
A (IN)VIABILIDADE DA REFORMA FISCAL VERDE NO BRASIL

Felipe Garcia Lisboa Borges

Graduado em Direito pelo Centro Universitário do Pará (CESUPA). Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Mestre em Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pelo Centro Universitário do Pará (CESUPA). Professor de Direito da Faculdade Metropolitana da Amazônia (FAMAZ) e Advogado.
Email: felipegarcialisboaborges@hotmail.com

Lise Vieira da Costa Tupiassu Merlin

Doutora em Direito Público pela Université Toulouse 1 - Capitole. Mestre em Direito Tributário pela Université Paris I - Panthéon-Sorbonne. Mestre em Instituições jurídico-políticas pela Universidade Federal do Pará. Mestre em Direito Público pela Université de Toulouse 1 - Capitole. Procuradora Federal.
Email: lise@cesupa.br

RESUMO

A reforma fiscal verde seria uma reforma viável no Brasil? Diante desta questão, este artigo discute os elementos em que se funda a tributação ambiental, mencionando, em seguida, as experiências em curso em outros países, e as eventuais críticas a tal modelo de reforma. A partir destes parâmetros, a reforma fiscal verde é analisada dentro do contexto brasileiro, considerando, essencialmente, a considerável regressividade do sistema tributário atualmente existente. Conclui-se pela importância das discussões acerca da reforma fiscal verde no Brasil, com o cuidado para a tributação não comprometer o mínimo de bens materiais a que toda pessoa tem direito.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma Fiscal Verde; Tributação Ambiental; Sistema Tributário Nacional; Extrafiscalidade; Meio Ambiente.

*THE (IN) VIABILITY OF GREEN
TAX REFORM IN BRAZIL*

ABSTRACT

The green tax reform would be a viable reform in Brazil? Faced with this question, this article discusses the elements on which it based environmental taxation, citing the ongoing experiences of other countries, and any criticism of such a reform model. From these parameters, the green tax reform is analyzed within the Brazilian context, considering essentially the considerable regressivity of the currently existing tax system. The results confirmed the importance of discussions about the green tax reform in Brazil, with care for taxation not compromise the minimum of material goods that every person must be guaranteed.

KEYWORDS: *Green Tax Reform; Environmental taxation; National Tax System; Extrafiscality; Environment.*

INTRODUÇÃO

Os tributos exercem influências na conjuntura econômica e social. Assim, ao lado de sua função precípua de angariar fundos para a consecução dos fins estatais – a típica finalidade fiscal –, os tributos podem ser utilizados para direcionar a conduta dos contribuintes, sendo dotados, portanto, de fins extrafiscais.

No cenário brasileiro muito se ouve falar em reforma fiscal e, algumas vezes, em reforma fiscal verde. Esta última se insere na busca da compatibilização e realização de forma conjunta dessas duas finalidades do tributo: a arrecadação e o direcionamento da ação dos contribuintes e do meio econômico em geral, tendo a sustentabilidade social e ambiental como foco.

Uma reforma fiscal verde, porém, não equivale a uma reforma tributária qualquer. Corresponde a um significativo basculamento da carga tributária em geral, fazendo-a recair sobre elementos nefastos ao meio ambiente. Em geral, opera-se uma substituição de boa parte da tributação incidente sobre trabalho e emprego por uma que incida sobre a poluição e a exploração de recursos naturais, por exemplo.

Alguns países europeus – como se verá a seguir – experimentaram resultados bastante positivos através da implementação de reformas fiscais verdes.

Tal perspectiva de ecologização do sistema tributário vem sendo cogitada no Brasil, em que pese não encontre guarida nos principais projetos de emenda constitucional que tratam da Reforma Tributária em trâmite em nossas casas legislativas.

Contudo, considerando a perspectiva de novos acordos firmados mundialmente visando frear as mudanças climáticas, como também a expectativa de efetiva votação de uma reforma tributária em curto ou médio prazo pelo Congresso Nacional, é importante se analisar, de modo um pouco mais acurado, a verdadeira possibilidade, compatibilidade e/ou adequação da substituição de uma “tributação ordinária” por uma tributação ambiental (ou verde ou ecológica) no contexto econômico e constitucional brasileiro.

Isso porque, embora seja portadora de inúmeras vantagens, a implementação de uma reforma fiscal verde apresenta algumas fragilidades político-econômicas e também jurídicas que podem dificultar e até mesmo inviabilizar sua concretização na realidade brasileira atual.

Diante disto, este artigo pretende discutir, inicialmente, os

elementos em que se funda a tributação ambiental, base para uma reforma fiscal verde, mencionando, em seguida, as experiências em curso em outros países, e as eventuais críticas a tal modelo de reforma. Por fim, a reforma fiscal verde será analisada dentro do contexto econômico e fiscal brasileiro, considerando, essencialmente, a considerável regressividade do sistema tributário atualmente existente.

1 A ORIGEM DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Há algum tempo vem sendo difundida a ideia de que os problemas ambientais podem ser mitigados através do uso de instrumentos econômicos e fiscais, que viriam complementar as políticas de comando e controle tradicionalmente utilizadas no âmbito da regulação ambiental (BARDE, 1994; OCDE, 1994).

Em verdade, a utilização de instrumentos tributários na gestão ambiental tem como um de seus fundamentos principais a ideia de que o tributo pode e deve ser empregado na correção das externalidades ambientais negativas, compreendidas como falhas de mercado.

Essa noção surge, inicialmente, no âmbito da doutrina da tributação corretiva ou *pigouviana*. Arthur Cecil Pigou, em sua obra *The Economics of Welfare*, concebeu que as divergências entre o produto líquido privado e o produto líquido social não podem ser mitigadas simplesmente por uma modificação da relação contratual entre as partes contratantes, porque as divergências surgem de um serviço ou um desserviço prestado a terceiros, alheios ao contrato, por isso, conhecidas como externalidades (PIGOU, 1924, p. 192).

Uma externalidade ocorre, portanto, “quando uma pessoa se dedica a uma ação que provoca impacto no bem-estar de um terceiro que não participa dessa ação, sem pagar nem receber nenhuma compensação por esse impacto” (MANKIW, 2005, p. 204). Se o impacto é adverso, é chamado de *externalidade negativa*; se o impacto é benéfico, é chamado de *externalidade positiva*.

Em regra, os mercados são capazes de alocar bens de maneira eficiente, quando os efeitos positivos de um produto são auferidos por aquele que paga seu preço e os negativos são suportados por aquele que os produz. Entretanto, quando existem externalidades, quem recebe os impactos benéficos do produto não é apenas aquele que o adquire, e quem arca com os custos da produção não é apenas quem produz. Por isso, as

externalidades são consideradas, em tese, como falhas de mercado.

Segundo a teoria de Pigou, contudo, é possível para o Estado, se assim o decidir, remover tais divergências mediante “incentivos extraordinários” ou “restrições extraordinárias”. As formas mais óbvias que estes incentivos ou restrições podem assumir são as de subsídios e tributos, respectivamente. Os tributos *pigouvianos* consistem, dessa forma, em meio de internalização das externalidades. Essa ideia é muito bem-refletida nas taxas, por exemplo, por serem espécies tributárias que funcionam sob a ótica do princípio da equivalência, ou seja, a fixação do seu valor está intimamente ligada ao custo do serviço público prestado pelo Estado ao particular, ou ao benefício que lhe foi criado em função de uma atuação estatal.

O que se busca evitar é que o indivíduo seja beneficiado individualmente às custas dos recursos públicos, pois, intencionalmente ou não, a ação do Estado direcionada ao particular causa uma diferenciação entre este e o restante da comunidade, diferença que precisa ser corrigida para restaurar a isonomia.

No contexto das externalidades ambientais negativas, falhas de mercado resultantes da prática de atividades econômicas poluidoras, que afetam a qualidade das águas, do ar, dos alimentos e, com isso, causam prejuízos à comunidade, a resposta de Pigou foi a intervenção do Estado por intermédio dos tributos corretivos, os quais, através da imputação ao agente poluidor dos custos ambientais, obrigam à internalização dos efeitos externos nefastos, fazendo com que os danos ambientais sejam suportados como verdadeiros custos de produção. Dentro dessa lógica se dá o surgimento da tributação ambiental¹.

E o que a tributação ambiental pode oferecer em termos de proteção efetiva ao meio ambiente?

O processo de industrialização representou um marco, no mundo, da dicotomia entre natureza e sociedade. A produção e o consumo passaram a alcançar grande escala, gerando, conseqüentemente, elevado consumo de recursos naturais e geração de resíduos sólidos. “Desde então, o homem passou a conceber o desenvolvimento e a proteção ambiental como conceitos que se contrapõem” (BORGES et al., 2015, p. 587).

Nas décadas de 70 e 80, após catástrofes como a de Bhopal

¹ Molina e Vasco (2005, p. 158) argumentam que “*los tributos y gastos fiscales forman parte de los instrumentos económicos de política ambiental (economic instruments in environmental policy). Se trata de utilizar diversos mecanismos para suplir las deficiências de mercado, de modo que los agentes económicos y los consumidores perciban el coste real de las actividades contaminantes*”.

(Índia), Chernobil (Ucrânia), que afetaram tanto o meio ambiente quanto o homem, a economia ou política, percebeu-se a introdução da questão ambiental nos assuntos públicos. Segundo Beck (2010, p. 99), ao tratar da “sociedade de risco”, não há mais essa dicotomia homem-natureza, pois, “problemas ambientais não são problemas do meio ambiente, mas problemas completamente – na origem e nos resultados – sociais, problemas do ser humano”. Inclusive, o direito ao meio ambiente equilibrado passou a ser um direito fundamental do homem, reconhecido expressamente em constituições, como a brasileira, de 1988².

A efetiva utilização de políticas públicas de comando e controle ou de instrumentos econômicos e tributários para a medição e internalização das externalidades ambientais negativas decorre dessa mudança de pensamento, que passou a compreender o problema ambiental não apenas no aspecto físico do ambiente, mas como um problema complexo que impacta nas mais variadas atividades humanas.

Neste contexto, o que os instrumentos econômicos e a tributação ambiental podem oferecer, além da valorização do recurso natural, pela sua precificação e pela internalização dos custos das externalidades ambientais, é um estímulo à mudança comportamental, no sentido de privilegiar a prevenção e a precaução. A lógica de imputação de custos aos poluidores torna a atividade prejudicial ao ambiente, sob uma ótica econômica, cada vez menos vantajosa. (BORGES, 2014, p. 35). É a esta lógica que se dá o nome de princípio do poluidor pagador (ARAGÃO, 1997; OCDE, 1992; TUPIASSU, 2003)

Quando se fala em estímulo à mudança comportamental, deve-se fazer, aqui, mais um destaque, no que diz respeito à tributação ambiental. Trata-se do caráter extrafiscal do tributo, que permite ao Estado intervir no domínio econômico e social. A extrafiscalidade, ao lado do caráter fiscal (ou caráter arrecadatório), está presente, em maior ou menor grau, em cada espécie tributária, podendo ser encontrada em todo e qualquer sistema tributário. Isto é uma decorrência natural e lógica do próprio ato de tributar: quando se afeta uma atividade com um tributo, ela tende a ser mais onerosa e, por isso, menos estimulada. O contrário ocorre quando a atividade é subsidiada ou, pelo menos, livre de tributos.

No caso da proteção ambiental, de fato, esta possibilidade de indução de comportamentos é uma poderosa ferramenta nas mãos do ente

2

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

tributário para tornar eficiente uma política de tributação ambiental.

2 VANTAGENS DO EMPREGO DA TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL EM UMA REFORMA FISCAL VERDE

A configuração de uma reforma fiscal verde se dá essencialmente através da introdução de instrumentos de tributação ambiental, acompanhados de uma grande revisão dos instrumentos tributários típicos já existentes no sistema (GAGO RODRIGUEZ; LABANDEIRA VILLOT, 1999; RODRIGUEZ MUÑOZ, 2004).

Os instrumentos de tributação ambiental são representados, principalmente, por impostos, taxas e contribuições que incorporam elementos ecológicos em suas bases impositivas ou que variam suas alíquotas em função de um critério ecológico, de forma a fazer valer o princípio do poluidor-pagador, possibilitando a internalização de custos ambientais (TUPIASSU, 2006a).

As reformas fiscais verdes utilizam, evidentemente, os tributos como instrumentos de política ambiental, aproveitando os sinais que eles emitem ao mercado e seu poder de intervenção no comportamento dos particulares (TUPIASSU, 2006b). Mas, não se trata unicamente da introdução isolada de impostos e taxas ambientais. A verdadeira reforma fiscal verde utiliza os elementos ecológicos como parâmetros de base para a definição da carga tributária geral de um país. O tributo ambiental é visto não apenas como um instrumento pontual de uma política extrafiscal, mas como o elemento-chave de toda a política fiscal do Estado.

Desta forma, na definição formulada pela OCDE, a reforma fiscal verde representa um conjunto de medidas tributárias que permite a obtenção de receitas orçamentárias, contribuindo, ao mesmo tempo, para a realização de objetivos ambientais (OCDE, 2005).

O princípio básico de uma reforma fiscal verde é, assim, a tomada de consciência sobre o fato de que um tributo ambiental produz uma receita fiscal substancial, que pode alimentar, de forma durável, o orçamento público e ser afetada às mais diversas utilizações (TUPIASSU, 2009)³.

A esse respeito, a OCDE menciona a possibilidade de utilização das receitas obtidas com a tributação ambiental para a redução dos tributos que

³ "... les recettes des taxes d'environnement peuvent être affectées à divers usages : diminution des prélèvements fiscaux provoquant des distorsions ; réduction des déficits publics, augmentation des dépenses publiques et/ou affectation à des objectifs d'environnement spécifiques...". OCDE, *Écotaxes et réforme fiscale verte*, p. 9.

provocam distorções no sistema econômico, como também para a redução do déficit público ou afetação a políticas públicas específicas (OCDE, 1997, p. 9), podendo, inclusive, servir para o financiamento das despesas gerais do Estado. Tudo depende da configuração que será conferida aos tributos ambientais (INSTITUT FRANÇAIS DE L'ENVIRONNEMENT, 2003; TUPIASSU-MERLIN, 2009).

A tributação ambiental se insere, pois, no sistema fiscal como um mecanismo de compensação face à redução das alíquotas ou à supressão de certos tributos tradicionais. Esse deslocamento da carga tributária para as atividades danosas ao meio ambiente traz, finalmente, uma redução das distorções do sistema fiscal atual, sem comprometer o nível das receitas de que dispõe o ente público. Ocorre, no dizer de alguns, um verdadeiro “greentax shift” (ORTIZ CALLE, 2009; THEIN DURNING; BAUMAN, 1998).

Assim, a adoção de uma reforma fiscal verde permite a multiplicação das fontes de receita, tendo em vista a variação dos fatos imponíveis ambientais de que poderá dispor o fisco, os quais sempre apresentarão, como vantagem suplementar, a ação de regulação ambiental.

Observam-se, então, dois principais aspectos da implementação de uma reforma fiscal verde: (i) o deslocamento da carga tributária incidente sobre a renda e sobre a folha de salários para hipóteses de incidências produtoras de danos ambientais; (ii) a substituição dos tributos ordinários por tributos ambientais, cujas receitas serviriam tanto às finalidades de políticas ambientais quanto à manutenção das receitas fiscais, garantindo o funcionamento das ações estatais como um todo. Nessa perspectiva, a substituição de uma tributação ordinária por uma tributação ambiental culmina por permitir o alcance de uma multiplicidade de objetivos, tanto do ponto de vista fiscal quanto social.

Na verdade, como explicam Durning e Bauman (1998, p. 5), o sistema fiscal atual não leva em conta o princípio de base do sistema econômico segundo o qual a tributação de uma coisa tende a reduzir sua demanda. Atualmente, os elementos econômicos de que mais precisamos, tais como os salários (emprego) e o capital (investimentos) são justamente os que são mais tributados. Tributamos aquilo que gostaríamos de ter mais e deixamos livres de tributos coisas que gostaríamos de reduzir, tais como a poluição ou a destruição dos recursos naturais.

O efeito da tributação elevada sobre alguns bens, como o trabalho, faz com as empresas, em vez de aumentarem a oferta de empregos,

substituam o trabalho humano por outros fatores de produção com um aumento da automatização e do uso de energia (GEE, 1994).

O trabalho e o capital, essenciais ao pleno emprego e ao desenvolvimento de um país, ficam cada vez mais caros, justamente em função da carga tributária que incide sobre eles. Paradoxalmente, os elementos mais maléficos para a qualidade de vida dos indivíduos — como a poluição e a exploração excessiva dos recursos naturais, por exemplo — não são — ou são muito pouco — tributados⁴ e são até mesmo encorajados pela concessão de incentivos fiscais. Além de distorções e dificuldades no que tange ao desenvolvimento econômico, esse contexto gera distorções ambientais e sociais (BARDE, 1998). Isso quer dizer que a economia responde aos sinais enviados pelas políticas fiscais, de modo que assistimos a uma redução do nível de emprego — trabalho muito tributado — e um aumento da exploração e deterioração dos recursos naturais — pouco tributado.

Essa constatação demonstra a importância do deslocamento da carga tributária ao qual fizemos referência anteriormente. Na verdade, o deslocamento deve representar uma redução da tributação dos “bens” — como o trabalho — e um aumento da tributação dos “males” — como a poluição. Aí está o ponto de interesse principal das reformas fiscais verdes.

Quando se opera um deslocamento da carga tributária incidente sobre o trabalho para a poluição, faz-se, simultaneamente, uma otimização do aspecto incitativo da tributação, tornando mais cara a exploração dos recursos naturais e/ou a emissão de poluição, barateando a oferta de emprego.

Assim, como afirma Rodriguez Mendes (2005, p. 7), uma reforma fiscal verde servirá a vários objetivos:

El primer objetivo de una reforma fiscal verde es la regulación del medio ambiente, contribuyendo a una reducción en las emisiones de sustancias contaminantes o de cualquier otro efecto externo negativo. Pero además, una reforma fiscal verde también persigue objetivos económico-fiscales cuando los ingresos generados por el impuesto ambiental son utilizados para reducir otros impuestos distorsionantes.

4 A esse respeito, segundo pesquisa de Gee (1997, p. 87) “Since 1960, the burden of taxation on employment (mainly income tax and Social Security Contributions) has increased from 28 per cent of tax revenues, on average in Europe, to 50 per cent. Meanwhile, taxes on the environment (the use of energy resources and the creation of pollution and wastes) have been small and stable at around 7-9 per cent of revenues...”».

Finalmente, las reformas fiscales verdes también han sido propuestas para la consecución de objetivos económico-laborales cuando la recaudación obtenida por el impuesto ambiental es utilizada para reducir las cotizaciones a la seguridad social, o la imposición sobre las rentas del trabajo en general, favoreciendo de este modo la creación de empleo.

É a partir dessas múltiplas finalidades das reformas fiscais ecológicas que se demonstra a noção de “duplo dividendo”. O duplo dividendo ou duplo benefício é, assim, uma noção desenvolvida pelos economistas para indicar a multiplicidade de objetivos que podem ser perseguidos pela introdução de uma tributação ambiental no quadro de uma reforma muito mais extensa do sistema fiscal (BRECARD, 2005; CHIROLEU-ASSOULINE, 2001; DE MOOIJ, 2000; FULLERTON; METCALF, 1998).

Essa nova perspectiva político-econômica, que consiste em incluir a tributação ambiental no quadro de um projeto de redução do desemprego, ganha uma importância cada vez maior na atualidade. Mas, na realidade, os “dividendos sociais” da reforma fiscal verde não se limitam à redução do desemprego. A tributação ambiental, quando incluída em um projeto geral de reforma tributária, pode servir realmente a lutar contra as más condições de vida e contra a pobreza, trazendo numerosos benefícios.

Ao contrário do que se passa na Europa – onde o desemprego representa um dos maiores e principais problemas sociais – nos países menos desenvolvidos o desemprego é apenas mais um problema, dentre vários outros que merecem a atenção do poder público.

E mesmo na perspectiva dos países mais pobres, a reforma fiscal ecológica continua sendo interessante. Isso porque, a receita obtida com o novo sistema tributário criado com a reforma fiscal verde não se destina unicamente à substituição das receitas obtidas com as contribuições sobre os salários. Ela serve para estimular as ações favoráveis ao meio ambiente e a reformulação das políticas públicas ambientais e econômicas em geral, que podem se fixar sobre objetivos de melhoria do bem-estar social.

É o que explica a OCDE (2005, p. 3;53). De acordo com esse

organismo:

“Le développement durable consiste au fond à parvenir à des solutions triplement avantageuses sur les plans environnemental, économique et social (...).La RFE peut directement contribuer à réduire la pauvreté en aidant à faire face aux problèmes d’environnement (tels que la contamination de l’eau et la pollution de l’air) dont sont victimes les pauvres. Elle peut également y contribuer indirectement, en générant ou en libérant des ressources qui permettent de financer des programmes de lutte contre la pauvreté dans des domaines comme la distribution d’eau et l’assainissement, ou d’autres investissements utiles aux défavorisés dans des domaines tels que la santé et l’éducation. La RFE est un important élément de la panoplie d’instruments de la politique de développement. Les mesures de RFE complètent et renforcent les approches réglementaires et autres de la gestion du budget et de l’environnement. (...).La RFE peut donc jouer un rôle important dans la réalisation des objectifs du millénaire pour le développement visant à éradiquer l’extrême pauvreté et la faim et à assurer un environnement durable »..

A tributação ambiental traz benefícios sociais extremamente otimizados, quando incluídos em um quadro mais extenso de reforma tributária. O aspecto fiscal desse tipo de imposição será acoplado ao aspecto extrafiscal, para atingir objetivos ambientais, assim como objetivos socioeconômicos. A reforma fiscal ecológica pode, então, se transformar no elemento-chave de toda uma política tributária e social, visando obter um desenvolvimento sustentável e a implementação de melhorias na qualidade de vida dos cidadãos. Não apenas receitas obtidas com o deslocamento da carga mas, também, os recursos economizados com tal sistema podem ser otimizados e aplicados essencialmente em políticas ligadas ao bem-estar social.

Nesse sentido, AlsemGörres (2001) comenta não apenas sobre o duplo dividendo da reforma fiscal verde, mas, sobre seus “dez dividendos”. Uma reforma do sistema fiscal baseada da introdução de tributos ambientais trará, assim, múltiplas vantagens, tendo, por isso, sido difundida em vários países.

3 A REFORMA FISCAL VERDE NA PRÁTICA

A reforma fiscal verde não é novidade em alguns países europeus. Especialmente nos países situados no norte da Europa, como Dinamarca, Noruega e Suécia, a reforma fiscal verde é tida como bem-sucedida e exemplo para o restante do mundo.

A partir de 1991, a Suécia realizou uma redução na incidência fiscal sobre altas rendas, compensadas por uma série de imposições de caráter ecológico, principalmente sobre energia e transportes.

No início, as alíquotas aplicadas aos tributos tradicionais (como o imposto de renda) foram reduzidas e compensadas pela introdução de tributos incidindo sobre o CO₂ e SO₂, assim como por outros tributos específicos sobre produtos poluentes (pilhas, pesticidas etc.). No total, cerca de 6% do PIB foram redistribuídos através da tributação ambiental. A Suécia dispõe de mais de 70 instrumentos econômicos e fiscais ambientais, sendo o país mais avançado do mundo nessa área. A receita da tributação ambiental é de mais de 7 bilhões de euros por ano (BARDE, 1998; GOVERNMENT OFFICES OF SWEDEN, 2005; OCDE, 2004).

A Suécia adota, então, um modelo extremamente bem-sucedido de reforma fiscal verde, que combina a função extrafiscal ecológica dos tributos com sua função arrecadatória, numa política que integra os tributos ecológicos como um dos elementos principais do sistema impositivo.

Logo após a experiência sueca, a Dinamarca, ainda na década de 90, realizou a progressiva transferência da carga sobre a renda e o trabalho para a exploração de recursos naturais e a poluição. Com o “energy pack”, no começo dos anos 90, acompanhado de medidas complementares de tributação ambiental de 1994, a Dinamarca realizou uma transferência progressiva da carga tributária incidente sobre rendas e o trabalho para a exploração dos recursos naturais e emissão de poluição⁵.

No início dos anos 2000, a tributação na Dinamarca já englobava aproximadamente 29 critérios ambientais (DANISH GOVERNMENT, 2000), o que representava cerca de 9% da receita tributária do país (EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, 2000, p. 33).

A Noruega e a Finlândia seguiram a tendência dos outros dois países escandinavos, no que diz respeito à implementação da reforma fiscal

⁵ Segundo Hoerner e Bosquet (2001, p. 12) “Over the period 1994-1998, labour taxes were to be reduced by 2.2% of GDP and the marginal tax rates on income were to be cut by 10%. As a counterpart, the capital tax base was broadened to supply additional revenue equal to 1% of GDP and a broad array of green taxes were raised to provide the extra 1.2%”.

verde.

De acordo com Soares (2002, p. 16), o incremento no uso dos impostos ambientais deve-se, também, e em grande medida, à crise fiscal do *welfare state* escandinavo, no momento em que os tradicionais impostos sobre o rendimento começaram a exceder o nível de 50%, sendo necessárias novas e legítimas fontes de tributação. Este dado reforça a conclusão exposta no item anterior e, ao contrário de fragilizar o aspecto ambiental, coloca-o como um dos objetivos e principal fonte de legitimação da reforma fiscal verde.

A título de ilustração, vale destacar que a reforma fiscal verde segue sendo implementada na Europa, tendo sido aplicada, em maior ou menor grau, nos sistemas tributários de países como a Inglaterra, a Holanda e a Alemanha.

Na América do Sul, em que pese não se ter verificado uma substancial reforma fiscal verde em nenhum dos países, alguns vêm avançando na verificação do sistema tributário. O Chile, em 2014, promulgou a Lei nº 20.780, que introduziu diversas modificações em seu sistema tributário, dentre elas a criação de um imposto anual, que incidirá sobre as emissões no ar de material particulado, óxidos de nitrogênio (NOx), dióxido de enxofre (SO₂) e dióxido de carbono (CO₂)⁶. Trata-se do primeiro tributo incidente sobre a emissão de CO₂ no continente sul-americano (VIALLI, 2014, p. 10).

O México e a Costa Rica também têm avançado na tributação ambiental, com a criação de impostos sobre combustíveis fósseis (VIALLI, 2014, p. 11). A Costa Rica, em especial, tem uma experiência positiva, com destinação das receitas provenientes do imposto sobre o consumo de combustível e outros hidrocarbonetos ao fundo de financiamento do programa de pagamento por serviços ambientais (PSA), que remunera os proprietários que mantêm florestas em pé (CHACÓN, 2013, p. 134).

A tendência de utilização dos instrumentos econômicos e tributários nas políticas ambientais, ao que tudo indica, é irreversível. Não obstante, em que pesem os exemplos vitoriosos dos países do Norte Europeu, a reforma fiscal verde introduz profundas alterações na estrutura tributária dos países, não estando isenta de fragilidades. Isso conduz à

6 Artículo 8°- Establéce se un impuesto anual a beneficio fiscal que gravará las emisiones al aire de material particulado (MP), óxidos de nitrógeno (NOx), dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de carbono (CO₂), producidas por establecimientos cuyas fuentes fijas, conformadas por calderas o turbinas, individualmente o en su conjunto sumen, una potencia térmica mayor o igual a 50 MWt (megavatios térmicos), considerando el límite superior del valor energético del combustible. (BIBLIOTECA DEL CONGRESO NACIONAL DE CHILE, 2014)

formulação de uma certa quantidade de críticas contra tal política.

Um problema a ser enfrentado é a instabilidade das receitas obtidas com os tributos ecológicos. É fato que a tendência da tributação ambiental é de reduzir sua arrecadação, à medida que os contribuintes passem a adotar condutas ecologicamente corretas. Considerando, portanto, a tendência de redução das receitas tributárias com as novas figuras impositivas, a supressão dos tributos tradicionais traria graves problemas para o orçamento público.

Neste tocante, bem a propósito, os países escandinavos admitem ter enfrentado percalços na implementação da reforma fiscal verde. Autoridades suecas afirmam, por exemplo, que o país foi obrigado a lidar com profundas dificuldades orçamentárias, mas manteve e continua mantendo, sem arrependimento, uma tributação ecológica em larga escala⁷.

Outro ponto polêmico consiste na eventual criação de distorções concorrenciais pelo próprio tributo ambiental, hipótese em que a otimização econômica não se torna possível. A competitividade das empresas ficaria, assim, comprometida, impedindo a contrapartida da real melhoria do custo de vida da população (BRECARD, 2005, p. 56).

Permanece, além de tudo, em muitos países, o receio de que, no quadro das esferas de decisão, a reforma fiscal verde seja apenas uma “desculpa” para o aumento da carga tributária⁸ e/ou para o deslocamento da tributação dos ricos para os pobres. Ou seja, pensa-se numa socialização dos custos ambientais criados pelos ricos a recair sobre toda a sociedade.

Essas críticas estão sendo, neste momento, apresentadas contra a reforma fiscal verde, em curso de implementação em Portugal. Dentre as medidas principais propostas estão a criação da taxa por emissão de CO₂, da taxa sobre bilhetes aéreos e da taxa sobre sacos plásticos (GARCIA e CRISÓSTOMO, 2014, p. 1). Segundo Coelho (2014), trata-se de um franco aumento da carga tributária, o que causa distorções e perda da competitividade. O autor considera, ainda, que se está realizando uma tentativa de substituição de tributos progressivos por tributos regressivos,

7 Informações bastante favoráveis a esse respeito nos foram fornecidas pessoalmente por Jens Henriksson, Ministro das Finanças sueco, quando da 3ª Université de printemps de Finances Publiques du Gerfip, 18 de maio de 2006, no Ministério da Economie, Finanças e Indústria, em Paris.

8 Segundo Blanchet e Oliveira (2014, p. 179), “pela análise da doutrina nacional e dos meios de informação, de fato, há que se constatar que existe uma grande preocupação de que uma reformulação do sistema tributário nacional, com a inserção de novos elementos de cunho ambiental, sirva apenas como justificativa para a arrecadação de mais impostos. As experiências internacionais, entretanto, poderiam moldar o caso brasileiro, pois tais experiências apontam para o fato de que as reformas tributárias verdes não significam necessário aumento de arrecadação global em relação ao que se produz economicamente no país. Normalmente, tais reformas vêm acompanhadas de desonerações entre outros setores, como o setor laboral, de renda ou outros impostos das empresas, visando a uma neutralidade da arrecadação.”

legitimados pela justificação ambientalista.

De se notar, portanto, que a reforma fiscal verde, na prática, é alvo de análises extremamente divergentes. Porém, importantíssimo destacar o peso e o efeito dos aspectos positivos e negativos supramencionados, diante da realidade do sistema constitucional e tributário brasileiro.

4 A REFORMA FISCAL VERDE E O PROBLEMA DA REGRESSIVIDADE

No Brasil, se for adotada uma concepção mais branda acerca da reforma fiscal verde, ou seja, aquela caracterizada pela mera criação isolada de tributos ambientais, sem que faça parte de uma reforma na base do sistema tributário nacional, pode-se dizer que a reforma fiscal verde já começou a ser implementada, na medida em que existem taxas de licenciamento ambiental, taxas de fiscalização ambiental, e até impostos com características ambientais, como é o caso do IPTU, do ITR⁹ e do IPVA¹⁰.

A reforma fiscal verde, contudo, como é tratada neste artigo, importa em algo mais profundo do que a mera implementação de alguns tributos isolados com características ambientais, como já foi feito no Brasil. É possível dizer que o país já começou a utilizar a tributação com o objetivo de proteger o meio ambiente, em especial pela extrafiscalidade. O que não se pode dizer é que o país cumpre com o principal objetivo da reforma fiscal verde, que é a substituição da tributação ordinária pela tributação ambiental. Afinal, a reforma fiscal verde não pretende afetar o desenvolvimento apenas aumentando a carga tributária, mas sim estimular o desenvolvimento, deixando de tributar o investimento em bens favoráveis à população.

As duas principais Propostas de Emenda à Constituição (PEC) em

9 “É o que se verifica com o IPTU e o Imposto Territorial Rural – ITR. Os impostos territoriais são instrumentos de estímulo ao uso adequado e racional dos recursos naturais em vista à preservação ambiental, que, em última consideração, gera bem-estar aos habitantes, conforme consta dos artigos 182 e 186, da Constituição Federal de 1988. Para o ITR, há determinação constitucional para que suas alíquotas sejam fixadas “de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (artigo 153, § 4º, I, e artigo 186, II), acarretando na eleição infraconstitucional do valor da “terra nua” – terras sem produção – como base de cálculo e a delimitação de alíquotas crescentes à razão da improdutividade. Para o IPTU, há a previsão do uso das suas alíquotas para influenciar a utilização e a localização do imóvel urbano (artigo 156, § 1º, II), viabilizando a concretização do planejamento urbano e do uso sustentável da propriedade” (FORTES, 2010, p. 18).

10 “Com relação ao IPVA, tributo regulado pelo artigo 155, III da Constituição Federal, também possível verificar o seu direcionamento à defesa e preservação do meio ambiente, inclusive sendo constitucionalmente possível aplicar alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo, como já ocorre no caso de automóveis a álcool (art. 155, § 6º, II CF).” (GVCES, 2013, p. 141).

curso acerca da reforma tributária são a PEC 233/2008 e a PEC 31/2007. As propostas em curso têm como ponto fulcral, em resumo, a criação do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), cujos objetivos declarados são a desoneração dos investimentos e a mitigação da competência tributária dos Estados, no que diz respeito ao ICMS, passando tal imposto a ser de competência conjunta dos entes. Alguns elementos ligados ao favorecimento da tributação ambiental podem ser vislumbrados, conforme explicitado por Peralta (2015, p. 138), estando-se bem longe de uma verdadeira ecologização do sistema tributário nacional. Não se observam, portanto, elementos que indiquem eventual interesse político por uma verdadeira reforma fiscal verde na atualidade brasileira.

Apesar disso, a discussão acadêmica deve prosseguir, no intuito de subsidiar o avanço da questão, que tende a crescer e ser implementada de uma maneira mais sistemática e organizada, com o intuito de propiciar uma economia verde (PERALTA, 2015).

Ao se avançar na discussão sobre a reforma fiscal verde no Brasil, porém, um ponto problemático merece atenção especial: trata-se da regressividade do sistema.

Como se viu, o cerne da reforma fiscal verde consiste em transportar a pressão fiscal das atividades de agregação de valor para as que subtraem valor utilizando energia e recursos naturais, ou gerando resíduos e poluição (ROSEMBUJ, 2009, p. 60). A tributação ambiental recairá, portanto, sobre os poluidores e os exploradores de recursos naturais, na medida das externalidades ambientais negativas produzidas por cada um.

De acordo com as premissas do princípio poluidor-pagador fixadas por Aragão (1997), os poluidores que geralmente arcam com tal custo tributário são exatamente os fornecedores de produtos e serviços. Por óbvio, entretanto, os produtos e serviços desses fornecedores se tornarão mais caros, em virtude do aumento no custo da produção.

A reforma fiscal verde opera-se, pois, essencialmente, no âmbito da tributação sobre o consumo, ou seja, da tributação indireta. Esta tributação indireta implica, em geral, numa separação entre o contribuinte de fato e o de direito, de modo que o responsável legal (contribuinte de direito) pelo pagamento do tributo não é o mesmo que realiza efetivamente o dispêndio a ele referente (contribuinte de fato). Isso ocorre na tributação sobre o consumo, pois o fornecedor inclui o valor do tributo no valor total do produto ou serviço¹¹.

11 “(...) essa espécie de encargo fiscal tem como uma de suas principais características a sua

E uma característica forte da tributação indireta consiste, justamente, em sua grande regressividade.

A tributação regressiva é aquela que incide de maneira mais onerosa sobre os menos favorecidos. Ou seja, quando o tributo incide sem observar o efetivo poder contributivo do indivíduo em arcar com o ônus tributário.

Assim, a tributação sobre o consumo, na medida em que não leva em consideração as características pessoais do contribuinte, mas apenas do bem envolvido na operação, culmina por impor um ônus mais significativo aos contribuintes de baixa renda, acarretando uma alta regressividade.

O problema da regressividade fica patente quando os consumidores, ricos ou pobres, passam a ser igualmente afetados pela tributação. A questão se agrava quando o produto objeto de consumo é essencial à vida, como, por exemplo, energia elétrica, alimentos, água. Considerando-se que o preço de tais bens é o mesmo para todos, pelo fato de serem consumidos universalmente, a proporção (preço sobre renda) do que é dispendido pelo rico é menor do que a dispendida pelo pobre. Assim, acaba sendo economicamente mais afetado aquele que menos tem.

Neste contexto, a substituição de impostos e contribuições sobre os rendimentos do trabalho, que consideram a capacidade contributiva do indivíduo em seu cálculo, por tributos que afetam igualmente a todos, independentemente da capacidade contributiva, pode gerar problemas sob o aspecto de justiça social, eis que reduz a função de redistribuição do sistema tributário. Esta, a propósito, é uma das grandes críticas formuladas por Coelho (2014), ao tratar da reforma fiscal verde em Portugal como um “presente envenenado”.

A implementação de uma reforma fiscal verde, incrementando a tributação indireta que recai sobre produtos e serviços poluentes, tende, então, a conflitar com o aspecto redistributivo do sistema fiscal calcado na capacidade contributiva, e apresenta-se como um desafio suplementar face à enorme desigualdade social existente no Brasil.

repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional. Assim, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito, previsto no ordenamento como o responsável pelo fato imponible e que ocupa, conseqüentemente, o polo passivo da obrigação tributária, e aquele que arca economicamente com o encargo em si, conhecido pela doutrina e jurisprudência por contribuinte de fato” (GASSEN et al., 2013, p. 215).

5 A NECESSIDADE DE MITIGAÇÃO DA REGRESSIVIDADE EM UMA REFORMA FISCAL VERDE NO BRASIL

A regressividade já é um problema verificável no sistema tributário brasileiro. A alta carga tributária (36,3% em relação ao PIB)¹², composta em grande parte de contribuições e impostos incidentes sobre produtos e serviços (tributos indiretos), é um indício relevante de que o consumidor mais pobre pode estar tendo grande parte de sua renda comprometida por tributos¹³.

No Brasil, o sistema tributário é composto por importantes impostos indiretos, como o ICMS ou o IPI, além de relevantes contribuições, como PIS e COFINS, que resvalam sobre o consumo. Estes tributos são inseridos em praticamente todos os produtos ou serviços, os quais são pagos, sem distinção, por consumidores ricos ou pobres. Segundo Zockun et al. (2007, p. 22), no ano de 2004, famílias com renda de até 2 salários mínimos destinaram 48,8% da renda ao pagamento de impostos, enquanto as famílias com renda superior a 30 salários contribuíram com cerca de 26,3% da renda. Estes dados demonstram que um beneficiário do programa bolsa-família pode estar pagando, proporcionalmente, bem mais impostos do que um milionário, o que reflete a perversidade do sistema tributário brasileiro (AFONSO, 2013, p. 11).

Daí surge a grande dificuldade em se propalar no Brasil a ideia de uma reforma fiscal verde, a qual tem por base, essencialmente, uma tributação que recairá indiretamente sobre todos os consumidores de bens e serviços cuja produção e/ou consumo provoquem efeitos nefastos ao meio ambiente.

Algumas opções, tais como a redução de impostos diretos incidentes sobre as camadas populacionais menos abastadas, poderiam compensar, de certa forma, um aumento da tributação indireta sobre produtos essenciais mais onerados, sob o critério ambiental.

Na realidade, porém, se há de convir que o espírito da reforma

12 Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, a carga tributária brasileira em relação ao PIB, no ano de 2013, foi de 36,42% (AMARAL et al., 2013). A OCDE publicou, em janeiro de 2014, estudo no qual afirma que o Brasil, com 36,3% (receita tributária média em relação ao PIB), no âmbito da América Latina, só estaria atrás da Argentina, com 37,3% (OCDE, 2014).

13 A soma das alíquotas legais dos tributos indiretos (IPI, ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins) deve estar, em média, ao redor de 68%. Em 48 produtos de consumo, 40 deles têm soma das alíquotas legais (por fora) superior a 50%, como demonstrou o levantamento “Feirão de Impostos”, realizado por inúmeras associações comerciais, em muitas cidades do Brasil. Em 2004, a tributação indireta alcançou a cifra de R\$ 266,9 bilhões. E estima-se que o consumo das famílias a preços de mercado, em 2004, tenha sido de R\$ 975,2 bilhões. (ZOCKUN, 2007, p. 3)

fiscal verde é de efetivamente alterar drasticamente a ordem de valores sobre os quais encontra-se assentado o sistema tributário, de modo a alterar a própria noção de regressividade em si.

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

A mudança principiológica é imprescindível e decorre do fato de que capacidade contributiva e o princípio do poluidor-pagador apresentam-se, muitas vezes, parcialmente colidentes entre si, já que o princípio do poluidor-pagador onera o poluidor, independentemente de sua condição econômica (TORRES, 2005, p. 29). O poluidor-pagador valora unicamente a internalização das externalidades negativas, sendo a introdução da situação econômica do contribuinte irrelevante e até prejudicial, caso seja entendida como essencial ao sistema tributário.

Peralta (2015, p. 5), ao tratar de tributação ambiental *stricto sensu*¹⁴, defende que o princípio do poluidor-pagador será o fundamento da tributação, e não o princípio da capacidade contributiva. Segundo o autor:

O PPP caracteriza o tributo ambiental como um tributo de caráter seletivo que deverá incidir sobre fatos econômicos que impactam de maneira negativa o meio ambiente. O fato gerador e a graduação do tributo deverão ser delimitados pelo PPP, de acordo com critérios de proporcionalidade e de equivalência, e não com fundamento no princípio da capacidade

14 Peralta (2015, p. 4) destaca que a doutrina subdivide a tributação ambiental em *lato sensu* (sentido impróprio) e *stricto sensu* (sentido próprio). Segundo o autor: “(a) *tributos ambientais lato sensu – sentido impróprio*. Trata-se de tributos ordinários, com uma finalidade predominantemente arrecadadora, mas que, em algum dos seus elementos, percebe-se um efeito extrafiscal, com caráter ecológico. Esse tipo de tributação compreende tanto o uso de incentivos e benefícios fiscais com o intuito de estimular a proteção ambiental, como também os tributos fiscais que, de maneira secundária ou indireta, contemplam problemas de caráter ambiental, como seria o caso, por exemplo, da vinculação de receitas para finalidades ambientais. (b) *Tributos ambientais stricto sensu – sentido próprio*. Os tributos ambientais *stricto sensu* (TASs) têm uma finalidade predominantemente extrafiscal. Esses tipos de instrumentos pretendem orientar as condutas dos diversos agentes econômicos, de forma que o seu impacto no meio ambiente seja realizado de forma sustentável. Nesse tipo de tributos deverá existir um vínculo entre a estrutura do tributo e o impacto causado no meio ambiente. Em outras palavras, a figura tributária deverá produzir um desincentivo que permita satisfazer a finalidade ambiental pretendida”.

contributiva, como ocorre nos tributos tipicamente fiscais. De maneira que, o critério diferenciador será o tipo de relação do agente econômico com o meio ambiente e não o índice de riqueza (PERALTA, 2015, p. 5).

Conforme foi tratado no item 1, quando se falou de tributação ambiental, o princípio do poluidor-pagador é o princípio de justiça tributária por excelência, sendo o que mais se identifica com a função de internalização de externalidades, idealizada por Pigou, ao tratar dos tributos corretivos¹⁵. Com a adoção de uma Reforma Fiscal Verde, é a partir do princípio do poluidor-pagador, portanto, que serão feitas as interpretações em termos de justiça tributária, não mais a partir da capacidade contributiva.

Sendo a capacidade contributiva substituída pelo poluidor-pagador, a capacidade para pagar deixa de ser o fundamento do tributo, passando o fundamento a ser o tipo de relação que o contribuinte possui com o meio ambiente. A capacidade de poluir substitui a capacidade de pagar.

De fato, um sistema tributário pautado exclusivamente no princípio do poluidor-pagador funcionaria perfeitamente em um contexto de rendas uniformes entre os cidadãos, pois a oneração do poluidor traz a justiça quando evita a socialização dos custos ambientais, assegurando tratamento mais gravoso aos que impõem custos externos à sociedade. O que o princípio do poluidor-pagador não considera é o fato de que, em muitos locais, a igualdade de rendas está muito distante. Existem contextos em que alguns grupos possuem uma renda alta e outros exibem uma renda cada vez mais próxima do estrito necessário à manutenção do mínimo existencial.

O Brasil se encontra nesta última situação e com o agravante de já conter uma tributação em grande parte baseada em tributação regressiva sobre o consumo. Desse modo, o problema a ser resolvido pela proposta de reforma fiscal verde não está em garantir uma tributação progressiva, ou em evitar uma tributação regressiva. O problema está em conciliar a

15 “O princípio do poluidor-pagador sinaliza no sentido de que os potenciais poluidores devem arcar com a responsabilidade pelo pagamento das despesas estatais relacionadas com a precaução e a prevenção dos riscos ambientais. É princípio de justiça porque busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio. O princípio do poluidor-pagador está ligado à ideia de internalização de eventuais prejuízos ambientais, sem a qual seria repassada para terceiros a responsabilidade pela carga tributária necessária a garantir os riscos ambientais. O poluidor, que se apropria do lucro obtido em suas atividades poluentes, não pode externalizar negativamente a poluição que produz” (TORRES, 2005, p. 27).

tributação ambiental com os contextos de grave desigualdade social. Ainda que a progressividade do sistema não seja uma exigência a ser feita à reforma fiscal verde, esta não pode negar a necessidade de se buscar uma repartição mais equitativa da carga fiscal.

Por certo, diante do atual cenário de ampla regressividade, uma reforma fiscal deve necessariamente trazer, no mínimo, maior transparência e simplicidade à tributação, propiciando ao cidadão uma melhor inteligência da imposição a que está sujeito. Necessário, ainda, que se pense o sistema de modo a, efetivamente, reduzir a incidência fiscal sobre os menos favorecidos.

D'Araújo (2015, p. 154) destaca que são comuns críticas no sentido de que qualquer alteração que vise combater a regressividade do sistema tributário brasileiro (fruto de opções historicamente realizadas) “acabará por se mostrar inócua ante o poder de planejamento dos agentes econômicos quanto à redistribuição do ônus, levando-se a crer que a má distribuição do encargo econômico do tributo seria irremediável”. Todavia, estes argumentos não podem servir para a rejeição de todo e qualquer debate em torno das estruturas de financiamento do Estado brasileiro (D'ARAÚJO, 2015, p. 154).

O amadurecimento das reflexões acerca da implementação de uma reforma fiscal no Brasil perpassa, portanto, não apenas pela verificação da base tributária e da principiologia que lhe é subjacente, mas, principalmente, pela valorização, na prática, de elementos que possibilitem uma efetiva redução da desigualdade nefasta no que tange à incidência tributária sobre os pobres.

CONCLUSÕES

Não se pretende esgotar o tema, até porque inúmeras outras críticas e ponderações podem ser colocadas na discussão. As presentes considerações visam apenas jogar um pouco de luz sobre o tema mundialmente debatido. Não se trata, também, de impedir a reforma fiscal verde, até porque ela apresenta benefícios concretos tanto para o homem quanto para o meio ambiente. O que se pretende é problematizar a questão, para que eventual implementação seja conduzida de forma responsável. Dito isto, as conclusões a que esta pesquisa chegou são as seguintes:

1. Os instrumentos econômicos e a tributação ambiental podem

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

2. A reforma fiscal verde, em tese, apresenta múltiplas vantagens, que vão desde a afetação da receita dos tributos ambientais para fins ecológicos, passando pela utilização dos tributos com finalidade extrafiscal, até a redução dos déficits públicos e o crescimento econômico. Isto acaba por converter a proposta de legitimação e correção das distorções do sistema tributário e de um incremento da proteção ambiental em um instrumento com grande potencial de aceitação nos mais diversos contextos políticos, econômicos e sociais, na medida em que podem proporcionar benefícios, ao mesmo tempo, em todos os referidos campos.

3. No que tange à crítica da regressividade, concluiu-se que o problema a ser resolvido pela proposta de reforma fiscal verde não está em garantir uma tributação progressiva, ou em evitar uma tributação regressiva. O problema está em conciliar a tributação ambiental com os contextos de grave desigualdade social. Ainda que a progressividade do sistema não seja uma exigência a ser feita à reforma fiscal verde, esta não pode negar a necessidade de uma repartição equitativa da carga fiscal, não pode negar o direito ao mínimo existencial.

4. No Brasil, em especial pela realidade social extremamente desigual, é imprescindível, nas discussões acerca da reforma fiscal verde, o cuidado para a tributação não comprometer o mínimo de bens materiais a que toda pessoa tem direito.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R. *A Economia Política da Reforma Tributária: o caso Brasileiro*. Washington: Woodrow Wilson International Center for Scholars, 2013.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Leticia Mary Fernandes do. *Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013*. Disponível em: https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218_asscomEstudoEvolucao-da-

cargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf. Acesso em: 15ago. 2015.

ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa. *O princípio do poluidor pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Meio Ambiente*. Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

BARDE, J.-P., «*Les instruments économiques pour la protection de l'environnement: l'expérience des pays de l'OCDE*», Droit et Pratique du Commerce International, n. 1, 1994, p. 41-67.

BARDE, J.-P. *Écotaxes et réformes fiscales vertes dans les pays de l'OCDE : bilan et mise en oeuvre*. La jaune et larouge, avril. 1998.

BECK, Ulrich. *Sociedade de Risco: Rumo a uma outra modernidade*. São Paulo: Editora 34, 2010.

BLANCHET, Luiz Alberto; OLIVEIRA, Edson Luciani de. *Tributação da Energia no Brasil: necessidade de uma preocupação constitucional extrafiscal e ambiental*. Seqüência (Florianópolis), n. 68, p. 159-187, jun. 2014.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa. *A análise econômica ambiental: investigação da compatibilidade com a teoria de Richard Posner*. In: BARACHO, H.U.; POMPEU, G.V.M; GONÇALVES, E.N.. (Org.). *Direito e Economia I*. 1 ed. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 29-43.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; TUPIASSU-MERLIN, Lise Vieira da Costa. *Taxas: equivalência e igualdade*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 119. p. 33-48. São Paulo: Ed. RT, 2014.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; CARDOSO, Adriana Luna; SILVA, Danielle Fonseca. *Avaliação do Potencial Protetorista do Princípio do Protetor Recebedor na Política Nacional de Resíduos Sólidos*. In: 20º Congresso Brasileiro de Direito Ambiental, 2015, São Paulo. Ambiente, Sociedade e Consumo Sustentável. São Paulo: Instituto O Direito por um Planeta Verde, 2015. v. 2. p. 587-597.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 233 de 28 de fevereiro de 2008*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>. Acesso em: 11 jul. 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 353 de 15 de abril de 2009*. Estabelece diretrizes gerais para a Reforma Tributária Ambiental. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=430593>. Acesso em: 11 jul. 2015.

BRECARD, D., “*Les dividendes économiques de l’impôt écologique*”, Revue Française de Finances Publiques, v. 90, 2005, p. 45-58.

CALLE, Enrique Ortiz. *Ecología y Fiscalidad de la Energía en la Unión Europea*. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.) Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração. São Paulo: QuartierLatin, 2009. p. 22-72.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

CHACÓN, Mario Peña. *El régimen económico y jurídico de los servicios ambientales en Costa Rica*. In: LAVRATTI, Paula; TEJEIRO Guillermo (Org.). Pagamento por Serviços Ambientais, fundamentos e principais aspectos jurídicos. São Paulo: Instituto O Direito por um Planeta Verde, 2013. p. 119-147.

CHILE. Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. *Ley 20.780 de 1º de outubro de 2014: Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e Introduce diversos ajustes e nel Sistema Tributario*. Disponível em: <http://bcn.cl/1nfzd>. Acesso em: 11 jul. 2015.

CHIROLEU-ASSOULINE, M., “*Le double dividende – Les approches théoriques*”, Revue française d’économie, v. 16, n. 2, octobre, 2001, p. 119-147.

D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade*

econômica, política e social. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito. Universidade de Brasília, Brasília

DANISH GOVERNMENT. *Structural Monitoring - International Benchmarking of Denmark*. 2000.

DE MOOIJ, R. A., *Environmental taxation and the double dividend*, Amsterdam, Elsevier, 2000.

EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. *Récents développements dans l'utilisation des écotaxes au sein de l'Union européenne*. Copenhagen: EEA. 2000.

FORTES, FelipeCianca. *O Regime Jurídico Tributário-Ambiental a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. 2010. Disponível em: <http://facnopar.com.br/revista/arquivos/2/OREGIMEJURIDICOTRIBUTARIOAMBIENTALAPARTIRDA.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2015.

FULLERTON, D. et METCALF, G. E., “*Environmental Taxes and the Double Dividends Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing?*” *Chicago-Kent Law Review*, v. 73, n. 1, 1998, p. 221-256.

GAGO RODRIGUEZ, A.; LABANDEIRA VILLOT, X., et al. *Características de una nuevapropuesta de reforma fiscal: la reforma fiscal verde*. *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, n. 30, p. 5-23. 1997.

GAGO RODRIGUEZ, A. e LABANDEIRA VILLOT, X. *La reforma fiscal verde*. Madrid: Mundi-Prensa. 1999.

GARCIA, Ricardo; CRISÓSTOMO, Pedro. *As principais propostas da reforma fiscal verde*. 2014. Disponível em: <http://www.publico.pt/economia/noticia/as-principais-medidas-da-reforma-fiscal-verde-1662267?page=2#/follow>. Acesso em: 08 jul. 2015.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. *Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos*. Sequência (Florianópolis), n. 66, p. 213-234,

jul. 2013.

GEE, D. *Economic Tax Reform: The wiser use of nature and the wider use of labour?*, Economic and Social Research Council, 1994.

GVCES. *Política Fiscal Verde no Brasil*. 2013. Disponível em: https://s3-sa-east-1.amazonaws.com/arquivos.gvces.com.br/arquivos_gvces/arquivos/233/Relatorio_GFP_FINAL_19112013.pdf. Acesso em: 11 jul. 2015.

GORRES, A., “*Forget double dividend: ecotaxes have at least tend dividend stoffer!*” Second Annual Global Conference on Environmental Taxation, Vancouver, April 1-3, 2001.

GOUVERNMENT OFFICES OF SWEDEN, *Economic instruments*, 2005.

HOERNER, J. A. e BOSQUET, B. *Environmental tax reform: the European experience*. Center for a Sustainable Economy. Washington, D.C. 2001.

INSTITUT FRANCAIS DE L'ENVIRONNEMENT. *La fiscalité liée à l'environnement*. 2003.

LOBATO, Anderson Orestes Cavalcante; ALMEIDA, Gilson César Borges de. *Tributação Ambiental: Uma Contribuição ao Desenvolvimento Sustentável*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 624-640.

MANKIWI, Gregory. *Introdução à Economia*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera; VASCO, Domingo Carbajo. *Marco Conceptual, Constitucional y Comunitário de la Fiscalidad Ecológica*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 157-234.

RODRIGUEZ MUÑOZ, J. M. *La alternativa fiscal verde*. Valladolid: Lex Nova. 2004.

OCDE. *Le Principe Pollueur-Payeur: analyses et recommandations*. Paris, OCDE, 1992.

OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente*. Madrid: Mundi Prensa, 1994.

OCDE. *Écotaxes et réforme fiscale verte*. Paris: OCDE. 1997.

OCDE. *Environmental taxes and green tax reform*. 1999. Disponível em: <http://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/39372634.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2015.

OCDE. *Examens environnementaux de l'OCDE - Suède*. Paris: OCDE. 2004.

OCDE. *La réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*. Paris: OCDE. 2005.

OCDE. *Latin America: Tax revenues continue to rise, but are low and varied among countries, according to new OECD-ECLAC-CIAT report*. 2014. Disponível em: <http://www.oecd.org/brazil/latin-america-tax-revenues-continue-to-rise-but-are-low-and-varied-among-countries-according-to-new-oecd-eclac-ciat-report.htm>. Acesso em: 15ago. 2015.

ORTIZ CALLE, E.. "Ecología y fiscalidad de la energía en la Unión Europea". In: SCAFF, F. F. (org.), *Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração*, São Paulo, QuartierLatin, 2009.

PERALTA, Carlos E. *Tributação Ambiental no Brasil: Reflexões para esverdear o sistema tributário brasileiro*. RFPTD, v. 3, n.3, 2015.

PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*. New Brunswick: Transaction Publishers, 1924.

RODRIGUEZ MENDEZ, M. E., *El doble dividendo de la imposición ambiental: una apuesta al día*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

ROSEMBUJ, Tulio. *El Impuesto ambiental*. Barcelona: El fisco,

2009.

SOARES, Luísa Manuela Magalhães. *A Reforma Fiscal Verde*. 2002. Disponível em: <http://www.fep.up.pt/disciplinas/LEC514/trabalhos/A%20reforma%20fiscal%20verde.pdf>. Acesso em 08 jul. 2015.

THEIN DURNING, A. et BAUMAN, Y. *Tax shift, Washington, NorthwestEnvironmentWatch*. 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Valores e Princípios no Direito Tributário Ambiental*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 21-54.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Da Relação entre Competências Constitucionais Tributária e Ambiental – Os Limites dos Chamados “Tributos Ambientais”*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 96-156.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *O direito ambiental e seus princípios informativos*. *Revista de Direito Ambiental*, n. 30, p. 155-178. 2003.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Promoção e regulação das externalidades: breves considerações econômicas sobre o intervencionismo do Estado neoliberal*. *Revista do Ministério Público do Estado do Para*, v. 1, p. 151-163. 2006.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Tributação Ambiental: a utilização dos instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável*. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *A Reforma Fiscal Verde e o Duplo Dividendo*. In: SCAFF, Fernando Facury; ATHIAS, Jorge Alex (Coord.) *Direito Tributário e Econômico aplicado ao Meio Ambiente e à Mineração*. São Paulo: QuartierLatin, 2009. p. 92-112.

TUPIASSU-MERLIN, Lise Vieira da Costa. *Tributação, Direitos Humanos e Meio Ambiente: Fundamentação Jurídico-Filosófica*. In: *Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro:

Forense; São Paulo: Método; Belém: CESUPA, 2013. p. 191-213.

VIALLI, Andrea. *Política fiscal verde contra o aquecimento global*. Revista 22. ed. 90. 2014. p.10-15.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.); ZYLBERSTAJN, Hélio; SILBER, Simão; RIZZIERI, Juarez; PORTELA, André; PELLIN, Eli; AFONSO, Luís Eduardo. *Simplificando o Brasil*. Texto para Discussão n. 3, São Paulo: FIPE, 2007. Disponível em: http://www.fipe.org.br/Content/downloads/publicacoes/textos/texto_03_2007.pdf. Acesso em: 17 ago. 2015.

Como citar este artigo (ABNT):

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. A (IN) VIABILIDADE DA REFORMA FISCAL VERDE NO BRASIL. **Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v. 15, n. 33, p. 347-375, set./dez. 2018. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1243>>. Acesso em: dia mês. ano.

Artigo recebido em: 02/10/2018

Artigo aceito em: 20/11/2018