; ou ainda, o fato de a taxa do imposto sobre a gasolina sem chumbo ser significativamente superior à taxa aplicada para o diesel, utilizado em larga escala pelo setor produtivo, ilustram bem este direcionamento que paira sobre a tributação ambiental⁵⁶.

Os grupos econômicos são fortes e representam apoio político; isto faz com que o auxílio aos mesmos gere pouca oposição social, pouca repercussão negativa, o que acaba por facilitar o mascaramento de políticas públicas desvirtuadas⁵⁷.

Mas não é só isso, em atendimento aos interesses destes grupos, criam-se isenções, abatimentos, benefícios moldados especialmente para permitir-lhes a fuga de encargos

⁵⁴ YANDLE, Bruce. Public Choice at the Intersection of Environmental Law and Economics. In *European Journal of Law and Economics*. n. 8, Netherlands, 1999. p. 5-27.

⁵⁵ CIOCIRLAN, Cristina E.; YANDLE, Bruce. *The Political... cit.*, p. 208.

⁵⁶ CIOCIRLAN, Cristina E.; YANDLE, Bruce. *The Political... cit.*, p. 207 e ss.

⁵⁷ CIOCIRLAN, Cristina E.; YANDLE, Bruce. *The Political... cit.*, p. 209.

tributários⁵⁸. Sublinhe-se a concessão dirigida destes benefícios, que, em raras vezes, decorre de lapsos ou deficiências da técnica legislativa sendo que, via de regra, constituem concessões direcionadas ao favorecimento de grupos específicos⁵⁹.

Existem muitas disposições especiais e descontos que se aplicam aos tributos ambientais, exemplo disto é o caso da Noruega. Segundo dados da OCDE, a utilização de carvão e coque como agentes redutores em processos industriais ou utilizados na produção de cimento estão isentos de tributação, o que representa 99% de todas as isenções a partir do carvão e utilização de coque naquele país⁶⁰. Existe a tributação, mas a maior parte do setor poluente não é afetada, por beneficiar-se da isenção.

Com isso a eficácia dos tributos ambientais sucumbe, já que o ônus fiscal, fator que seria responsável pela indução de mudança de comportamento das empresas, é suprimido, em nome da rentabilidade e da competitividade das mesmas, bem como em razão de favores políticos e da maximização das receitas estatais. Daí afirmar-se estarem os tributos ambientais capturados pelos interesses dos grupos econômicos e pela ânsia arrecadatória estatal.

É interessante pontuar que as isenções fiscais compatibilizam o interesse estatal de auferir receita e o interesse de fuga aos custos tributários em nome da competitividade das empresas, isto porque se institui o tributo e, para não prejudicar a competitividade, concedem-se benefícios fiscais⁶¹.

⁵⁸ CIOCIRLAN, Cristina E.; YANDLE, Bruce. *The Political... cit.*, p. 207 e ss.

⁵⁹ ARAÚJO, Fernando. *Introdução... cit.*, p. 525.

⁶⁰ OECD. *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*. OECD, 2001, p. 1-133. ISBN: 92-64-18731-6. Versão online disponível em: <http://puck.sourceoecd.org/vl=6313311/cl=18/nw=1/rpsv/~6684/v2001n8/s1/p11> >. Acesso em 05 de agosto de 2009. (p. 56). CIOCIRLAN, Cristina E.; YANDLE, Bruce. *The Political... cit.*, p. 211.

⁶¹ CIOCIRLAN, Cristina E.; YANDLE, Bruce. *The Political... cit.*, p.213.

Com relação ao objetivo arrecadatório da tributação ambiental, é de se destacar que, além do desvirtuamento do instrumento em questão – dada sua finalidade arrecadatória e não verdadeiramente ambiental – ocorre a eliminação da sua eficácia enquanto instrumento voltado à indução de comportamentos, uma vez que o desincentivo às condutas poluentes é aqui conferido através do elevado encargo⁶² a ser suportado pelo contribuinte; situação incompatível com as cargas de tributos fiscais.

É inegável o fato de os tributos ambientais serem vistos, pelo poder público, não como instrumentos de proteção ambiental, mas como bons disfarces na política de arrecadação de receitas. Por trás desta real finalidade esconde-se outro problema: a utilização da receita obtida com a tributação ambiental.

Um tributo vinculado ou bilateral, cuja instituição está relacionada à contraprestação de uma atividade estatal específica, tem sua receita destinada ao custeio da atuação do poder público em contrapartida à tributação. Já os tributos não vinculados, ou unilaterais, têm como objetivo típico a arrecadação para o custeio geral do Estado sendo vedada, salvo exceções legais, a consignação da receita ao custeio de serviços públicos determinados, específicos, ou o custeio de despesas certas, vinculadas ao fato gerador do tributo⁶³.

Seguindo esta lógica, as receitas arrecadadas por tributos ambientais não-vinculados, como os impostos, acabam sendo encaminhadas para o Orçamento Geral do Estado, junto com as

⁶² É o aumento dos custos que conduz a mudança de comportamento dos contribuintes de maneira que, um ônus insignificante pode tornar o pagamento do tributo mais vantajoso que investir em práticas ambientalmente adequadas. PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites... *cit.*, p. 73.

⁶³ Sobre a diferenciação entre tributos vinculados e não-vinculados ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p.130-132; ou, em Portugal, tributos bilaterais e unilaterais, PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 11 e ss, especialmente p. 13, 20 e 21.

demais receitas fiscais auferidas, sem uma destinação específica para o custeio ou o financiamento de ações de tutela do ecossistema⁶⁴, como seria o ideal.

Se por um lado argumenta-se que a vinculação das receitas retira a possibilidade de financiamento dinâmico das políticas ambientais e, principalmente, obsta a concretização do duplo dividendo⁶⁵; por outro lado, é de se admitir a fragilidade destes argumentos diante da discricionariedade na aplicação destes montantes em qualquer outro campo de atuação estatal, ou para-estatal (como no caso dos desvios), alheio às políticas ambientais que promoveram a sua obtenção.

Não se defende aqui a criação de tributos ambientais com fins arrecadatórios, mas, frente à inevitabilidade do recolhimento de receita, dever-se-ia permitir que esta fosse empregada no financiamento de atividades de promoção ambiental, tais como investimentos em recuperação de ambientes degradados, incentivos à educação e a programas de preservação, subsídios à adoção de equipamentos de controle de poluição ou de medidas de produção limpa, entre outros⁶⁶.

A vinculação da receita permitiria a aplicação dos montantes arrecadados às situações sobre as quais incidiu a tributação, ao local degradado, equivalendo os montantes pagos em excesso pelos contribuintes aos benefícios que receberam com a tributação⁶⁷.

Ainda, a especificação do destino dado à receita obtida permite o controle e a fiscalização dos gastos públicos, numa

⁶⁴ PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites... *cit.*, p. 91.

⁶⁵ PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites... *cit.*, p. 81.

⁶⁶ Neste mesmo sentido, DEON SETTE, Marli T.; NOGUEIRA, Jorge M. Relevância da Análise dos Aspectos Econômicos na Instituição de um Tributo Ambiental. In Revista de Direito Tributário, nº 96, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 211-224.

⁶⁷ DEON SETTE, Marli Teresinha; NOGUEIRA, Jorge Madeira. *Relevância... cit.*, p. 215 e ss.

espécie de rastreamento de gastos destes montantes, dotando de maior transparência as operações que envolvem esta intervenção estatal⁶⁸. Isto contribuiria para o aumento da aceitação social, fator importante em tempos de constantes escândalos de corrupção, que levam a sociedade a olhar com desconfiança para as atuações estatais⁶⁹.

A preocupação com a obtenção de receita tem se mostrado evidente na tributação ambiental, sobrepondo-se ao próprio interesse ecológico que lhe dá causa. Nela, a tutela do meio ambiente tem se mostrado “muito tênue” e incerta enquanto medida de proteção ambiental⁷⁰.

Exemplo disso é a adoção reiterada da chamada tributação ambiental em sentido impróprio, realizada, conforme já se conceituou, por impostos que visam não objetivos ambientais puros, mas sim a arrecadação de receita. É o que ocorre em Portugal, onde os tributos classificados como ambientais foram criados para maximizar as receitas e, considerando o montante arrecadado, desempenham um papel abaixo do esperado no que diz respeito ao suporte e ao favorecimento da modernização ecológica da economia no país⁷¹.

Este mesmo fenômeno pode ser observado não só com os impostos, mas também com as contribuições especiais utilizadas em sede de proteção ambiental, de que é exemplo a

⁶⁸ Como forma de combate à corrupção e à captura de mecanismos reguladores, num quadro de maior transparência e menos atos secretos, defendendo a reestruturação dos sistemas de regulação e a reforma dos processos políticos com vistas a garantir aos cidadãos instrumentos de monitoramento e protesto contra os abusos do sistema, bem como informação acerca de seus direitos e prerrogativas, REINIKKA, Ritva; SVENSSON Jakob. Using Micro-Surveys to Measure and Explain Corruption. In *World Development*. v. 34, n.º 2, Great Britain, 2006. p. 359–370.

⁶⁹ DEON SETTE, Marli Teresinha; NOGUEIRA, Jorge Madeira. *Relevância... cit.*, p. 215 e ss.

⁷⁰ NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente... *cit.*, p. 348.; DEON SETTE, Marli Teresinha; NOGUEIRA, Jorge Madeira. *Relevância... cit.*, p. 220 e ss.

⁷¹ NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente... *cit.*, p. 351-352.

Cide Combustíveis.

Introduzida pela Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, que acrescentou o parágrafo 4º do artigo 177, da Constituição Federal Brasileira, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os Combustíveis (CIDE Combustíveis) prevê a possibilidade de diferenciação de alíquotas de acordo com o produto, ou com o uso deste, em razão, especialmente, da proteção ambiental.

Tal contribuição tem como finalidade a intervenção no domínio econômico com o objetivo de garantir, dentre outros⁷², a defesa do meio ambiente, desestimulando, em especial, “o consumo de derivados de petróleo”⁷³. Isto porque diferenciam-se as alíquotas de combustíveis de acordo com o seu grau de poluição e renovação⁷⁴. Desta maneira institui-se um incentivo ao consumo de produtos renováveis e ambientalmente menos danosos (como o álcool), em consonância com as políticas de prevenção que regem o Direito Ambiental.

Além disto, a CIDE traz a previsão de destinação dos montantes arrecadados ao financiamento de projetos ambientais, ou seja, a destinação da arrecadação “é a própria proteção ambiental”⁷⁵.

Desta forma, em tese, a CIDE combustíveis instrumentaliza a intervenção do Poder Público sobre o domínio econômico, direcionando condutas daqueles que nele atuam, vez que, ao aumentar gradativamente as alíquotas sobre

⁷² Além da destinação ambiental, o artigo 177, § 4º, inciso II, reserva a receita da CIDE combustíveis ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo (alínea “a”); bem como ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes (alínea “c”).

⁷³ CASTELLO, Melissa Guimarães. Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre os combustíveis: um *superfund* brasileiro?. In *Revista de Direito Ambiental*. n.º 44, São Paulo, out./dez. 2006. p. 79-111. (p. 79).

⁷⁴ FERRAZ, Roberto. Tributação e meio ambiente: o *Green Tax* no Brasil (a contribuição de intervenção da Emenda 33/2001). In *Revista de Direito Ambiental*. n.º 31, São Paulo, jul./set., 2003. p. 167-172. (p. 171-172).

⁷⁵ FERRAZ, Roberto. Tributação... *cit.*, p. 171.

os produtos mais poluentes e não-renováveis, incentiva o mercado a utilizar outros produtos que sejam ecologicamente corretos além de implementar o escopo do princípio do poluidor-pagador, que é de internalizar os custos ambientais que surgem por conta do uso dos combustíveis tributados, e viabilizar o custeio de políticas de proteção ambiental.

Todavia, apesar da intenção ambiental que envolve esta contribuição, sua utilização tem sido feita de forma desvirtuada, guiada por fins eminentemente arrecadatários⁷⁶.

Demonstração disto é a utilização, pela Administração Pública, dos recursos arrecadados com a CIDE combustíveis para o custeio de despesas correntes e para a geração de superávit financeiro-orçamentário. Fato que levou o Procurador Geral da República, em outubro de 2007⁷⁷, a propor uma Ação Direta de Inconstitucionalidade⁷⁸ com o fim de ver declarada a inconstitucionalidade de qualquer interpretação dada às Leis n. 10.336/2001, artigo 1º, § 1º, incisos I a III⁷⁹, e 10.636/2002, artigos 2º; 3º, parágrafo único; 4º, incisos I a VI; e 6º⁸⁰, que admita entendimento que autorize a utilização da receitas provenientes desta contribuição para fins diversos dos delimitados pelo artigo 177, parágrafo 4º, inciso II da Constituição Federal Brasileira. O Procurador relata que o Ministério do Meio Ambiente “*utilizou-se de recursos*

⁷⁶ Neste sentido, MAIDA, Fernando. *O caráter fiscal e extrafiscal da CIDE sobre as atividades na indústria de petróleo*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4627>>. Acesso em: 25 de setembro de 2012.

⁷⁷ A ação ainda está pendente de julgamento, entretanto existe parecer da Procuradoria-Geral da República sinalizando pela procedência da ação.

⁷⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3970. Procurador-Geral da República e Presidente da República, Congresso Nacional. Relatora Ministra Rosa Weber.

⁷⁹ A referida lei instituiu a CIDE combustíveis, em atendimento à previsão do artigo 177, § 4º, definindo, em seu artigo 1º, a destinação da receita auferida.

⁸⁰ A citada lei estabelece critérios e diretrizes para a aplicação dos recursos originários da CIDE incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, atendendo o disposto no §2º do art. 1º da Lei no 10.336/2001.

provenientes da CIDE não apenas para financiamento de projetos ambientais relativos à indústria do petróleo e do gás, como também para custear suas despesas de cunho administrativo” além de, em 2003, o Projeto de Lei Orçamentária Anual não ter sequer previsto destinação destes recursos ao Ministério do Meio Ambiente⁸¹.

É de referir ainda que o Tribunal de Contas da União também já atestou o desvio da destinação constitucional dada aos montantes decorrentes da CIDE combustíveis, citando decisão sobre análise realizada sobre o ano de 2002, em que menos de 1% do montante arrecadado foi destinado ao meio ambiente, sendo que cerca de 26% foi revertido em prol do serviço da dívida interna e de outros encargos, em prol da agricultura e da previdência social⁸².

A utilização desvirtuada destes recursos, que já não são de destinação exclusiva para o meio ambiente, afeta diretamente a eficácia deste tributo enquanto instrumento de proteção ambiental.

Ainda que se admita os benefícios que a arrecadação dos tributos ambientais poderiam implementar no setor ambiental, tais como o financiamento de políticas ecológicas, de modo a justificar uma finalidade arrecadatória destes tributos; o que se constata é que uma parte ínfima das arrecadações é destinada para o fim a que se propõem, o que pode explicar o fato de não ser favorecida a modernização ecológica da economia, bem

⁸¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3970. Procurador-Geral da República e Presidente da República, Congresso Nacional. Relatora Ministra Rosa Weber. Petição inicial. p. 4.

⁸² TC-013.023/2004-5, Acórdão 1857/2005 – Plenário, Tribunal de Contas da União, Relator Marcos Vinicius Vilaça. “Acompanhamento. Aplicação dos recursos da Cide-Combustíveis. Constatação de desvio de finalidade. Custeio de despesas administrativas, incompatíveis com o propósito dessa contribuição. Manutenção de grande volume de recursos em caixa, para utilização no cumprimento das metas de superávit primário. Substituição de fontes ordinárias de dotações antigas do Orçamento dos Transportes por receitas proporcionadas pela Cide-Combustíveis. Falta de concretização dos mandamentos constitucionais que justificaram a instituição da contribuição. Determinações. Recomendações. Ciência.”

como de não haver uma clara evolução na defesa do meio ambiente que seja atribuída diretamente à utilização de tributos ambientais. A contribuição potencial do tributo fica, tal como observou Casalta Nabais em Portugal, à margem do esperado, também no Brasil.

6. CONCLUSÃO

Os tributos verdes são exemplos de instrumentos econômicos que, por meio de alterações de preços de bens e serviços, objetivam auxiliar na proteção do meio ambiente através da correção de externalidades, imputando ao poluidor os custos sociais de sua atuação e estimulando a adoção de práticas menos poluentes pelos agentes; e, em segundo plano, viabilizando o custeio de atividades de promoção ambiental através da arrecadação de receita. Receita que, segundo alguns autores, também poderia ser utilizada para a redução da distorção que outros tributos geram no mercado e, com isso, beneficiar, além do meio ambiente, a economia.

Entretanto, apesar da crescente utilização de tributos como instrumentos de proteção ambiental, verifica-se uma série de empecilhos à concretização dos fundamentos supracitados que, em tese, fazem da tributação um meio de tutela do ecossistema. Neste sentido mencione-se a impossibilidade de obtenção de um duplo-dividendo por meio dos tributos ambientais, bem como as limitações informativas que dificultam o cálculo dos custos sociais que devem ser internalizados, as possibilidades lícitas de fuga aos encargos fiscais sem a necessidade de adaptação de comportamentos num sentido pró-ambiente, e a discricionariedade na aplicação das receitas obtidas, que permite o financiamento de atividades alheias aos fins ecológicos.

Para além destas dificuldades, o que se verifica é que o uso destes tributos, pautado por fins verdadeiramente

ambientais, é inexistente. Apesar de existirem os tributos ambientais, não se percebe claramente uma evolução na defesa dos recursos naturais que se lhes possa ser atribuída.

As pressões de grupos econômicos e o anseio político por receita ainda parecem ser a melhor explicação para a criação destes instrumentos, fato que compromete sua eficácia enquanto meio de proteção dos recursos naturais.

Em tempos em que a proteção do meio ambiente ganha cada vez mais destaque, a finalidade arrecadatória do Estado, velha conhecida dos contribuintes, ressurge “socialmente correta”, mas agora vestida de verde.



7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.
- ARAÚJO, Fernando. *Introdução à economia*. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BACKLUND, Kenneth. On the role of green taxes in social accounting: a numerical analysis. In *Environmental and Resource Economics*. v. 25, Netherlands, 2003. p. 33–50.
- BAUMOL, William J. On Taxation and the Control of Externalities In *The American Economic Review*. v. 62, n.º 3, jun., 1972. p. 307-322. (p. 316).
- BOVENBERG, A. Lans; GOULDER, Lawrence H. Costs of environmentally motivated taxes in the presence of other taxes: general equilibrium analyses. In *National Tax*

- Journal. v. 50, n.º 1, 1997. p. 59-87.
- CASTELLO, Melissa Guimarães. Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre os combustíveis: um *superfund* brasileiro?. In *Revista de Direito Ambiental*. n.º 44, São Paulo, out./dez. 2006. p. 79-111.
- CAVALI, Marcelo Costenaro. *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006.
- CIOCIRLAN, Cristina E.; YANDLE, Bruce. The Political Economy of Green Taxation in OECD Countries. In *European Journal of Law and Economics*. n.º 15, Netherlands, 2003. p. 203–218.
- COASE, Ronald. H. The problem of social coast. In *Journal of Law and Economics*. v. 3. Chicago, oct.,1960. p. 1-44.
- COSTA, Regina Helena. Tributação ambiental. In *Direito ambiental em evolução*. n. 1. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2002. p. 303-314.
- DEON SETTE, Marli T.; NOGUEIRA, Jorge M. Relevância da Análise dos Aspectos Econômicos na Instituição de um Tributo Ambiental. In *Revista de Direito Tributário*, n.º 96, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 211-224.
- DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental Econômico*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- DOMINGUES, José Marcos. As taxas e os preços do Ibama. Compensação de taxas e outras Vicissitudes da TCFA. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 135, São Paulo, dez./2006. p. 75-94.
- FERRAZ, Roberto. Tributação e meio ambiente: o *Green Tax* no Brasil (a contribuição de intervenção da Emenda 33/2001). In *Revista de Direito Ambiental*. n.º 31, São Paulo, jul./set., 2003. p. 167-172.
- FULLERTON, Don. Environmental Levies and Distortionary Taxation: Comment. In *The American Economic Review*. v. 87, n.º 1, Mar.,1997. p. 245-251.

- HERNÁNDEZ, Jorge Jimenez. Hecho imponible o finalidad. ¿Qué califica a un tributo como ecológico?. In *Fiscalidad ambiental*. coord. Ana Yábar Sterling. Barcelona: Cedecs, 1998. p. 369-375.
- KEOHANE, Nathaniel O.; REVESZ, Richard L.; STAVINS, Robert N. The choice os regulatory instruments in environmental policy. In *The Harvard Environmental Law Review*. v. 22. n.º 2, 1998. p. 313-367.
- MAIDA, Fernando. *O caráter fiscal e extrafiscal da CIDE sobre as atividades na indústria de petróleo*. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4627>>. Acesso em: 25 de setembro de 2012.
- MARTINEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. 10ª ed. reimp. Coimbra: Almedina, 2003.
- MONTERO, Carlos E. Peralta. O fundamento e a finalidade extrafiscal dos tributos ambientais. In *Fundamentos Teóricos do Direito Ambiental*. coord. Maurício Mota. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 257- 286.
- NABAIS, José Casalta. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. p. 325-355. Coimbra: Almedina, 2005. p. 343 e ss
- OECD. *Environmentally Related Taxes in OECD Countries. Issues and Strategies*. OECD, 2001, p. 1-133. ISBN: 92-64-18731-6, Versão online disponível em: <<http://puck.sourceoecd.org/vl=6313311/cl=18/nw=1/rpsv/~6684/v2001n8/s1/p11>>. Acesso em 05 de agosto de 2009.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. 2ª ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 48-49.
- PEARCE, David W. The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming. In *Economic Journal*. v. 101. n.º 407. Jul.,1991. p. 938-948.

- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005.
- PIGOU, Arthur C. *The Economics of Welfare*. London: Macmillan and Co., 1932. Disponível em Library of Economics and Liberty <<http://www.econlib.org/library/NPDBooks/Pigou/pgEW.html>>. Acesso em 26 de setembro de 2012.
- PIMENTA, Carlos Rocha Ramos; LOPES, Cidália M. Mota. Os limites da tributação ambiental um estudo empírico do crédito fiscal à defesa e protecção ambiental em Portugal. In *Fiscalidade*. v. 13, n.º 25, Lisboa, jan./fev. 2006. p. 65-123.
- REINIKKA, Ritva; SVENSSON Jakob. Using Micro-Surveys to Measure and Explain Corruption. In *World Development*. v. 34, n.º 2, Great Britain, 2006. p. 359–370.
- SOARES, Cláudia Alexandra Dias. *O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.
- YANDLE, Bruce. Public Choice at the Intersection of Environmental Law and Economics. In *European Journal of Law and Economics*. n. 8, Netherlands, 1999. p. 5-27.