

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SÃO PAULO
ESCOLA PAULISTA DE POLÍTICA, ECONOMIA E NEGÓCIOS**

VINICIUS CAVALCANTE SOUZA

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E REFORMAS FISCAIS: O Brasil Está Preparado para
o Sistema Tributário do Século XXI?**

OSASCO

2022

VINICIUS CAVALCANTE SOUZA

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E REFORMAS FISCAIS: O Brasil Está Preparado para
o Sistema Tributário do Século XXI?**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, Escola Paulista de Política, Economia e Negócios, Universidade Federal de São Paulo.

Orientador: Prof. Dr. Fabricio Resende de Campos

OSASCO

2022

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Unifesp Osasco e Departamento de Tecnologia da Informação Unifesp Osasco, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

S729t SOUZA, Vinicius Cavalcante

Tributação ambiental e reformas fiscais: o Brasil está preparado para o sistema tributário do século XXI / Vinicius Cavalcante Souza. - 2022.
37 f. :il.

Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis) - Universidade Federal de São Paulo - Escola Paulista de Política, Economia e Negócios, Osasco, 2022.
Orientador: Fabricio Resende de Campos.

1. Tributação ambiental. 2. Green taxes. 3. Impostos pigouvianos. 4. Reforma tributária. I. Campos, Fabricio Resende de, II. TCC - Unifesp/EPPEN. III. Título.

CDD: 657

VINICIUS CAVALCANTE SOUZA

**TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E REFORMAS FISCAIS: O Brasil Está Preparado para
o Sistema Tributário do Século XXI?**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis, Escola Paulista de
Política, Economia e Negócios, Universidade
Federal de São Paulo.

Orientador: Prof. Dr. Fabrício Resende de
Campos

Aprovado em: _____

Prof. Dr.

Universidade Federal de São Paulo

Prof. Dr.

Universidade Federal de São Paulo

A Deus, pelo dom da vida.

Aos meus pais, Vera e Milton, por todo o esforço, estímulo e exemplos.

Ao meu orientador, por todo o suporte.

RESUMO

O presente trabalho teve como principal objetivo analisar a estrutura atual e as propostas de reformas fiscais mais relevantes do país, buscando observar sua adequação a tributação ambiental para, então, responder à questão: O Brasil está preparado para o sistema tributário do século XXI? Nesse sentido, o trabalho buscou explorar os conceitos introdutórios da tributação ambiental, seu desenvolvimento, relevância e relação com a política e legislação brasileira, partindo então para a análise do Sistema Tributário Nacional em sua estrutura atual e, por último, para as propostas de reforma tributária. Tal análise mostra que, embora o país tenha flertado com o tópico nas últimas décadas, pouco avanço foi feito e, na estrutura atual, sua aplicação é superficial. Em meio a debates cada vez mais recorrentes sobre a reforma tributária, o panorama futuro também deixa a desejar: Embora presente na legislação brasileira, o princípio do poluidor-pagador é pouco explorado e extremamente limitado dentro das propostas de reforma tributária do país.

Palavras-chave: Tributação ambiental; *Green Taxes*; Impostos Pigouvianos; Reforma Tributária;

ABSTRACT

The main objective of this paper was to analyze the current structure and the most relevant tax reform proposals in the country, seeking to observe their suitability for environmental taxation and then answer the question: Is Brazil prepared for the tax system of the 21st century? In this sense, the paper sought to explore the introductory concepts of environmental taxation, its development, relevance and relationship with the Brazilian policy and legislation, moving then to the analysis of the National Tax System in its current structure and, finally, to the tax reform proposals. Such analysis shows that, although the country has flirted with the topic in the last decades, little progress has been made and, in the current structure, its application is superficial. Amid increasingly recurrent debates on tax reform, the future outlook also leaves something to be desired: Although present in Brazilian legislation, the polluter pays principle is little explored and extremely limited within the country's tax reform proposals.

Keywords: Environmental Taxation; Green Taxes; Pigouvian Taxes; Tax Reform;

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL.....	9
2.1 IMPOSTOS PIGOUVIANOS.....	9
3 TOWARDS GREEN GROWTH: A ESTRATÉGIA DA OCDE	12
4 DISCLOSURE AMBIENTAL NAS EMPRESAS.....	17
5 AVALIAÇÕES DE DESEMPENHO AMBIENTAL: BRASIL 2015.....	19
6 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	21
6.1 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL	21
6.2 CIDE-Combustíveis	24
7 REFORMAS TRIBUTÁRIAS	26
7.1 PEC nº 175/1995.....	29
7.2 PEC nº 233/2008.....	29
7.3 PEC nº 293/2004.....	30
7.4 PEC nº 45/2019.....	31
7.5 PEC nº 110/2019.....	31
7.6 PL nº 3887/2020.....	31
8 CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
REFERÊNCIAS	35

1 INTRODUÇÃO

Os impactos negativos do desenvolvimento econômico no meio ambiente, tais como mudança climática e redução da biodiversidade, tornaram-se um fator de preocupação nas últimas décadas. A necessidade de reduzir os impactos ambientais causadas pela ação humana a criação de convenções e tratados internacionais que propõe planos e metas para o desenvolvimento sustentável.

As políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável entram no âmbito fiscal com propostas de taxação das atividades poluentes. A ONU (Organização das Nações Unidas) realizou no Brasil, em 1992, a CNUMAD (Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento Sustentável, também chamada de ECO-92, Rio-92 ou Cúpula da Terra), com a participação de 179 países que acordaram e assinaram a Agenda 21¹: O documento de 40 capítulos constitui a tentativa de promover, globalmente, o desenvolvimento sustentável. Em seu texto, é concordado que "as leis e regulamentações ambientais são importantes, mas não podem por si sós pretender resolver todos os problemas relativos ao meio ambiente e desenvolvimento" (CNUMAD, 1992, Cap. 08, pg.8).

Os estados devem, de acordo com a Agenda 21 (CNUMAD, 1992, Cap. 08, pg. 9): “[...] reformar ou reformular as atuais estruturas de incentivos econômicos e fiscais para atingir os objetivos do meio ambiente e do desenvolvimento.” e ainda (CNUMAD, 1992, Cap. 21, pg.7): “[...] empregar instrumentos econômicos e regulamentadores, inclusive benefícios fiscais, para apoiar o princípio de que os que produzem resíduos devem pagar por seu depósito”.

O presente trabalho tem como objetivo percorrer as noções introdutórias acerca da tributação ambiental, partindo para vistas da estrutura atual do Sistema Tributário Nacional e, considerando a crescente discussão a respeito de uma reforma tributária, a revisão das propostas relevantes já apresentadas as autoridades legislativas. Considerando o desenvolvimento da temática da tributação ambiental, da ECO-92 às estratégias de crescimento verde da OCDE, bem como a crescente relevância, urgência e desenvolvimento de tais políticas ao redor do globo, buscou-se compreender e responder a questão da pesquisa: O Brasil está preparado para o sistema tributário do século XXI?

¹ Fonte: Ministério do Meio Ambiente, disponível em: [Agenda 21 Global](#)

Neste escopo, levanta-se como objetivos específicos: Qual o histórico brasileiro com tais políticas? As medidas de instrumentalização da fiscalidade existem na legislação? O país as tem utilizado e como? No caso das reformas, quais as expectativas de usabilidade futuras?

Metodologicamente, o presente trabalho consiste em um ensaio teórico de caráter qualitativo que buscou explorar o desenvolvimento do tópico ao longo das últimas décadas, suas problemáticas e limitações, bem como as respectivas relações existentes entre o país e tais modelos de tributação. Buscou-se então explorar o panorama atual do STN, examinando na corrente estrutura os princípios, ferramentas e instrumentos legalmente disponíveis e efetivamente utilizados pelo país. Por último, buscou-se explorar os projetos de reforma tributária mais proeminentes, examinando e observando as mudanças propostas e suas respectivas adequações as características da tributação ambiental.

Na essência da pesquisa, o exame do desenvolvimento do tópico com foco na utilização de instrumentos fiscais como medida de redução das externalidades negativas, com revisão da legislação e estrutura atual, além das reformas propostas, buscando identificar instrumentos de política tributária ambiental no país.

Neste sentido, o trabalho justifica sua abordagem temática pela atualidade do tópico, visto a crescente movimentação internacional em busca do equilíbrio entre desenvolvimento e meio ambiente pela a utilização instrumental das políticas fiscais como redutoras das externalidades negativas.

2 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

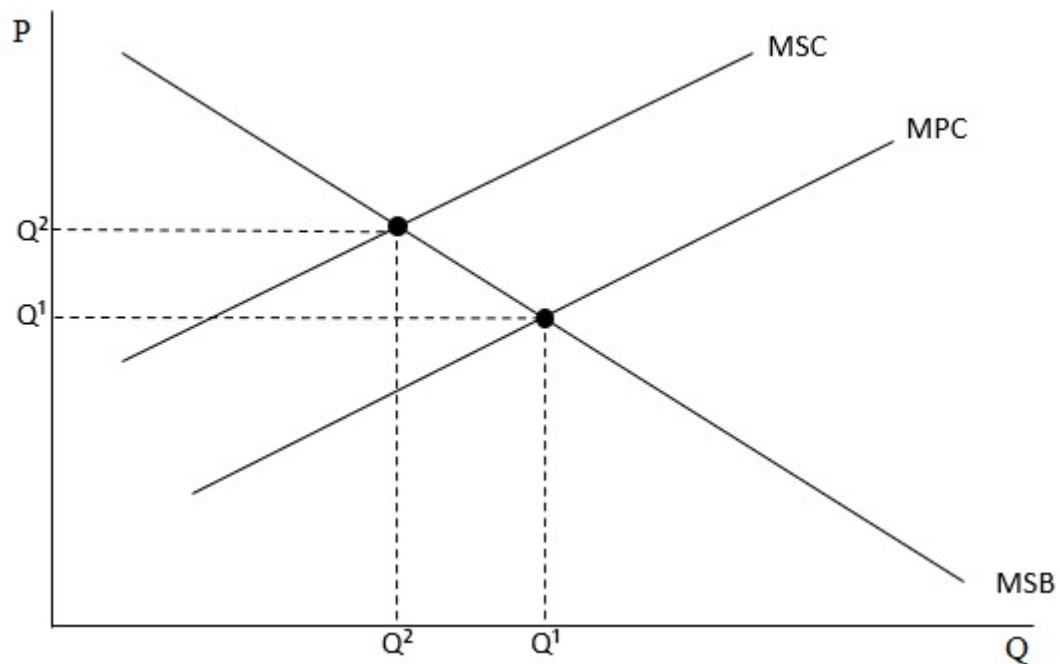
Embora, hodiernamente, sejam tratados com maior atenção e urgência, instrumentos fiscais que buscam influir sobre a conjuntura econômica, visando corrigir – ou, ao menos, amenizar – distorções de ordem política, econômica e social não são ideias recentes. O economista Pigou já propunha, em 1920, o conceito de um tributo que refletisse as externalidades indesejáveis causadas pelas operações de determinada atividade econômica. Porém, como pontua Groves (1946, p.1) é a partir da Grande Depressão de 1929 que a utilização sistemática da tributação sem fins arrecadatórios é potencializada.

2.1 IMPOSTOS PIGOUVIANOS

A atividade econômica pode gerar externalidades que nem sempre são levadas em consideração nas dinâmicas econômicas de produção ou consumo, gerando uma deficiência de mercado onde as consequências adversas da atividade econômica não estão totalmente refletidas no preço final da produção. Nesse contexto, os impostos pigouvianos são um instrumento fiscal destinados a corrigir uma falha de mercado, adicionando a precificação dos produtos o custo social das externalidades negativas da atividade econômica e, conseqüentemente, afetando a oferta e demanda por bens socialmente prejudiciais. Com a alteração da oferta e demanda, se alteraria também o nível do dano das externalidades negativas.

O pressuposto do imposto pigouviano é que, o Benefício Social Marginal (MBS), que representa o benefício total para a sociedade a partir de uma unidade extra de um bem, consiste numa reta decrescente e o Custo Pessoal Marginal (MPC) representa o custo individual que uma pessoa teria ao consumir uma unidade extra desse mesmo produto. Na visão puramente econômica, a interseção das retas, Q^1 , representa o equilíbrio de mercado.

Entretanto, a posição de equilíbrio Q^1 não reflete o verdadeiro valor econômico do bem, visto que desconsidera as externalidades negativas associadas ao consumo e produção de tal produto, representando, assim, uma posição de ineficiência.

Figura 1 – Imposto Pigouviado

Fonte: Elaboração do autor

O Custo Social Marginal (MSC), representa a combinação do Custo Pessoal Marginal (MPC) acrescido do valor correspondente as externalidades negativas para a sociedade (Imposto Pigouviano). Neste cenário, a interseção das retas, Q^2 , representa o cenário socialmente eficiente, onde todas as externalidades associadas ao produto estão devidamente incluídas em seu preço.

Ao estabelecer uma metodologia de compensação pelos custos sociais das externalidades, os Impostos Pigouvianos estabelecem uma sistemática progressiva de tributação, ou seja, aqueles que produzem mais externalidades precisarão exercer uma compensação maior que aqueles que produzem menos externalidades. Neste sentido, a alocação dos custos sociais das externalidades nos produtos seria capaz de gerar uma alocação mais eficiente dos recursos, além de incentivos a pesquisa e desenvolvimento de tecnologias produtivas menos prejudiciais, acarretando uma redução de custos ao produtor.

Entretanto, como aponta Motta, Oliveira e Margulis (2000), a implementação de tal modelo é extremamente complexa, visto a dificuldade em mensurar os custos sociais das externalidades negativas, o que fez o modelo nunca ser implementado em sua forma pura.

Em decorrência de sua própria estrutura, os efeitos distributivos dos Impostos Pigouvianos tornam-se um ponto de atenção relevante. A interferência na oferta e demanda a partir da precificação final dos produtos proposta no modelo afetaria desproporcionalmente a massa de consumidores, especialmente aqueles de baixa renda e, principalmente, quando aplicadas sobre bens essenciais, como energia e água.

Para Carlton e Loury (1980), o Imposto Pigouviano, por si só, seria incapaz de reduzir as externalidades mais comuns no longo prazo. Os autores argumentam que o modelo tenta regular duas esferas diferentes, a estrutura da indústria e a estrutura das firmas. No curto prazo, a estrutura da indústria (Quantidade de firmas) é fixa, e o Imposto Pigouviano agiria na estrutura das firmas (Firmas individuais), ao alinhar o Custo Pessoal Marginal ao Custo Social Marginal.

Entretanto, a estrutura da indústria é flexível no longo prazo e, ainda que a estrutura das firmas apresente redução nas externalidades, o crescimento da estrutura da indústria aumentaria o total de externalidades.

Ainda para que a implementação do modelo apresente resultados positivos, o design do tributo precisa estar bem amparado sobre uma robusta estrutura teórica, já que os Impostos Pigouvianos podem ser desvirtuados pelas instituições competentes e reutilizados como uma ferramenta de arrecadação para as metas fiscais do país, como pontua Soares (2011). Ainda de acordo com a autora, essa desvirtuação causaria, no médio e longo prazo, uma ameaça a credibilidade da tributação ambiental.

Neste sentido, o Imposto Pigouviano precisaria não apenas de métricas capazes de refletir o custo social das externalidades, mas requisitaria um arcabouço jurídico e político que garantisse a constância de sua essência, ponto que o tornaria ainda mais complexo.

3 TOWARDS GREEN GROWTH: A ESTRATÉGIA DA OCDE

A população mundial cresceu quatro vezes durante o século XX, enquanto a produção econômica cresceu vinte e duas vezes e o consumo de combustíveis fósseis quatorze vezes (UNEP, 2011), acrescido da falta de estratégias coerentes no trato as relações econômicas e ambientais, os desequilíbrios causados pela atividade econômica tem gerado um desafio a resiliência dos sistemas ambientais. Por tais fatores, a OCDE apresenta o *green growth* como:

[...] *green growth* significa promover o crescimento econômico e o desenvolvimento, ao mesmo tempo em que garante que os ativos naturais continuem fornecendo os recursos e serviços ambientais sobre os quais nosso bem-estar depende. Para isso, deve catalisar o investimento e a inovação que sustentarão o crescimento sustentável e darão origem a novas oportunidades econômicas. (OCDE, 2011, p.8)

A entidade publicou, em 2011, o pacote intitulado “*Towards Green Growth*”, em resposta a ao pedido de ministros de diferentes países que assinaram, em 2009, uma declaração para o desenvolvimento verde². O pacote apresenta uma estratégia de crescimento verde, composta de “recomendações concretas e ferramentas de avaliação”³ como medida de apoio aos países disposto a buscar o crescimento econômico e desenvolvimento, sem, entretanto, sustenta-los sobre a destruição dos ativos naturais que garantem o bem-estar geral. Ainda, de acordo com a entidade, as “estratégias propõe uma estrutura que pode ser adaptada para a realidade de diferentes países e para diferentes estágios de desenvolvimento”.

Entretanto, o pacote e o conceito não devem ser confundidos com a ideia já conhecida do “desenvolvimento sustentável”. Nas palavras da OCDE:

O Green Growth não foi concebido como um substituto para o desenvolvimento sustentável, mas deve ser considerado um subconjunto dele. É mais limitado no escopo, implicando uma agenda de políticas operacionais que pode ajudar a alcançar progressos concretos e mensuráveis na interface entre economia e meio ambiente. (OCDE, 2011, p. 13)

A implementação da estratégia parte de uma mistura de instrumentos que partem de dois conjuntos de políticas, sendo:

² Fonte: [OECD](#)

³ Fonte: [OECD](#)

- i) Uma estrutura que fortaleça, mutualmente, o crescimento econômico e a preservação de ativos naturais. É composta de mecanismos fiscais e regulatórios, como impostos e políticas de competição que ajudem a maximizar a alocação eficiente de recursos; e
- ii) Um conjunto de políticas que incentive o uso eficiente dos recursos naturais, além de tornar a poluição mais cara. É composta por políticas de precificação das externalidades causadas pela atividade econômica.

Tais estruturas se concentram no objetivo de maximizar o bem-estar, baseando-se na melhora do gerenciamento de recursos e aumento da produtividade. Para isso, levanta-se a necessidade de atenção a todos os tipos de capital, especialmente, com foco no reconhecimento do capital natural como fator de produção e necessidade de investimentos no mesmo.

Portanto, as estratégias do *green growth* focam em um amplo conceito de progresso que não se baseia apenas no PIB e que buscam fornecer sinais políticos claros e estáveis para investidores e consumidores, para (OCDE, 2011, p. 24):

- i) Alcançar benefícios econômicos ao eliminar fontes de ineficiência no uso do capital natural;
- ii) Encorajar a inovação que pode entregar altos níveis de crescimento;
- iii) Criar novas oportunidades econômicas com a geração de novos mercados e atividades verdes; e
- iv) Garantir que eliminando ineficiências, encorajando a inovação e aproveitando novas oportunidades de crescimento, se evitará dificuldades financeiras e crises sistêmicas.

Enquanto a reversão das externalidades negativas causadas pela atividade econômica é importante, o foco primeiro da melhora no gerenciamento de recursos e redução da ineficiência no uso do capital natural deve estar, principalmente, na prevenção de danos ao ambiente funcional, visto que a prevenção possui um custo benefício razoavelmente maior que a reversão dos danos ambientais⁴. Para tal, o *green growth* precisa unir o poder criativo dos mercados e as ferramentas das políticas econômicas, de forma a integrar os recursos naturais na mesma dinâmica de decisões que geram o desenvolvimento e desenvolver formas

⁴ Fonte: OCDE – Towards Green Growth, 2011, pg. 28

de custear a exploração dos recursos naturais capazes de refletir o valor dos bens de forma mais acurada.

Tais mudanças se dão através de:

- i) Precificação da poluição e da utilização dos recursos naturais;
- ii) Remoção de subsídios perversos, que incentivam a poluição ou a exploração desenfreada dos recursos naturais; e
- iii) Padrões regulatórios focados nos resultados;

E essas políticas devem ser estruturadas em torno do custo-benefício, adoção e incentivo de medidas de *compliance* e a capacidade de lidar com as incertezas. É importante, ainda, ressaltar que tais políticas são:

- Robustas, ou seja, devem ser baseadas em estudos científicos sólidos e nas análises de custo-benefício;
- Efetivas, garantindo que estão focadas em alcançar objetivos ambientais;
- Transparentes, permitindo que exista o debate sobre, garantindo a confiança do mercado, reforçando a credibilidade e gerando apoio público; e
- Adaptativa, com revisões e ajustes regulares;

Com base nas citadas características, são sugeridos alguns possíveis instrumentos que podem constituir o conjunto de políticas do *green growth* a partir de diferentes frentes, conforme quadro 1:

Quadro 1 – Instrumentos da Política Ambiental

Instrumentos Políticos	Exemplos/ Aplicações Comuns
Mercado de Carbono (<i>Cap-and-Trade</i>)	Redução de GHG (EU-ETS) Poluição do Ar Quotas de Pesca, Nutrientes e Mercado de Água (WQT)
<i>Baseline-and-credit permit systems</i>	Mecanismos de Desenvolvimento Limpo Teor de Chumbo na Gasolina Bancos de Biodiversidade
Impostos ou Cobranças na poluição ou utilização de recursos	Água Efluente Captação ou consumo de água
Impostos ou Cobranças sobre representantes (Produtores ou Consumidores)	Carvão e Combustíveis Veículos Automotores Fertilizantes Taxas e Quotas de Resíduos
Subsídios	Gerenciamento e conservação de florestas Compra de equipamentos energéticos ambientalmente-corretos
Sistemas de Depósito e Reembolso	Recipientes de Bebidas e Químicos Baterias de Chumbo-Ácido
Padrões de Performance	Limites na emissão de CO ₂ de automóveis Padrões de eficiência energética para bens manufaturados
Padrões Tecnológicos	Percentual mínimo de uma fonte de baixo carbono no combustível para carros Legislações específicas para a construção de casas para economizar energia
Políticas de suporte a tecnologia	Tarifas <i>feed-in</i> para fontes de energia renovável Portifólio padrão de energia renovável (<i>green certificate</i>) Compras públicas específicas Garantias de empréstimo e créditos tributários
Abordagens Voluntárias	Negociação de acordos para encorajar a eficiência energética em indústrias com uso intenso de energia Inventário de diversos poluentes disponíveis publicamente Métodos de rotulagem Planejamento do uso da terra municipal

Fonte: OCDE, 2011. Tradução do Autor.

A combinação de tais instrumentos irá variar com base no país onde estão sendo utilizados e nos problemas ambientais que visam corrigir. Entretanto, questões inerentes a aplicação do modelo precisarão ser calmamente analisadas e medidas precisarão ser desenvolvidas de forma a mitigar possíveis consequências da aplicação do modelo, bem como, fomentar as características necessárias de sua efetiva implementação.

Entre as prováveis consequências negativas do modelo, destacam-se os efeitos distributivos da tributação e alterações na dinâmica do mercado de trabalho. Visando modificar o preço dos produtos de forma a refletir as externalidades negativas dos fatores de produção e da exploração dos recursos naturais, a tributação pode criar efeitos distributivos que afetam desproporcionalmente famílias de baixa renda, principalmente em matéria de bens necessários como energia. Por tal, o documento propõe que famílias em estado de fragilidade socioeconômica possam receber diferentes tipos de compensação⁵.

Na dinâmica do mercado de trabalho, a implementação do modelo poderá criar efeitos de curto, médio e longo prazo, tanto positivos quanto negativos (Enquanto os incentivos a inovação e economia verde podem criar oportunidades em novos setores e setores em desenvolvimento, os custos fiscais e incentivos a eficiente alocação de recursos pode gerar uma redução na demanda por mão de obra), mas que, em ambas as hipóteses, demandariam esforço público quanto a educação e criação de desenvolvimento e realocação profissional⁶.

Além do esforço para mitigar os prováveis efeitos negativos dessas políticas, será necessário também amplo esforço e financiamento para a criação e manutenção de instrumentos que são necessários para sua correta implementação e sucesso. Para alcançar a ideia de progresso do modelo, anteriormente citada, o incentivo a inovação e, conseqüentemente, a pesquisa e desenvolvimento científico deverá ser pedra angular no processo de estruturação do *green growth*. Isso implica o direcionamento de políticas e recursos monetários escassos para uma sucedida implementação do modelo, bem como, indica que o descompasso entre o desenvolvimento científico e as estratégias do *green growth* podem causar mais malefícios que benefícios.

⁵ Fonte: OCDE, 2011, pg. 40.

⁶ Fonte: OCDE, 2011, pg. 97.

4 DISCLOSURE AMBIENTAL NAS EMPRESAS

Com o crescente esforço de redirecionar a economia mundial para uma matriz de baixo carbono que se deu nos últimos anos, a criação de políticas ambientais não ficou restrita as alçadas dos governos. Dentro das empresas, iniciativas como o ESG (*Environmental, social and governance*), que busca ir além das métricas tradicionais de análise financeira ao incluir fatores não financeiros de cunho ambiental, social e de governança nas avaliações, tem recebido grande atenção e criado novos incentivos para que as empresas passem a adotar novos comportamentos.

Com o ESG, empresas que incluem fatores ambientais, sociais e de governança em suas práticas são capazes de atrair mais atenção dos investidores e, por conseguinte, ter maior captação de recursos. De acordo com a GSIA (*Global Sustainable Investment Alliance*), os investimentos sustentáveis a nível global tiveram um aumento de 15% entre 2018 e 2020, atingindo um total de USD 35.5 trilhões, o equivalente a 35,5% dos ativos sobre gestão do mundo.

Já em 2015, ministros e representantes de bancos centrais do G20 pediram que o FSB (*Financial Stability Board*) convocasse os participantes do setor financeiro para discutir como eles poderiam levar em consideração as mudanças climáticas e os desafios ambientais. O movimento gerou a iniciativa TCFD (*Task Force On Climate-Related Financial Disclosures*) que busca aumentar o nível de *disclosure* das entidades ao adicionar informações sobre os riscos e oportunidades que a empresa terá em relação a mudança climática.

Para a TCFD, os principais riscos climáticos aos quais as entidades podem estar expostas são:

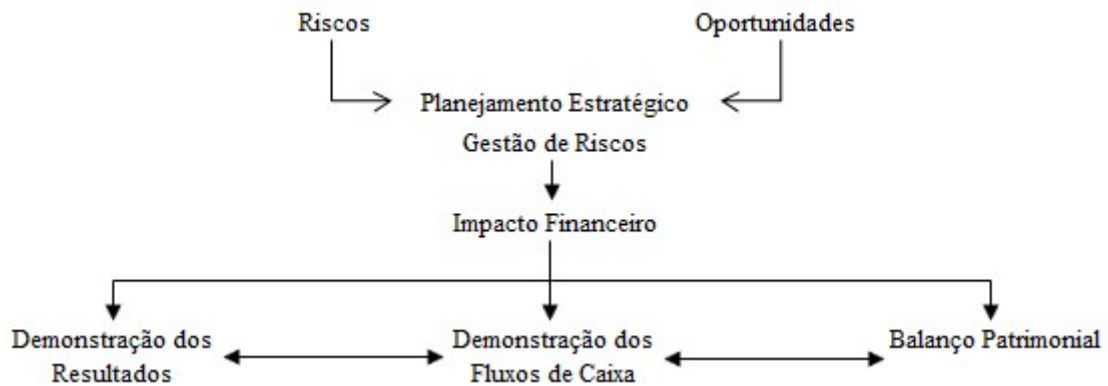
- a) Riscos relacionados a transição para uma economia de baixo carbono, que englobam as mudanças políticas, legais, tecnológicas e de mercado para que a entidade atenda aos requisitos de mitigação das mudanças climáticas;
- b) Riscos relacionados aos impactos físicos das mudanças climáticas, que englobam mudanças nos padrões climáticos;

As oportunidades relacionadas ao clima apresentam-se mediante os esforços e avanços tecnológicos realizados pelas entidades na mitigação de mudanças climáticas. O

desenvolvimento de novos processos e tecnologias pode causar um aumento de eficiência na utilização de recursos, gerando redução de custos e aumento na capacidade produtiva.

Neste sentido, os riscos e oportunidades climáticas afetariam as demonstrações financeiras da entidade que reporta ao se tornarem componente das metodologias de avaliação utilizadas pelas entidades.

Figura 2 – Impacto do *disclosure* climático nas demonstrações financeiras



Fonte: Elaboração do Autor.

Considerando que problemas ambientais podem ser materiais para diversas entidades, a demanda por informações úteis e comparáveis que considerem questões climáticas é cada vez maior entre os participantes do mercado financeiro. Em 2021, a crescente necessidade levou a IFRS Foundation, entidade responsável pela elaboração de normas técnicas internacionais de contabilidade, do qual o Brasil faz uso, a criar o ISSB (*International Sustainability Standards Board*) que tem por objetivo normatizar e padronizar o *disclosure* relacionado ao clima.

As novas normas do IFRS, atualmente em desenvolvimento, são um avanço importante na adoção de relatórios de sustentabilidade padronizados a nível global, auxiliando investidores preocupados nos resultados sustentáveis das entidades com informações relevantes e comparáveis.

5 AVALIAÇÕES DE DESEMPENHO AMBIENTAL: BRASIL 2015

O relatório de Análise do Desempenho Ambiental, realizado no Brasil pela primeira vez em 2015, pela OCDE. Com o objetivo de auxiliar os países no seu desempenho coletivo e individual em gestão ambiental, o relatório contempla os antecedentes ambientais, atuais condições ambientais, potencialidade dos recursos naturais, conjuntura econômica e tendências demográficas. Baseado nas análises realizadas, um total de 53 recomendações divididas entre diferentes escopos do desenvolvimento econômico sustentável.

Na constituição das recomendações que se encontram dentro do escopo fiscal, a utilização das estratégias do *green growth* ficam claras. Pontos sobre a manutenção de subsídios perversos e existência de tributos sobre veículos automotores e combustíveis que, embora incida sobre a compra dos veículos e combustíveis, não está atrelada a alguma medida de compensação pelas externalidades do consumo. Neste sentido, de acordo com a OCDE:

No contexto de uma reforma tributária mais ampla, há espaço para ampliar e aprimorar a aplicação de tributos relativos ao meio ambiente e suprimir eventuais isenções fiscais e subsídios ambientalmente perversos, de modo a promover o aproveitamento mais eficiente e sustentável dos recursos [...] (OCDE, 2015, p. 31)

Nesse contexto, a OCDE estrutura as recomendações sobre o esverdeamento da economia no contexto do desenvolvimento sustentável entre: o esverdeamento do sistema de impostos e encargos, investimentos em infraestrutura e serviços relativos ao meio ambiente eecoinovação de bens e serviços ambientais. As recomendações sobre o esverdeamento do sistema de impostos e encargos é composto por:

- i. Reformar o sistema de tributos e encargos no que tange ao meio ambiente, possivelmente no contexto de uma reforma fiscal mais ampla, incluindo:
 - Manutenção de alíquotas positivas para a contribuição CIDE sobre combustíveis, ajustando-as de modo a refletir o teor do carbono do combustível e as emissões poluentes atmosféricas locais. Aplicação da CIDE para combustíveis usados na aviação e máquinas estacionárias (por exemplo, nas indústrias);
 - Introdução de tributos sobre a poluição (ex.: emissões atmosféricas), resíduos (materiais de embalagem), aproveitamento de recursos (minerais) e alinhamento de alíquotas de tributos sobre veículos com o desempenho ambiental; e
 - Garantia de que a cobrança pela captação de água ou pela descarga de poluentes reflita a escassez e as pressões sobre o meio ambiente e seja aplicada de forma consistente, em todas as bacias hidrográficas do país (em conformidade com a legislação);

ii. Prosseguir com a avaliação de opções de preço de carbono; considerar o ensaio de precificação de GEFs em um regime de comércio e limites de emissões (cap-and-trade) em nível estadual, visando adquirir a experiência necessária para a implementação de um sistema nacional interligado aos mercados internacionais de carbono. (OCDE, 2015, pg. 38)

As recomendações de reestruturação fiscal apresentam-se alinhadas ao escopo das estratégias do *green growth*, incluindo o princípio do poluidor-pagador e sustentando a ideia da compensação pelas externalidades negativas causadas pela atividade econômica.

6 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O conjunto de diretrizes, hierarquicamente organizadas, que dispõe sobre instituição, cobrança, arrecadação e distribuição dos tributos é o que compõe o Sistema Tributário Nacional.

Dentro do texto constitucional que o regula, é matéria do capítulo I – “Do Sistema Tributário Nacional”, do Título VI – “Da Tributação e do Orçamento”, além de outros tópicos tributários distribuídos pelo corpo constitucional brasileiro. Abaixo das disposições encontradas na constituição, encontram-se o Código Tributário Nacional (CTN) e as leis complementares, resoluções do Senado Federal e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e, por último, leis que instituem a cobrança dos tributos nos diferentes entes federativos.

O conjunto de normas é agregado a noção de sistema a partir do conceito de tributo, definida no CTN pelo Art. 3º da Lei nº 5.172/1996. Define-se como características obrigatórias dos tributos:

- i. A compulsoriedade;
- ii. A natureza pecuniária; e
- iii. A não constituição de punição pela prática de ato ilícito;

A partir de tais características, formulam-se os tributos que, subdivididos em impostos, taxas e contribuições, que compõe o Sistema Tributário Nacional e o pacote fiscal do país, distribuídos na respectiva autoridade de cada ente governamental da federação.

6.1 TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

De acordo com a OCDE os tributos ambientais, são⁷ “um imposto cuja base tributária é uma unidade física (ou um substituto dela) que tem um impacto negativo específico comprovado sobre o meio ambiente”, ou seja, o pressuposto desse tipo de tributação é fazer com que os poluidores paguem uma taxa que reflita as externalidades causadas por sua operação.

⁷ Fonte: OCDE, disponível em: [OECD Glossary of Statistical Terms – Environmental Taxes](#)

A Constituição brasileira prevê, genericamente, os tributos como mecanismo de proteção ambiental. Por meio da Política Nacional de Resíduos Sólidos, instituída pela lei Nº 12.305/2010, prevê no Art. 6º, inciso II, como princípios desta, “o poluidor-pagador e o protetor-recebedor”. Já a Política Nacional sobre Mudanças no Clima (PNMC), instituída pela lei Nº 12.187/2009:

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

[...]

VI - as medidas fiscais e tributárias destinadas a estimular a redução das emissões e remoção de gases de efeito estufa, incluindo alíquotas diferenciadas, isenções, compensações e incentivos, a serem estabelecidos em lei específica; [...] (BRASIL, 2009, art. 6)

Apesar da contemplação da ideia de compensação pelas externalidades negativas, Vialli (2014, p.13, apud Castilho, 2016, p.9) aponta que, quanto a PNMC, não existe instrumento tributário para se utilizar na redução das emissões.

Mesmo com a aplicabilidade declarada, entretanto, o país teve pouco desenvolvimento no tema, que não se deu pela falta de aberturas, como pontua Santos (2015, p. 64): “[...] a Constituição Federal de 1988 não tenha promovido maiores mudanças no sistema de tributação então vigente, esta foi objeto de diversas propostas de reforma ao longo dos últimos anos[...]”. O Brasil apresentava, em 1994, apenas 0,58%⁸ de sua arrecadação total como advinda de algum tributo relacionado ao meio ambiente e, em 2019, um total de apenas 2,44%, valor esse abaixo da média da OCDE e de outros países da América Latina⁹.

O baixo impacto de tais políticas no Brasil é ainda mais claro quando observamos o EPS (*Environmental Policy Stringency Index*), calculado pela OCDE, no qual o Brasil apresenta o menor índice entre os países analisados¹⁰. A OCDE define o EPS como:

O Índice de Rigor da Política Ambiental (EPS) da OCDE é uma medida específica do país e internacionalmente comparável do rigor da política ambiental. Rigor é definido como o grau em que as políticas ambientais atribuem um preço explícito ou implícito ao comportamento poluente ou prejudicial ao meio ambiente. O índice varia de 0 (não rigoroso) a 6 (maior grau de rigor). O índice cobre 28 países da OCDE e 6 BRIICS no período 1990-2012. O índice é baseado no grau de rigor de 14 instrumentos de política ambiental, principalmente relacionados à poluição do ar e do clima. (OCDE, 2017)

⁸ Fonte: OCDE, disponível em: [Environmentally related tax revenue](#)

⁹ Fonte: OCDE, disponível em: [Environmental taxation](#)

¹⁰ Fonte: OCDE, disponível em: [Environmental Policy Stringency Index](#)

Em 2019, com apenas 2,44% de sua arrecadação total advinda de alguma forma de tributação ambiental, o Brasil se situa abaixo da média quando comparado a outros países da OCDE e da América Latina.

Além do baixo desempenho na tributação de atividades poluentes, o país acumula subsídios a atividades poluentes: Em 2020, o país concedeu R\$ 123,9 bilhões de incentivos e subsídios para combustíveis fósseis, valor 25% superior ao apurado em 2019, devido ao regime especial de tributação REPETRO, prorrogado até 2040. Com isso, a renúncia de receitas por parte do estado equivale a 2% do PIB (INESC, 2021).

Evidenciada a possibilidade de utilização da tributação ecologicamente consciente na legislação brasileira, concomitantemente a baixíssima aplicação atual da modalidade, é evidente a pouca adesão e adequação do país a matriz tributária do século XXI¹¹, deixando às claras, mais uma vez, a face arcaica do sistema tributário nacional, que frequentemente trata os tributos como mera ferramenta de arrecadação, deixando de lado o fato de que os tributos assumiram papel estratégico dentro da política econômica dos países devido ao seu caráter instrumental de intervenção e reforma social, como pontua Collet (2012, p.175).

Ainda que uma legislação favorável exista, no emaranhado fiscal brasileiro, poucos são os tributos que apresentam, direta ou indiretamente, alguma característica que o enquadre dentro da tributação ambiental. Na estrutura atual, pode-se considerar, dentro de suas limitações, a CIDE-Combustíveis como o único tributo com características da tributação ambiental no Brasil.

Para tal classificação, consideramos que o tributo ambiental poderá ser definido por meio de três características, sendo: a) Quanto a função, se é extrafiscal ou fiscal; b) Quanto a finalidade, se é arrecadatória ou de intervenção; e c) Quanto a incidência, se é específica (afeta apenas os produtos poluentes) ou ampla (afeta todos os produtos, independente das externalidades relacionadas ao mesmo). Neste sentido, a classificação dos principais tributos sobre o consumo no país é:

¹¹ Conforme a publicação do IFS (Institute For Fiscal Studies), [Reforming the Tax System for the 21st Century: The Mirrlees Review](#), essa modalidade de tributação faz parte da matriz tributária para o futuro, desde que sua estrutura e complexidade seja pensada de forma a não gerar impactos indesejados.

Quadro 2 – Características dos tributos no Brasil

Tributos	Quanto a Função	Quanto a Finalidade	Quanto a Incidência
CIDE-Combustíveis	Extrafiscal	Intervenção	Específica
IPI	Extrafiscal	Mista	Ampla
ICMS	Fiscal	Arrecadação	Ampla
ISS	Fiscal	Arrecadação	Ampla

Fonte: Elaboração do Autor

Nota-se que, embora possua características extrafiscais e finalidades tanto intervencionistas quanto arrecadatórias, o IPI incide sobre uma base ampla, independente das externalidades de determinados produtos. Já o ICMS e ISS não se enquadram em nenhuma das características dos tributos ambientais.

Embora apresente mais claramente as características de compensação pelas externalidades negativas geradas pela atividade econômica, a Compensação Financeira de Recursos Minerais (CFEM), conforme disposto na legislação, não possui natureza tributária e não é regida pelo Código Tributário Nacional (CTN), ficando fora do escopo desta pesquisa.

6.2 CIDE-Combustíveis

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), genericamente prevista no Art. 149 da Constituição Federal de 1988, é de competência exclusiva da União, sendo que seu exercício se dá por lei ordinária ou medida provisória. Como exposto em seu nome, a CIDE é um tributo extrafiscal, ou seja, sua finalidade principal não é arrecadar, mas sim intervir numa situação social ou econômica. A CIDE Combustíveis, implementada mediante a Lei Nº 10.336/2001 é a única com fatos geradores estabelecidos na própria Constituição Federal. Também se é delineado a destinação do produto da arrecadação. No texto original que a institui, lê-se no Art. 1º, inciso 1, a destinação da arrecadação da contribuição:

§ 1º O produto da arrecadação da Cide será destinada, na forma da lei orçamentária, ao:

- I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;
- II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e

III - financiamento de programas de infraestrutura de transportes. (BRASIL, 2001, Art. 1º)

Embora parte do produto da arrecadação da CIDE Combustíveis fosse destinada ao financiamento de projetos ambientais, a utilização de uma contribuição essencialmente extrafiscal sobre produtos poluentes para a manutenção de subsídios deste mesmo produto soa como cacófato.

Com a crise econômica de 2008, o governo brasileiro reduziu a alíquota da CIDE, mediante decreto Nº 6.446/2008, na tentativa de impedir o aumento de preços dos combustíveis para o consumidor final. Com a piora do desempenho econômico brasileiro no período, a alíquota do tributo foi reduzida progressivamente até que foi zerada em 2012, mediante decreto Nº 7.764/2012. A contribuição só foi retomada em 2015, mediante decreto Nº 8.395/2015, na tentativa do estado brasileiro de aumentar a arrecadação e melhorar o quadro fiscal do país, então em crise.

Já em 2021, a CIDE Combustíveis tem uma nova alteração quanto a sua destinação, incluída pela Lei Nº 14.237/2021, que adiciona ao Art. 1º, inciso 1, como destinação desta, “financiamento do auxílio destinado a mitigar o efeito do preço do gás liquefeito de petróleo sobre o orçamento das famílias de baixa renda”.

7 REFORMAS TRIBUTÁRIAS

Desde a formulação da Constituição Federal de 1988 a reforma tributária já era pauta no país. Diversas propostas que visavam promover mudanças substanciais no Sistema Tributário Nacional foram desenvolvidas, embora poucas conseguiram receber a aprovação da Comissão Especial da Câmara dos Deputados.

A recorrência do tema desde a redemocratização é mais um indicio da problemática do STN atual. Ao observar o modelo, que possui características i) Regressivas, por atingir proporcionalmente mais os contribuintes de baixa renda; ii) Cumulativas, permitindo a incidência de tributos sobre tributos; iii) Excessivamente complexas, possuindo uma infinidade de legislações e minúcias; iv) Desiguais, ao privilegiar determinados grupos com subsídios erráticos; v) Economicamente ineficientes, por incentivar a alocação de recursos baseadas em razões fiscais e não econômicas; e vi) Dispendiosas, necessitando grande alocação de recursos para tratativas fiscais; fica evidente a necessidade de desenvolvimento no tópico.

Devido a parte das tratativas tributárias se encontrarem na Constituição Federal, as propostas de reforma tributária comumente são apresentadas como Propostas de Emenda à Constituição (PEC), que possui maior complexidade, tanto pelo quórum de aprovação de 3/5, quanto pelos turnos de votação nas esferas do congresso nacional.

De todas as propostas de reforma tributária formalizadas desde 1988, apenas três conseguiram ser aprovadas na Comissão Especial da Câmara dos Deputados, sendo que, nenhuma delas foi apreciada em plenário. São elas: PEC nº 175/1995, durante o governo Fernando Henrique Cardoso; a PEC Nº 233/2008, durante o governo Luís Inácio Lula da Silva; e a PEC Nº 293/2004 no governo Michel Temer. Desde 2019, novas propostas têm sido discutidas no Congresso Nacional, sendo elas a PEC n. 45/2019, a PEC n. 110/2019 e o PL n. 3887/2020.

Tais propostas apresentam diferentes estratégias para tratar, principalmente, da simplificação e atualização do sistema tributário nacional. Embora partindo de diferentes formulações e possuindo diferentes objetivos acessórios, nota-se, conforme exposto na Tabela 2, uma tendência na estruturação de uma tributação mais simples e menos dispendiosa, ao reduzir a quantidade de tributos, seja pela unificação ou substituição de diferentes tributos em um único.

Para os objetivos deste trabalho, as características de tais propostas serão tratadas nos capítulos a seguir.

Quadro 3 – Características das propostas de Reforma Tributária

Alterações Propostas						
Proposta	Substituição de Tributos Existentes	Unificação de Tributos Existentes	Extinção de Tributos Existentes	Implementação de IVA/IBS	Implementação de Novos Tributos	Implementação de Tributos Ambientais
PEC nº 175/1995	X	X	X	X	X	
PEC nº 293/2004		X	X	X	X	X*
PEC nº 233/2008	X	X		X	X	
PEC n. 45/2019	X			X	X	X*
PEC n. 110/2019	X		X	X	X	X*
PL n. 3887/2020	X				X	

* Refere-se à implementação do Imposto Seletivo (IS), com certas características extrafiscais.

Fonte: Elaboração do Autor.

7.1 PEC nº 175/1995

A proposta do Poder Executivo, apresentada durante o primeiro governo Fernando Henrique Cardoso, previa a extinção do IPI e criação de um tributo federal incidente sobre a mesma base do ICMS. Assim, passaria a existir um IVA-dual com competência de parte federal e parte estadual.

A discussão do processo durou até 1999, já no segundo governo FHC, quando foi aprovada pela câmara. Entretanto, com as críticas do Ministério da Fazenda, o relator do processo enviou ao plenário um novo texto para alguns dispositivos, com uma nova proposição conhecida como emenda aglutinativa.

A versão final da proposta previa o IVA-dual em substituição ao ICMS e ISS, extinção do IPI, a criação de uma Contribuição Social sobre o Valor Agregado que substituiria a COFINS, a PIS/Pasep e a CPMF. A proposta previa, também, a criação de um imposto sobre vendas a varejo municipal.

Embora a proposta tenha sido aprovada em Comissão Especial, a mesma nunca foi apreciada em plenário da Câmara dos Deputados, sendo retirada por solicitação do Poder Executivo em 2003 e enviada ao arquivo.

7.2 PEC nº 233/2008

O presidente Luiz Inácio Lula da Silva iniciou seu mandato com uma proposta de reforma tributária ampla, a PEC nº 41/2003, apresentada pela própria presidência da república e 22 ministros, 27 governadores e 10 prefeitos de capitais. A PEC previa a regulamentação federal do ICMS, permitia a implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas por lei ordinária, além de tornar a CPMF permanente.

Conforme as discussões, parte da PEC foram promulgadas na forma de emendas constitucionais, como a prorrogação da CPMF e aumento da partilha da CIDE-combustíveis.

O debate se estendeu ao segundo governo Lula, com a PEC nº 233/2008, também apresentada pelo poder executivo. A proposta previa a criação de um IVA federal em substituição a COFINS, a PIS/Pasep, a CIDE-Combustíveis e a contribuição do Salário-

Educação. Também incorporaria a CSLL ao IRPJ, promovia unificação e nacionalização do ICMS, com redução gradual das alíquotas interestaduais para 2%, além de punir a concessão de benefícios fiscais irregulares e alterava a partilha dos tributos federais.

A PEC nº 233/2008 foi anexada a PEC nº 31/2007 e posteriormente debatida em Comissão Especial. A versão final pretendia promover as alterações do ICMS na legislação já existente, não criação de novos tributos, e com alterações nas regras do IVA, ISS e partilha de arrecadações. Ao final de 2008, a Comissão Especial emitiu sua aprovação, embora o projeto não tenha sido apreciado na Câmara dos Deputados até hoje.

7.3 PEC nº 293/2004

Em 2015, a Câmara dos Deputados criou uma nova Comissão Especial com a finalidade de examinar e criar projetos de reforma tributária. Então, as discussões se integraram a Comissão Especial voltada a aprovação da PEC nº 293/2004, proposta pelo poder executivo.

O texto final, aprovado pela Comissão em 2018, promovia grande simplificação do Sistema Tributário Nacional. Em âmbito federal, a proposta concebia a extinção do IPI, IPF, bem como as contribuições ao PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação e CIDE-Combustíveis, além da incorporação da CSLL ao IRPJ. Já no âmbito estadual, a extinção do ICMS e, no municipal, do ISS.

Com a extinção de tais tributos, dois novos seriam implementados, sendo: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e o Imposto Seletivo (IS), de competência federal.

O Imposto Seletivo (IS) consistiria em um tributo extrafiscal, embora agrega-se uma função arrecadatória. Tal tributo incidiria sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes, cigarros e fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas e veículos automotores novos (terrestres, aquáticos e aéreos).

O texto final da proposta foi aprovado em 2018 pela Comissão Especial, não sendo apreciada na Câmara dos Deputados até o momento.

7.4 PEC nº 45/2019

Apresentada em 2019 pelo Deputado Baleia Rossi (MDB), a PEC nº 45/2019 é uma das três propostas de reforma tributária atualmente discutidas na Câmara dos Deputados.

O texto do projeto prevê simplificação do Sistema Tributário Nacional, propondo substituição do IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS por um Imposto sobre Bens e Serviços, de caráter federal, estadual e municipal. Além da criação de um Imposto Seletivo (IS) que incidirá sobre bens e serviços geradores de externalidades negativas. A PEC nº 45/2019 também apresenta a proibição da concessão de benefícios fiscais.

O Imposto Seletivo, de caráter extrafiscal, não tem sua incidência específica declarada na PEC. A proposta prevê que os bens e serviços específicos sobre os quais o tributo poderá incidir poderão ser definidos por meio de lei ordinária ou medida provisória.

7.5 PEC nº 110/2019

A PEC nº 110/2019, apresentada pelo Senador Davi Alcolumbre (DEM) e outros 66 senadores, apresenta texto idêntico a PEC nº 293/2004, anteriormente exposta.

7.6 PL nº 3887/2020

Apresentado pelo Poder Executivo, o PL nº 2887/2020 é parte de uma reforma tributária escalonada.

O projeto prevê a substituição da PIS e Cofins pela Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS), tributação monofásica para petróleo e seus derivados e não incidência sobre produtos da cesta básica.

Tais levantamentos nos mostram que a incompetência do estado brasileiro e dos formadores de políticas públicas quanto a reforma e atualização do sistema tributário nacional é gritante: Ainda que todas as propostas apresentem uma característica comum de

simplificação do STN, três décadas de debate não foram suficientes para que os governantes encontrassem uma posição de consenso.

A incompetência mostrada na simplificação do modelo atual não deixa de se estender a atualização da matriz tributária brasileira. O contato relevante com a temática da tributação ambiental desde a RIO-92 e a crescente movimentação internacional para o desenvolvimento de políticas voltadas tanto ao setor público quanto o setor privado parece insuficiente para internalizar o conceito dentro do debate.

Ainda que algumas das propostas contemplem a implementação de um Imposto Seletivo, sua forma de constituição é insuficiente em todas as propostas: A PEC nº 293/2004 e a PEC nº 110/2019 limitam a atuação extrafiscal do tributo ao restringir sua incidência a determinados produtos, sem a possibilidade expansão para outras atividades poluentes de maneira simples.

Embora a PEC nº 45/2019 contemple a possibilidade de expansão de incidência do IS por meio de medida provisória, ela compartilha, juntamente as duas propostas anteriormente citadas, uma grande falha: Não é proposto um mecanismo que relacione a incidência e alíquota as externalidades do produto, além garantias que sua arrecadação não será destinada a fins espúrios.

A falta de tais mecanismos abre espaço para que o IS se torne uma nova versão da CIDE-Combustíveis, ou seja: Um tributo desvirtuado, que onera e financia o mesmo produto e que poderá ser utilizado de maneira predatória pelos governantes, tanto pela sede arrecadatória do estado brasileiro, quanto como instrumento de popularidade política.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde a ECO-92, a crise ambiental vem se tornando um tópico cada vez mais urgente, especialmente nas últimas duas décadas. Instituições internacionais como a OCDE e a União Europeia tem direcionado grandes esforços para a implementação de medidas voltadas ao equilíbrio entre desenvolvimento e meio ambiente, sendo que a utilização de instrumentos fiscais já é comum em diversos desses países. Os esforços, entretanto, não ficaram restritos ao setor público: Iniciativas dentro do setor privado como redirecionamento de investimentos para fundos ESG e implementação de *disclosure* climático nas demonstrações financeiras já são uma realidade.

O Brasil não ficou fora dessa movimentação global, sendo um participante relevante nas comissões internacionais sobre o meio ambiente, além de ter alcançado certos avanços com a implementação do conceito do poluidor-pagador e utilização de instrumentos fiscais na redução de emissões na legislação brasileira. Entretanto, os avanços legislativos quanto ao princípio do poluidor-pagador ou implementação de tributos ambientais são rasos. Atualmente, tais avanços não passam de medidas oficiais que revestem o país com o manto da preocupação e responsabilidade perante a comunidade internacional enquanto, internamente, tais instrumentos ou não são utilizados, ou são desvinculados de seu objetivo fim.

A postura predatória do estado brasileiro quanto a CIDE-Combustíveis, ao onerar e financiar o mesmo produto, ao utiliza-la como mero instrumento arrecadatório e ao utiliza-la como instrumento político, deixa claro que a implementação dos tributos ambientais no Brasil deve vir composta de mecanismos garantidores de que sua função, finalidade, incidência e alíquotas não serão desvirtuadas dentro dos meandros políticos do país.

As vigentes discussões de reforma fiscais poderiam ser uma oportunidade para a implementação de tais tributos, visto a ampla experiência internacional que poderiam contribuir para a construção de um sistema tributário que unisse de forma eficiente a proteção ao meio ambiente e o desenvolvimento econômico.

Entretanto, as propostas de reforma fiscal no país parecem desconectadas da legislação brasileira e das tendências globais: entre as seis propostas de reforma fiscal mais proeminentes do país, apenas três apresentam a implementação de algum tributo com algum potencial de tributação ambiental. Não apenas a baixa relevância e desenvolvimento do tema dentro das propostas é preocupante, mas também como a construção do Imposto Seletivo

deixa margens para que o estado brasileiro, assim como fez com a CIDE-Combustíveis, desvirtue a função e finalidade do tributo. Ainda que as tendências reformistas falem de modernização do Sistema Tributário Nacional, a “modernidade” das reformas tributárias propostas no país ainda é incapaz de nos equipararem as tendências globais e incapaz de criar instrumentos concretos, mesmo que tais medidas já estejam muito bem consolidadas no exterior.

O atraso brasileiro na criação e desenvolvimento de instrumentos fiscais para a proteção ambiental não é prejudicial apenas ao meio ambiente, mas também impacta negativamente o fluxo de investimentos do país. A implementação da tributação ambiental é um incentivo para que as entidades aumentem o foco em inovação, buscando novas tecnologias e processos que forneçam maior eficiência na utilização de recursos enquanto geram menos externalidades negativas. A união do desenvolvimento tecnológico de baixo carbono, o aumento do *disclosure* climático e as crescentes tendências de investimento em fundos de ESG tem a capacidade de gerar um ambiente sustentável de proteção ao meio ambiente, financiamento, investimento e desenvolvimento econômico, do qual o Brasil parece se distanciar cada vez mais, ao se mostrar incapaz de se preparar para o sistema tributário do século XXI.

O presente trabalho tem por contribuição o levantamento de tópicos relacionados a fiscalidade ambiental e *disclosure* climático, infelizmente, pouco explorados no Brasil. Além disso, o trabalho contribui com a revisão da legislação brasileira e do Sistema Tributário Nacional, com vistas ao desenvolvimento e aplicação de políticas relacionadas a tributação ambiental. Por fim, o trabalho contribui ao explorar um elemento relevante da nova matriz tributária do século XXI que tem capacidade de gerar um fluxo de proteção ambiental, investimentos, desenvolvimento tecnológico e econômico.

Como sugestão para futuros estudos, coloca-se a necessidade de explorar a capacidade da matriz energética brasileira em atingir uma posição neutra de carbono e os respectivos impactos no *disclosure* climático. Na fiscalidade ambiental, o mapeamento dos modelos aplicados no exterior e seus resultados.

REFERÊNCIAS

- BENJAMIN, Antonio Herman de V. et al. **O princípio poluidor-pagador e a reparação do dano ambiental**. In: BENJAMIN, Antonio Herman de V. Dano ambiental, prevenção, reparação e repressão. São Paulo: RT, 1993.
- BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.
- BOTTALLO, Eduardo Domingues. **Fundamentos do IPI**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- BRASIL, Ministério do Meio Ambiente. **Agenda 21 Global**. [S.l.]. Ministério do Meio Ambiente, 2020. Disponível em: <https://antigo.mma.gov.br/responsabilidade-socioambiental/agenda-21/agenda-21-global.html>. Acesso em: 29 nov. 2021.
- BUCHANAN, James M., BRENNAN, Geoffrey. **The Power to Tax: analytical foundations of a fiscal constitution**. Cambridge: Cambridge, 1980.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação Ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos**. Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC. Fortaleza, b.32, jul. Dez. 2012, p. 101-115.
- COLLET, Martin. **Droit Fiscal**. 3ªed., Paris: Presses Universitaires de France, 2012.
- CNUMAD. **Agenda 21 - Capítulo 8: Integração Entre Meio Ambiente E Desenvolvimento Na Tomada De Decisões**. Organização das Nações Unidas, Rio de Janeiro, 1992.
- CNUMAD. **Agenda 21 - Capítulo 21: Manejo Ambientalmente Saudável Dos Resíduos Sólidos E Questões Relacionadas Com Os Esgotos**. Organização das Nações Unidas, Rio de Janeiro, 1992.
- Dennis W. Carlton, Glenn C. Loury. **The Limitations of Pigouvian Taxes as a Long-Run Remedy for Externalities**. The Quarterly Journal of Economics, Volume 95, Issue 3, November 1980, Pages 559–566.

ENVIRONMENTAL TAXES. In: **OECD Glossary of Statistical Terms**. Disponível em: [OECD Glossary of Statistical Terms - Environmental taxes Definition](#).

GROVES, Harold M. **Postwar Taxation and Economic Progress**. New York: McGrall-Hill, 1946.

GSIA. **Global Sustainable Investment Review: 2020**. Global Sustainable Investment Alliance, Australia, 2021.

INESC, **Subsídios aos combustíveis fósseis no Brasil (2020):** conhecer, avaliar, reformar. Brasília, 2021.

MANSANO, Josyane; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Tributo ambiental com enfoque para o desenvolvimento econômico sustentável**. A Economia em Revista. Volume 18. Número 1-2010.

MOURA, Alexandrina Sobreira. **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Socioambiental: incentivos institucionais e legislação ambiental no brasil**. Revista de Administração Pública-RAP, v. 49, n. 1, p. 165-187, 2015.

OECD. **OECD Environmental Performance Reviews: Brazil 2015**. OECD Environmental Performance Reviews, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD. **Towards Green Growth**. OECD Green Growth Studies, OECD Publishing, Paris, 2011.

PIGOU, A. C. (1920). **The Economics of Welfare**. London: Macmillan.

SALANIÉ, Bernard. **The Economics of Taxation**. Cambridge: The MIT Press, 2003.

SANTOS, Lucas Siqueira. **Reforma Tributária No Brasil: Histórico, Necessidades E Propostas**. Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

SILVEIRA, Paulo Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e uma Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 133.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. **O Imposto Ecológico** – Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

SOARES, Claudia Alexandra Dias. **The design features of environmental taxes**. Londres: MPhil thesis, London School of Economics and Political Science, 2011.

TCFD. **Final Report**: Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures. Financial Stability Board, Switzerland, 2017.

UNEP. **Decoupling and Sustainable Resources Management**: Scoping the Challenges, UNEP, Paris, 2011.