

---

# A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS – UMA ANÁLISE COMPARATIVA

*ENVIRONMENTAL TAXATION IN BRAZIL AND IN  
UNITED STATES – A COMPARATIVE ANALYSIS*

---

*Rafaela Franco Abreu  
Procuradora da Fazenda Nacional  
Especialista em Direito Empresarial*

SUMÁRIO: Introdução; 1 A tributação ambiental no Brasil; 1.1 A função extrafiscal dos tributos no Brasil; 1.2 O princípio do poluidor pagador e o conceito de protetor receptor no Direito Ambiental Brasileiro; 1.3 Os tributos ambientais no Brasil; 2 A tributação ambiental nos Estados Unidos; 3 A política americana de desoneração por práticas favoráveis à conservação do meio ambiente; 4 Conclusão; Referências.

**RESUMO:** Este artigo tem como objeto de estudo a utilização da tributação na proteção e defesa do meio ambiente. São apresentadas as políticas e práticas adotadas no Brasil, com relação à tributação ambiental. São apontadas as diferenças entre a função fiscal e extrafiscal dos tributos. Apresenta-se uma análise do princípio do poluidor-pagador, com especial ênfase ao conceito de protetor-receptor. Apontam-se as políticas e práticas adotadas nos Estados Unidos, com relação à tributação ambiental. Salienta-se a adoção, pelos Estados Unidos, de uma política de desoneração tributária por práticas favoráveis ao meio ambiente. Por derradeiro, é traçado um paralelo entre as medidas adotadas por cada país.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário. Direito Ambiental. Tributação Ambiental. Proteção do meio ambiente.

**ABSTRACT:** This article has as object of study the utilization of taxation in protection and defense of the environment. It presents the policies and actions adopted by the Brazilian Government, regarding Environmental Taxes. It points the differences between the fiscal function and regulatory function of taxes. It presents an analysis of the polluter-pays principle, with special emphasis on the concept of protector-receptor. It points the policies and actions adopted by the United States Government, regarding Environmental Taxes. It stresses the adoption, by the United States, of a policy of tax exemption for protective actions regarding environmental issues. Last, it traces a parallel among the measures embraced by each country.

**KEYWORDS:** Tax Law. Environmental Law. Environmental Taxes. Environment Protection

## INTRODUÇÃO

O homem depende dos recursos naturais para garantir a sua sobrevivência. Todavia, enquanto suas necessidades são ilimitadas e estão sempre em expansão, esses recursos naturais de que ele necessita são limitados. Somente há poucas décadas iniciou-se uma conscientização da população acerca do caráter limitado desses recursos naturais. O homem, enfim, passou a preocupar-se com o futuro, pondo em prática ações para a conservação e recuperação do meio ambiente.

Após um período de intenso desenvolvimento, com utilização irracional dos recursos naturais, muitos não renováveis, a questão da preservação do meio ambiente tem preocupado toda a humanidade. Com a conscientização de que a preservação e a recuperação da natureza são indispensáveis à continuação da vida, as nações passaram a buscar mecanismos para atingir tal fim.

O marco inicial dessa nova política foi a realização da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente Humano, em 1972, na Suécia, que culminou com a Declaração de Estocolmo, a qual enumerou vinte e seis princípios relativos à proteção ambiental.

Vinte anos depois, no Rio de Janeiro, aconteceu a ECO-92, Conferência das Nações Unidas para Meio Ambiente e Desenvolvimento, em que representantes de vários países discutiram sobre a busca de desenvolvimento sustentável e equilíbrio ecológico. Foram enumerados desta vez vinte e um princípios voltados à proteção ambiental.

Houve ainda a Conferência sobre População e Desenvolvimento, no Cairo, Egito, em 1994; a Conferência Mundial sobre Assentamentos Humanos - Habitat II, em Istambul, na Turquia, em 1996. Já em 2002, aconteceu a “Rio+10” – Conferência Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável, em Johannesburgo, na África do Sul.

O Protocolo de Kyoto, discutido e negociado em 1997, ratificado pelo Brasil em 1998, entrou em vigor a partir da adesão de 55 países, o que ocorreu apenas em 2005.

Como se pode perceber, em razão da extrema relevância do tema, faz-se necessária a ação do Estado, representando o interesse da coletividade, em busca de meios para executar os programas dedicados à matéria.

Observadas tais considerações, levantam-se os questionamentos acerca da utilização da tributação na proteção do meio ambiente. Trata-se, mais especificamente, da análise das práticas adotadas pelo Brasil e pelos Estados Unidos nesta área do direito tributário, observadas as diferenças concernentes ao sistema jurídico de cada país.

## 1 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

O direito brasileiro adota o sistema jurídico do *civil law*, com origem na família romano-germânica, que nasceu com o *corpus iuris civilis* do Imperador Justiniano. É fundamentado na codificação de regras gerais e pré-estabelecidas, que constituem fonte primária do direito para aplicação ao caso concreto. Desta forma, a autorização concedida ao Estado Brasileiro para tributar, bem como os limites a esse poder de tributar estão descritos na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, e na legislação esparsa atinente à matéria.

Também na Constituição Federal, estão descritas as regras que devem nortear a atuação do Estado com relação ao meio ambiente. Este, desde a Constituição de 1988, é considerado bem de uso comum do povo, de acordo com as disposições do art. 225: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo”.

O art. 170, inciso VI, inserido no capítulo que trata dos princípios gerais da atividade econômica, desde a nova redação dada pela EC nº 42, de 2003, autoriza o tratamento diferenciado, conforme o impacto ambiental do produto ou serviço:

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

[...]

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

Os artigos do texto constitucional acima citados, ao impor tanto ao Poder Público, quanto à coletividade, o dever de defender o meio ambiente ecologicamente equilibrado, dão ensejo à atuação conjunta das esferas pública e privada, para a defesa do bem comum.

O Estado tem, como uma das possibilidades de atuação, a utilização da tributação em favor do meio ambiente. Os tributos, além de constituírem fonte de receita, podem ser utilizados com outras finalidades.

## 1.1 A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS NO BRASIL

Embora a idéia essencial acerca da finalidade dos tributos seja claramente a de fornecer ao Estado os meios financeiros para sua atuação em benefício da sociedade, é possível, dentro dessa idéia principal, enumerar diferentes funções dos tributos, conforme a sua destinação. A doutrina classifica os tributos em: a) fiscais; b) extrafiscais e c) parafiscais. Machado<sup>1</sup> esclarece:

No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único. Por outro lado, segundo lição prevalente na doutrina, também o tributo é utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que, em princípio, não são próprias do Estado, mas este as desenvolve, por intermédio de entidades específicas, no mais das vezes com a forma de autarquia. É o caso, por exemplo, da previdência social, do sistema financeiro da habitação, da organização sindical, do programa de integração social, dentre outros.

Ataliba<sup>2</sup> conceitua a extrafiscalidade como o:

uso de instrumentos tributários para a obtenção de finalidades não arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados.

Conforme se extrai do art. 225 da Constituição Federal, é dever do poder público manter o meio ambiente ecologicamente equilibrado. Assim, deve o Estado destinar recursos do montante de sua arrecadação à satisfação das necessidades dos administrados, tais como saúde, educação, segurança, bem como, proteção do meio ambiente.

A tributação pode constituir meio de proteção ao meio ambiente através de duas funções do tributo. A mais óbvia é a utilização dos recursos financeiros obtidos com a cobrança de tributos, em sua função fiscal, para a execução de ações voltadas à defesa do meio ambiente. Além disso, não podemos olvidar da função extrafiscal, que buscará

1 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 81

2 apud OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p.271.

incutir nos contribuintes a consciência na utilização dos recursos naturais, objetivando a adoção de comportamento ambiental adequado ao desenvolvimento sustentável, visando incentivar conduta positiva ou evitar conduta nociva ao meio ambiente.

Sobre o tema, Mukai<sup>3</sup> observa:

A extrafiscalidade, já assentou a doutrina tributária brasileira, onde se incluem as reduções, isenções ou o agravamento das alíquotas, desde que se leve em conta sempre a capacidade contributiva, é sempre legítima e constitucional, posto que não ofende os princípios da igualdade e da uniformidade.

[...]

A utilização dos tributos com fins extrafiscais ou regulatórios é instrumento importante para a defesa do meio ambiente. É comum a sua utilização, no Direito Brasileiro, no âmbito do Direito Urbanístico, que tem como objeto básico de disciplina o uso da propriedade, razão por que neste campo poderão ser utilizados com fins regulatórios apenas o IPTU e o ITR (progressivamente, por exemplo – art. 156, §1º da CF, com relação ao IPTU).

Já no campo do Direito Ambiental, uma gama maior de tributos poderão ser utilizados com fins extrafiscais, já que aqui a disciplina diz respeito a atividades também.

Assim, ficam estabelecidas as premissas acerca das funções a serem desempenhadas pelo tributo ambiental em nosso ordenamento jurídico.

## 1.2 O PRINCÍPIO DO POLUIDOR PAGADOR E O CONCEITO DE PROTETOR RECEPTOR NO DIREITO AMBIENTAL BRASILEIRO

Como todos os ramos do direito, o direito ambiental também tem princípios próprios, que o norteiam e fundamentam. São proposições básicas, as quais informam e inspiram as normas jurídicas. A doutrina traz diversos conceitos de princípio. Como define Cretella Júnior<sup>4</sup>, “Princípios de uma ciência são as proposições básicas fundamentais,

3 MUKAI, Toshio. *Direito ambiental sistematizado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, p. 48.

4 apud MARTINS, Sérgio Pinto. *Curso de direito do trabalho*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 73.

típicas, que condicionam todas as estruturações subsequentes. Princípios, nesse sentido, soa alicerces da ciência”.

Pode-se entender que a noção de princípio é bem mais abrangente que a de norma ou regra, pois estas tem seu fundamento, limitação e diretrizes naquele. De tal sorte, a inobservância de um princípio é bem mais gravosa ao direito do que o não atendimento a uma regra ou norma, pois estaria ferindo a base em que se alicerça o direito.

No que concerne ao direito ambiental, cada autor traça diferente estudo dos princípios que entende pertinentes à matéria, havendo divergência tanto de nomenclatura quanto de conteúdo. Para Antunes<sup>5</sup>, os princípios fundamentais do direito ambiental são: o princípio do direito humano fundamental, o princípio democrático, o princípio da precaução, prudência ou cautela, o princípio do equilíbrio, o princípio do limite, o princípio da responsabilidade e o princípio do poluidor-pagador. Passa-se à análise do princípio do poluidor pagador (*Polluter-Pays Principle*), por sua conexão com o tema objeto de estudo.

O princípio do poluidor pagador foi formulado pela primeira vez pela OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico), na Recomendação C(72) 128<sup>6</sup>, de 26 de maio de 1972 (OECD, 2009c), referente à adoção de princípios orientadores das

5 ANTUNES, Paulo de Bessa. *Direito ambiental*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

6 Cost allocation: the Polluter-Pays Principle

2. Environmental resources are in general limited and their use in production and consumption activities may lead to their deterioration. When the cost of this deterioration is not adequately taken into account in the price system, the market fails to reflect the scarcity of such resources both at the national and international levels. Public measures are thus necessary to reduce pollution and to reach a better allocation of resources by ensuring that prices of goods depending on the quality and/or quantity of environmental resources reflect more closely their relative scarcity and that economic agents concerned react accordingly.
3. In many circumstances, in order to ensure that the environment is in an acceptable state, the reduction of pollution beyond a certain level will not be practical or even necessary in view of the costs involved.
4. The principle to be used for allocating costs of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environmental resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called “Polluter-Pays Principle”. This principle means that the polluter should bear the expenses of carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the cost of these measures should be reflected in the cost of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distortions in international trade and investment.
5. This principle should be an objective of Member countries; however, there may be exceptions or special arrangements, particularly for the transitional periods, provided that they do not lead to significant distortions in international trade and investment.

políticas ambientais que apresentam implicação econômica e comercial no cenário internacional. Encontra-se expresso em nosso ordenamento, na Lei da Política Nacional do Meio Ambiente (Lei nº 6.938/81), em seu artigo 4º, inciso VII, que prevê a:

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

Por este princípio, o responsável pela emissão de agentes poluentes ou pela degradação em outra de suas formas deverá arcar com o ônus dessa degradação causada por sua atividade, devendo agregar o valor correspondente ao prejuízo ambiental ao custo da produção.

O princípio do poluidor-pagador consta na Declaração do Rio-92, como Princípio 16<sup>7</sup>:

As autoridades nacionais deverão esforçar-se por promover a internalização dos custos ambientais e a utilização de instrumentos econômicos, tendo em conta o princípio de que o poluidor deverá, em princípio, suportar o custo da poluição, com o devido respeito pelo interesse público e sem distorcer o comércio e investimento internacionais.

Seu principal objetivo é conter a produção e consumo desmedidos, às custas da redução e degradação dos recursos naturais, estes já escassos, pregando a utilização racional dos recursos ambientais. Como exemplo de sua aplicação, podemos citar a obrigação de as empresas produtoras de pilhas e baterias de dar-lhes a correta destinação ambiental após sua vida útil, conforme estabelecido pela Resolução nº 401/2008, do CONAMA.

Atualmente, tem sido comentado pela doutrina o princípio do protetor-recebedor, que pode ser definido como uma outra face do princípio do poluidor pagador. Ele tem a intenção de fazer com que as pessoas físicas ou jurídicas que promovam a preservação do meio ambiente sejam recompensadas com algum benefício, como retribuição por sua cooperação com a sociedade.

É importante ressaltar o caráter pedagógico do princípio do protetor-receptor, pois, com sua utilização, fica invertida a abordagem do problema ambiental. Ao invés de se cobrar do poluidor o custo

7 Disponível em: <<http://www.abdl.org.br/article/view/1824/1/247>>. Acesso em: 04.03.2012.

ambiental, a sociedade recebe estímulo para a consecução de boas práticas com relação ao meio ambiente.

### 1.3 OS TRIBUTOS AMBIENTAIS NO BRASIL

Existem diversos conceitos para definir o que constitui tributo ambiental. Tôrres<sup>8</sup> conceitua Direito Tributário Ambiental como o:

ramo da ciência do direito tributário que tem por objeto o estudo das normas jurídicas tributárias elaboradas em concurso com o exercício de competências ambientais, para determinar o uso de tributo na função instrumental de garantia ou preservação de bens ambientais.

Costa<sup>9</sup>, define tributação ambiental como:

o emprego de instrumentos tributários para gerar os recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatório), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório).

Por sua vez, Amaral<sup>10</sup> entende que consistem tributos ambientais aqueles cuja receita seja destinada à proteção do meio ambiente, ou cujos elementos da regra-matriz tributária sejam estruturados de forma a cumprir com a tutela ambiental.

Diante da dificuldade de conceituação única, optamos, neste trabalho, por utilizar as diretrizes propostas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que, na publicação *Taxation, Innovation and the Environment*<sup>11</sup>, adotou como critério para identificar o tributo ambiental como aquele cuja base de cálculo remeta ao agente poluente ou ao comportamento poluidor.

Utilizando-se do conceito de tributo ambiental da OCDE, atualmente, em âmbito Federal, o Brasil ainda não possui tributo

8 TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 641-652.

9 COSTA, Regina Helena. Aparentamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332.

10 AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p.203.

11 OECD. *Environmental Taxation – A guide for Policy Makers*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/17/7/48164926.pdf>> Acesso em: 04.03.2012.

verdadeiramente ambiental, muito embora existam alguns tributos que podem ser ambientalmente orientados.

É o caso do Imposto Territorial Rural (ITR), tendo em vista os critérios utilizados na definição da sua base de cálculo, pela Lei nº 9.393/96, que exclui da área tributável: a) as áreas de preservação permanente e de reserva legal; b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas; c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; d) sob regime de servidão florestal ou ambiental e e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração.

Da mesma forma, acontece com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que tem nítida função extrafiscal, sendo utilizado como instrumento de políticas econômicas, tendo em vista a autorização concedida constitucionalmente ao Poder Executivo para alterar suas alíquotas (art. 153, §1º) nas condições e limites estabelecidos em lei (art. 153, *caput*). O IPI incidente sobre produtos de elevado custo ambiental pode ser majorado, enquanto o incidente sobre produtos favoráveis ao meio ambiente pode ser reduzido.

Em âmbito municipal e estadual, podemos citar o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), os quais também podem ser ambientalmente orientados.

A Constituição Federal, em seu art. 182, §4º, inciso II, autoriza a cobrança de IPTU progressivo no tempo, no caso de o proprietário do solo urbano não promover o adequado aproveitamento do bem. Todavia, para sua aplicação, necessária se faz a existência de Plano Diretor do Município, bem como de Lei Federal e Municipal que regulamentem a hipótese.

O município de Campo Grande, no estado do Mato Grosso do Sul, através da Lei Complementar nº 1501/2010, criou a possibilidade de os contribuintes obterem descontos de até 10% sobre o IPTU e o ISS relacionado à construção civil, de acordo com a adoção de medidas ecológicas, tais como sistemas de captação de águas pluviais e sua reutilização; sistemas de aquecimento solar, além da utilização de materiais ecologicamente corretos.

Com relação ao IPVA, alguns estados, como o Rio de Janeiro (através da Lei nº 5.635/2010), promoveram a redução da alíquota

incidente sobre veículos bicomcombustíveis, movidos a álcool e/ou gasolina, já que o álcool é combustível menos poluente.

A orientação ambiental do ICMS já é aplicada em alguns Estados da Federação. No Estado do Rio de Janeiro, a Lei nº 2.055/93 determinou a redução da alíquota do ICMS, de 18% para 12%, na hipótese de operações com máquinas, aparelhos, equipamentos e veículos, destinados à implantação, ampliação e modernização ou realocação de unidades industriais ou agro-industriais, que, aprovados pelos órgãos competentes, visem à defesa do meio ambiente.

O ICMS Ecológico, que não constitui realmente tributo ecológico, eis que sua base de cálculo não remete a agente poluente ou a comportamento poluidor, trata da distribuição da parcela do ICMS pertencente aos Municípios, utilizando-se de critérios ambientalmente relacionados conforme a legislação estadual. São utilizados critérios tais como manutenção de áreas de proteção ambiental e serviços de tratamento de resíduos sólidos, como autoriza o art. 158, inciso IV, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

A iniciativa já é aplicada em grande parte do país, incluindo os seguintes estados: Paraná (que foi o primeiro a adotar o instituto); Acre; Amapá; Rondônia; Mato Grosso; Mato Grosso do Sul; Tocantins; Piauí; Ceará; Pernambuco; Minas Gerais; Rio de Janeiro; São Paulo e Rio Grande do Sul<sup>12</sup>.

Em linhas gerais, essas são as hipóteses de utilização ambiental dos tributos atualmente existentes no sistema jurídico Brasileiro.

## 2 A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NOS ESTADOS UNIDOS

Nos Estados Unidos, adota-se o sistema jurídico da *commom law*, que nasceu na Inglaterra, com a criação de Tribunais que tomavam suas decisões diante do caso concreto, devotando-se grande valor ao precedente e à jurisprudência, que constituem fonte primária do direito. A legislação é utilizada como fonte secundária.

Com relação à tributação ambiental, entretanto, podemos encontrar diversas disposições legais que tratam do tema.

É o caso da Seção 59A – *Environmental Tax*<sup>13</sup>, do *Internal Revenue Code* (IRC), de 1986, que estabelece adicional de 0,12%, incidente sobre o imposto de renda de pessoa jurídica, a título de imposto ambiental.

12 Disponível em <<http://www.icmsecológico.org.br>> Acesso em: 04.03.2012.

13 Sec. 59A Environmental tax

(a) Imposition of tax

Além do citado imposto adicional, os Estados Unidos também estabelecem, em nível Federal, imposto sobre petróleo e seus derivados (*Tax on Petroleum*), conforme previsão da Seção 4611 do IRC<sup>14</sup>. O imposto é incidente sobre petróleo bruto que ingressa na refinaria, bem como sobre os produtos derivados de petróleo que ingressam no país para consumo, uso ou estocagem.

A Seção 4661<sup>15</sup> do IRC, por sua vez, prevê a imposição de imposto sobre certos produtos químicos (*Tax on Certain Chemicals*). Os produtos químicos sobre os quais o imposto vai incidir são todos potencialmente danosos ao meio ambiente, tais como: Benzeno; Butano; Metano; Amônia; Arsênico; Bromo; Cádmio; Cloro; Cromo; Ácido Clorídrico; Óxido de Chumbo; Mercúrio; Níquel; Ácido Sulfúrico e Ácido Nítrico.

Há também a cobrança de imposto sobre certas substâncias importadas (*Tax on Certain Imported Substances*), conforme previsão da Seção 4671<sup>16</sup>, do IRC. As substâncias listadas na norma tratam-se, em sua maioria, de produtos químicos prejudiciais ao meio ambiente.

Outro imposto ambiental existente nos Estados Unidos, é o imposto sobre produtos químicos que importam esgotamento da camada de ozônio (*Ozone-Depleting Chemicals Tax*), o qual tem como objetivo impor o ônus do custo ambiental da degradação da camada de ozônio àqueles que lidam com substâncias que lhe são prejudiciais, tais como gases clorofluorocarbonetos (CFC). Encontra-se previsto na Seção 4681<sup>17</sup>, do IRC.

---

In the case of a corporation, there is hereby imposed (in addition to any other tax imposed by this subtitle) a tax equal to 0.12 percent of the excess of--

- (1) the modified alternative minimum taxable income of such corporation for the taxable year, over
- (2) \$2,000,000.

14 Sec. § 4611 - Imposition of tax

(a) General Rule

There is hereby imposed a tax at the rate specified in subsection (c) on—

- (1) crude oil received at a United States refinery, and
- (2) petroleum products entered into the United States for consumption, use, or warehousing.

15 § 4661 – Imposition of tax

a) General rule

There is hereby imposed a tax on any taxable chemical sold by the manufacturer, producer, or importer thereof.

16 § 4671 - Imposition of tax

(a) General rule

There is hereby imposed a tax on any taxable substance sold or used by the importer thereof.

17 § 4681 - Imposition of tax

(a) General rule

There is hereby imposed a tax on—

- (1) any ozone-depleting chemical sold or used by the manufacturer, producer, or importer thereof, and

Os fabricantes de automóveis são sujeito passivo de outro imposto ambiental americano. É o imposto sobre veículos com alto consumo de combustível (*Gas Guzzler Tax*), previsto na Seção 4064<sup>18</sup>, do IRC. O valor do tributo pode variar de zero a US\$ 7,700.00 (sete mil e setecentos dólares), conforme a eficiência do veículo com relação à economia de combustível. Assim, fica favorecida a comercialização de veículos movidos a combustíveis alternativos, como energia elétrica, o que contribui para a redução da emissão de gases poluentes, como o dióxido de carbono.

Ainda em nível federal, há a cobrança de imposto sobre combustíveis (*Fuel Taxes*), que inclui a cobrança de imposto sobre gasolina (*Gas Tax*); sobre o diesel e o querosene (*Tax on Diesel Fuel and Querosene*); sobre combustíveis alternativos (*Alternative Fuels Tax*) e sobre Gás Natural (*Tax on Compressed Natural Gas*), todos com previsão na Seção 4041, do IRC<sup>19</sup>. É discutível a caracterização do imposto sobre combustíveis nos Estados Unidos como imposto ambiental, tendo em vista que, embora

---

(2) any imported taxable product sold or used by the importer thereof.

18 § 4064 – Gas guzzler tax

(a) Imposition of tax

There is hereby imposed on the sale by the manufacturer of each automobile a tax determined in accordance with the following table:

‘If the fuel economy of the model type in which the automobile falls is: The tax is:

At least 22.5	\$0
At least 21.5 but less than 22.5	1,000
At least 20.5 but less than 21.5	1,300
At least 19.5 but less than 20.5	1,700
At least 18.5 but less than 19.5	2,100
At least 17.5 but less than 18.5	2,600
At least 16.5 but less than 17.5	3,000
At least 15.5 but less than 16.5	3,700
At least 14.5 but less than 15.5	4,500
At least 13.5 but less than 14.5	5,400
At least 12.5 but less than 13.5	6,400
Less than 12.5	7,700.

19 §4041 – Imposition of Tax

(a) Diesel fuel and special motor fuels

(1) Tax on diesel fuel and kerosene in certain cases

(A) In general

There is hereby imposed a tax on any liquid other than gasoline (as defined in section 4083)—

(i) sold by any person to an owner, lessee, or other operator of a diesel-powered highway vehicle or a diesel-powered train for use as a fuel in such vehicle or train, or

(ii) used by any person as a fuel in a diesel-powered highway vehicle or a diesel-powered train unless there was a taxable sale of such fuel under clause (i).

[...]

(2) Alternative fuels

(A) In general

tenham como fato gerador fato danoso ao meio ambiente (venda e utilização de combustível), o produto de sua arrecadação é, quase em sua totalidade, dirigido ao *Highway Trust Fund*, um fundo para o sistema de transportes, que é responsável pela construção das estradas americanas. É fácil perceber que o aumento do número de estradas é capaz de gerar o aumento da quantidade de combustível utilizada no país, o que pode gerar mais degradação ambiental, ao invés de evitá-la.

Além dos tributos ambientais federais, há também a possibilidade de cobrança de exação dessa natureza em nível estadual ou local. Muitas localidades americanas utilizam-se do sistema *Pay-As-You-Throw*<sup>20</sup> para a cobrança referente à coleta de resíduos sólidos. Consiste na cobrança de taxa variável conforme a quantidade de lixo produzida pelo contribuinte. Através desse sistema, são incentivados o consumo consciente, a reciclagem e reutilização de materiais, bem como a redução do volume de resíduos sólidos. É um sistema muito utilizado pelas localidades dos estados da Califórnia; Iowa; Minnesota; New York; Oregon; Washington e Winsconsin<sup>21</sup>.

Outra medida utilizada é a imposição de sobretaxa no preço de certos produtos potencialmente poluentes, tais como vasilhames de bebidas, pneus e baterias de automóveis. Quando os produtos, após sua vida útil, são devolvidos aos postos de coleta credenciados, o valor da sobretaxa é devolvido ao consumidor. Assim, a cobrança da sobretaxa tem

---

There is hereby imposed a tax on any liquid (other than gas oil, fuel oil, or any product taxable under section 4081 (other than such tax at the Leaking Underground Storage Tank Trust Fund financing rate))—

(i) sold by any person to an owner, lessee, or other operator of a motor vehicle or motorboat for use as a fuel in such motor vehicle or motorboat, or

(ii) used by any person as a fuel in a motor vehicle or motorboat unless there was a taxable sale of such liquid under clause (i).

[...]

(3) Compressed natural gas

(A) In general

There is hereby imposed a tax on compressed natural gas—

(i) sold by any person to an owner, lessee, or other operator of a motor vehicle or motorboat for use as a fuel in such motor vehicle or motorboat, or

(ii) used by any person as a fuel in a motor vehicle or motorboat unless there was a taxable sale of such gas under clause (i).

The rate of the tax imposed by this paragraph shall be 18.3 cents per energy equivalent of a gallon of gasoline.

[...]

20 Disponível em: <<http://www.epa.gov/epawaste/consERVE/tools/payt/index.htm>>. Acesso em: 04.03.2012.

21 Dados de 2006, da Environmental Protection Agency – Disponível em <<http://www.epa.gov/epawaste/consERVE/tools/payt/states/06comm.htm>>. Acesso em: 04.03.2012.

como efeito o estímulo à reciclagem e à destinação adequada de produtos poluentes usados. Estados que adotam o sistema são Michigan e Oregon<sup>22</sup>.

Observa-se que o sistema tributário relacionado ao direito ambiental, nos Estados Unidos, encontra-se bem mais avançado do que no Brasil. Vale salientar que a tributação ambiental nos Estados Unidos é considerada aquém da existente em alguns países europeus, tais como Suíça, Noruega e Dinamarca, os quais, segundo dados da OCDE, detem sistemas de tributação ambiental bastante eficientes<sup>23</sup>.

### 3 A POLÍTICA AMERICANA DE DESONERAÇÃO POR PRÁTICAS FAVORÁVEIS À CONSERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

A última iniciativa para a instituição de novo tributo ambiental nos Estados Unidos se deu no governo de Bill Clinton, em 1993, quando foi proposta a criação de imposto sobre energia (*Btu Tax*). Todavia, a proposta não foi aprovada pelo Senado.

A partir daí, é possível observar que a política tributária ambiental, em âmbito federal, foi dirigida para a criação de deduções e concessão de créditos, buscando beneficiar atuações ambientalmente positivas. Ao invés de tributar maior número de produtos ou atividades danosas ao meio ambiente, buscou-se desonerar os contribuintes que tenham contribuído, de alguma forma, para a preservação do meio ambiente.

O conceito americano de *Tax Expenditures* guarda correspondência, no direito brasileiro, ao conceito de renúncia ou despesa fiscal. Significa as receitas tributárias às quais o Estado renuncia, por razões políticas e extrafiscais. Podem concretizar-se através de deduções, descontos, incentivos, créditos, dentre outros.

É exemplo dessa política o *Energy Policy Act*<sup>24</sup>, de 2005, sancionado pelo presidente George W. Bush, através do qual foram concedidos incentivos fiscais para medidas ambientalmente positivas nas áreas de energia nuclear; produção de combustíveis fósseis; produção de energia elétrica renovável; utilização de carvão limpo e fabricação de veículos movidos a combustíveis alternativos, como o Bioetanol.

Outras previsões no sistema tributário americano para renúncia fiscal relacionada ao meio ambiente são: a) dedução do imposto de

22 Disponível em: <<http://hanneby.com/2011/08/what-is-deposit-refund-schemes/>>. Acesso em: 04.03.2012.

23 OECD. Environmentally related taxes in OECD countries: Issues and Strategies. Disponível em <<http://www.oecd.org/dataoecd/13/10/2385291.pdf>> Acesso em 04.03.2012.

24 Disponível em: <<http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-109publ58/pdf/PLAW-109publ58.pdf>>. Acesso em: 04.03.2012.

renda pessoa física e pessoa jurídica dos gastos com recuperação ambiental de instalações industriais e comerciais abandonadas (*brownfields*), com previsão na Seção 198<sup>25</sup>, do IRC; b) concessão de créditos no caso de construção ou reforma de residências dotadas de eficiência energética; instalação residencial de equipamentos para captação e utilização de energia solar, eólica ou geotermal; fabricação de eletrodomésticos com eficiência energética e instalação de prédio comercial dotado de eficiência energética, com previsão nas Seções 25C<sup>26</sup>, 25D<sup>27</sup>, 45M<sup>28</sup> e 179D<sup>29</sup>, do IRC.

---

25 § 198 - Expensing of environmental remediation costs

(a) In general

A taxpayer may elect to treat any qualified environmental remediation expenditure which is paid or incurred by the taxpayer as an expense which is not chargeable to capital account. Any expenditure which is so treated shall be allowed as a deduction for the taxable year in which it is paid or incurred.

26 § 25C - Nonbusiness energy property

(a) Allowance of credit

In the case of an individual, there shall be allowed as a credit against the tax imposed by this chapter for the taxable year an amount equal to the sum of—

- (1) 10 percent of the amount paid or incurred by the taxpayer for qualified energy efficiency improvements installed during such taxable year, and
- (2) the amount of the residential energy property expenditures paid or incurred by the taxpayer during such taxable year.

27 § 25D - Residential energy efficient property

(a) Allowance of credit

In the case of an individual, there shall be allowed as a credit against the tax imposed by this chapter for the taxable year an amount equal to the sum of—

- (1) 30 percent of the qualified solar electric property expenditures made by the taxpayer during such year,
- (2) 30 percent of the qualified solar water heating property expenditures made by the taxpayer during such year,
- (3) 30 percent of the qualified fuel cell property expenditures made by the taxpayer during such year,
- (4) 30 percent of the qualified small wind energy property expenditures made by the taxpayer during such year, and
- (5) 30 percent of the qualified geothermal heat pump property expenditures made by the taxpayer during such year.

28 § 45M - Energy efficient appliance credit

(a) General rule

(1) In general

For purposes of section 38, the energy efficient appliance credit determined under this section for any taxable year is an amount equal to the sum of the credit amounts determined under paragraph (2) for each type of qualified energy efficient appliance produced by the taxpayer during the calendar year ending with or within the taxable year.

29 § 179D - Energy efficient commercial buildings deduction

(a) In general

Há também a concessão de créditos para pessoa jurídica pela produção de energia por fontes renováveis, tais como eólica, biomassa, geotermal, solar e hidrocinética, bem como pela auto-suficiência energética, de acordo com as Seções 45<sup>30</sup> e 48<sup>31</sup>, do IRC.

Com relação às emissões de carbono, há previsão de concessão de créditos pelo sequestro de carbono, bem como pelo investimento em tecnologias com baixa emissão de carbono – previsão das Seções 45Q<sup>32</sup> e 48C<sup>33</sup>, do IRC.

---

There shall be allowed as a deduction an amount equal to the cost of energy efficient commercial building property placed in service during the taxable year.

30 § 45 - Electricity produced from certain renewable resources, etc.

(a) General rule

For purposes of section 38, the renewable electricity production credit for any taxable year is an amount equal to the product of—

(1) 1.5 cents, multiplied by

(2) the kilowatt hours of electricity—

(A) produced by the taxpayer—

(i) from qualified energy resources, and

(ii) at a qualified facility during the 10-year period beginning on the date the facility was originally placed in service, and

(B) sold by the taxpayer to an unrelated person during the taxable year.

31 § 48 - Energy credit

(a) Energy credit

(1) In general

For purposes of section 46, except as provided in paragraphs (1)(B), (2)(B), (3)(B), and (4)(B) of subsection (c), the energy credit for any taxable year is the energy percentage of the basis of each energy property placed in service during such taxable year.

32 § 45Q - Credit for carbon dioxide sequestration

(a) General rule

For purposes of section 38, the carbon dioxide sequestration credit for any taxable year is an amount equal to the sum of—

(1) \$20 per metric ton of qualified carbon dioxide which is—

(A) captured by the taxpayer at a qualified facility, and

(B) disposed of by the taxpayer in secure geological storage and not used by the taxpayer as described in paragraph (2)(B), and

(2) \$10 per metric ton of qualified carbon dioxide which is—

(A) captured by the taxpayer at a qualified facility,

(B) used by the taxpayer as a tertiary injectant in a qualified enhanced oil or natural gas recovery project, and

(C) disposed of by the taxpayer in secure geological storage.

33 § 48C - Qualifying advanced energy project credit

(a) In general

For purposes of section 46, the qualifying advanced energy project credit for any taxable year is an amount equal to 30 percent of the qualified investment for such taxable year with respect to any qualifying advanced energy project of the taxpayer.

Tais medidas, por tratarem de renúncia de receita, podem encontrar certa resistência política. É o que esclarece Milne<sup>34</sup>:

Thus, tax expenditures cannot be divorced from their fiscal consequences. Their feasibility will depend on internal rules and the political willingness of the government to find new revenue or spending cuts to pay for them, or to engage in deficit financing. Tax expenditures may be more politically popular than tax increases, but budget discipline may limit their use<sup>35</sup>.

É possível observar, portanto, que a inclusão de disposições relativas à tributação ambiental em um dado sistema tributário requer uma análise aprofundada de seus possíveis efeitos. O ideal, a fim de se atingir a coexistência harmônica dos elementos que compõem o sistema, é que haja uma reforma tributária ambiental, a partir da qual todo o sistema seja reestruturado.

#### 4 CONCLUSÃO

A manutenção de um meio ambiente equilibrado é de grande relevância para toda a sociedade. Diante disso, são essenciais as ações que visem à preservação dos recursos naturais de que o homem necessita, sem que isso constitua entrave ao desenvolvimento econômico. Dentre os instrumentos que podem ser utilizados para promover esse equilíbrio entre a utilização de recursos naturais e o crescimento econômico e tecnológico, está a tributação ambiental.

Através da estruturação de um sistema tributário ambiental, em sentido amplo, incluindo a cobrança de tributos ambientais, bem como a renúncia fiscal ambientalmente relacionada, é possível obter-se tanto a arrecadação financeira apta a ser utilizada em benefício da preservação do meio ambiente, quanto o estímulo de condutas ambientalmente positivas por parte dos cidadãos. Além disso, torna-se possível incluir os custos ambientais nos preços dos bens e serviços postos à disposição da população.

---

34 MILNE, Janet E. *Environmental Taxation in the United States: The long view*. Lewis & Clark Law Review, Oregon, v. 15, n.2, p. 417, 2011.

35 NDT. Assim, as renúncias (despesas) fiscais não pode ser dissociadas de suas consequências fiscais. Sua viabilidade dependerá de normas internas e da vontade política do governo para encontrar novas receitas ou cortes de despesas para pagar por elas, ou sujeitar-se ao financiamento do déficit. Renúncias (despesas) fiscais podem ser politicamente mais populares do que o aumento de impostos, mas a disciplina orçamental pode limitar seu uso.

A cobrança de tributos ambientais também tem o condão de promover a busca por meios alternativos de produção que sejam ambientalmente menos danosos, estimulando avanços tecnológicos em diversas áreas.

É importante que sujeitos ativos da relação tributária, aos instituírem a cobrança de tributos ambientais, promovam estudos aprofundados sobre seus possíveis efeitos na economia. Há a possibilidade de destinação do produto da arrecadação para a utilização em projetos de recuperação do meio ambiente e de promoção de sustentabilidade. Há ainda a possibilidade de compensação da arrecadação dos tributos ambientais com a desoneração de outros tributos, o que, embora não gere aumento de receita para o Estado, pode gerar a mudança de pensamento de sua população, aumentando a consciência acerca da importância da proteção do meio ambiente.

O uso da renúncia fiscal como meio de estímulo de condutas ambientalmente positivas tem relevante importância prática, pois pode promover alterações substanciais de comportamento da sociedade. Todavia, é necessário que haja cautela na sua implantação. A escolha de determinados setores para a concessão de incentivos, em detrimento dos outros, pode promover a desigualdade de condições e importar privilégios injustificados. Além disso, via de regra, o corte de uma fonte de receita gera a criação de outra, para manutenção do equilíbrio financeiro, e tudo deve ser levado em consideração para o funcionamento eficiente do sistema tributário.

A análise do que existe em termos de tributação ambiental no Brasil e nos Estados Unidos mostra que o sistema Americano, embora ainda não se encontre em seu estado ideal, já apresenta muito mais avanços se comparado ao sistema Brasileiro. A criação de tributo verdadeiramente ambiental, nos termos das orientações da OCDE, – o que ainda não existe no Brasil – representa a assunção de posicionamento definido a respeito de matéria tão relevante. Neste ponto, a legislação Brasileira ainda tem muito a avançar.

A troca de experiências entre países Europeus, os que possuem legislação mais ampla a respeito da matéria, os Estados Unidos, o Brasil, e outros países da América do Sul, é muito salutar. Modelos de práticas bem sucedidas na implantação de uma reforma tributária ambiental podem e devem ser exportados.

**REFERÊNCIAS**

- AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, Senado, 1988.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005
- MARTINS, Sergio Pinto. *Curso de direito do trabalho*. São Paulo: Atlas, 2002.
- MILNE, Janet E. *Environmental Taxation in the United States: The long view*. Lewis & Clark Law Review, Oregon, v, 15, n.2, p. 417, 2011
- \_\_\_\_\_. et al. Environmental taxation in Europe and the United States. In: *Encyclopedia of Earth*. Eds. Cutler J. Cleveland (Washington, D.C.: Environmental Information Coalition, National Council for Science and the Environment), agosto, 2007.
- MUKAI, Toshio. *Direito ambiental sistematizado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007
- ROSA Jr., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 19. ed. 2006.
- TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Direito ambiental econômico*. São Paulo: Max Limonad, 1997.