XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liane Francisca Hüning Pazinato; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-636-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXIX Congresso Nacional do CONPEDI Balneário Camboriu - SC (3: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O XXIX Encontro Nacional do CONPEDI, realizado em parceria com a UNIVALI, entre os dias 07 e 08 de dezembro de 2022, apresentou como temática central "Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities". Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram em Balneário Camboriú.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho "DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II", realizado no dia 08 de dezembro de 2022, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Profa. Dr. Jonathan Barros Vita– UNIMAR

Prof. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato - FURG

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Mackenzie/FDF

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS COMO LIMITE À UTILIZAÇÃO DO ICMS PARA INTERNALIZAÇÃO DOS CUSTOS AMBIENTAIS DA POLUIÇÃO

RATE DIFFERENTIAL AS A LIMIT TO USING THE GST AS A WAY TO INTERNALIZE THE ENVIRONMENTAL COSTS OF POLLUTION

Rafael Rodigheri Alves da Silva

Resumo

Os estudos e propostas em tributação ambiental tem por base as ideias do economista inglês Arthur Pigou, propondo a internalização dos custos ambientais, frente ao princípio do poluidor-pagador, a fim de compensar a coletividade pela poluição gerada. No contexto brasileiro, esses princípios poderiam ser instrumentalizados pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS. Assim, questiona-se se seria possível utilizar o ICMS como tipo de imposto pigouviano para internalizar os custos ambientais do processo produtivo, partindo-se da hipótese de que a repartição de receita do ICMS em operações interestaduais, através do diferencial de alíquotas, impossibilita essa a utilização. Para tanto, realiza-se revisão bibliográfica descritiva e exploratória com o objetivo de descrever a atual compreensão do imposto pigouviano na literatura, explicar a sistemática de diferencial de alíquotas no ICMS dentro do Pacto Federativo e avaliar a possibilidade de utilização do imposto como forma de internalização dos custos ambientais e efetivação do princípio do poluidor-pagador. A hipótese inicial foi parcialmente confirmada, verificando-se uma limitação à tributação da poluição pela perspectiva da produção em operações interestaduais, sendo possível a majoração para operações internas. Ainda, observou-se uma boa adequação para a tributação da poluição no consumo.

Palavras-chave: Direito tributário ambiental, Tributo pigouviano, Icms, Diferencial de alíquota, Princípio do poluidor pagador

Abstract/Resumen/Résumé

Studies and propositions regarding environmental taxation are based on English economist Arthur Pigou's ideas, proposing the internalization of environmental costs in front of the polluter pays principle to compensate society for the pollution generated. In the Brazilian context, these principles could be instrumentalized by the Goods and Services Tax - GST. Therefore, we question if it is possible to use GST as a form of pigovian tax to internalize the adverse environmental effects of the productive process. The hypothesis is that the GST revenue partition in interstate operations, by a rate differential, makes impossible this use. To this, we perform a descriptive and exploratory literature review intending to describe the actual comprehension of the pigovian tax, explain the GST rate differential scheme in the Brazilian Federative Pact and evaluate the possibility of using the GST as a way to internalize the environmental costs and carry out the polluter pays principle. The initial

hypothesis was partly confirmed. We verified a limit to pollution taxation from the production perspective in interstate operations, but it is possible to increase the rate in internal operations. Also, we observed the GST is adequate to tax pollution in consumption.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Envinronmental taxation, Pigovian tax, Goods and services tax, Rate differential, Polluter pays principle

1 Considerações Iniciais

O presente trabalho tem origem nas discussões desenvolvidas no decorrer da disciplina "Direito Tributário Ambiental" do curso de Mestrado da Universidade Federal de Santa Catarina e tem por objetivo analisar a possibilidade de aplicação dos princípios pigouvianos para a tributação ambiental no âmbito da tributação sobre o consumo pelo ICMS no Brasil.

Têm-se especial enfoque na internalização dos custos frente ao princípio do poluidor-pagador, a fim de compensar os Estados produtores pela poluição gerada, em contraste com os mecanismos de repartição das receitas tributárias impostos pelo Pacto Federativo, conhecido como diferencial de alíquota (ICMS-Difal).

Assim, o problema questiona se seria possível utilizar o ICMS como tipo de imposto pigouviano para internalizar os custos ambientais do processo produtivo.

A pesquisa consistirá em revisão bibliográfica descritiva e exploratória sobre os principais conceitos a serem analisados. Como abordagem, utilizará o método hipotético-dedutivo, tendo como hipótese inicial que a repartição de receita do ICMS em operações interestaduais, através do diferencial de alíquotas, impossibilita a utilização do imposto com as características pigouvianas.

Para isso, descreve a atual compreensão do imposto pigouviano na doutrina brasileira sobre tributação ambiental como mecanismo de internalização dos custos ambientais. Em seguida, busca explicar a sistemática de diferencial de alíquotas no ICMS dentro do Pacto Federativo para, enfim, avaliar a possibilidade de utilização do imposto como forma de internalização dos custos ambientais e efetivação do princípio do poluidor-pagador.

2 A proposta de Arthur Pigou para a internalização dos custos sociais através da tributação

Na busca por uma origem da tributação ambiental, a literatura atribui ao economista inglês Arthur C. Pigou a autoria da "primeira proposta de uso do sistema tributário com finalidade de internalizar os custos sociais" (CASTELLO, 2017, p. 418).

Em seus estudos, Pigou busca analisar as formas pelas quais o bem-estar pode ser ampliado por ações estatais ou individuais, identificando três pilares de atuação: eficiência econômica, justiça distributiva e estabilidade macroeconômica. Posteriormente, o autor se dedica aos obstáculos que impedem a distribuição eficiente dos recursos na sociedade e observa que as ações dos agentes econômicos podem refletir positiva ou negativamente sobre o bem-

estar de terceiros não envolvidos, sem a correspondente compensação. Esses desajustes seriam, futuramente, analisados pela teoria econômica e identificados como ‘externalidades’ (SALLES; MATIAS, 2022).

O autor demonstrou que ações privadas poderiam causar benefícios a terceiros sem a correspondente remuneração, assim como impor custos a terceiros não envolvidos. Entre os exemplos apontados, alguns se relacionavam a impactos ambientais. No caso de ganhos líquidos sociais, Pigou (1932) apontou para os efeitos positivos na poluição do ar na criação de parques privados. Ainda que um cidadão não tivesse acesso, poderia usufruir da melhor qualidade do ar. Por outro lado, no caso de cidades poluídas, o autor demonstrou o aumento de custos com limpeza arcados pelos cidadãos de maneira generalizada.

Esse último tipo de externalidade seria mais frequente, uma vez que a repartição dos custos com terceiros representa um maior retorno do investimento e um aumento do bem-estar privado em detrimento ao social (SALLES; MATIAS, 2022). Nas palavras de Trentini (2020, p. 83), “na seara do meio ambiente, os custos social e ambiental não são considerados no preço final dos produtos, de modo que se privatiza o lucro e se socializa o dano”.

Essas externalidades não poderiam ser mitigadas através de relações contratuais, devido aos impactos sobre terceiros. Desse modo, Pigou (1932) sugere que o Estado pode agir através de incentivos ou barreiras extraordinárias para promover a justa distribuição do produto marginal líquido, fornecendo como exemplos óbvios os tributos e os subsídios.

Snape e Souza (2016), citando Andersen, sugerem que a obra de Pigou é muito mais cautelosa na proposta de tributação ambiental do que o propagado por seus seguidores.

De fato, a ideia é tímida na obra de Pigou. Apesar de seus livros terem sido adotados como referência em Cambridge e terem influenciado gerações de economistas (SALLES; MATIAS, 2022), as análises econômicas clássicas não consideravam os impactos ambientais como custos de produção e, consequentemente, os preços dos produtos não refletiam as perdas sociais resultantes dos métodos de produção industrial (SILVA; VIANA, 2017).

Somente a partir das crises mundiais causadas pela demanda por petróleo, nos anos 1960, os economistas passaram a se preocupar com a depredação ambiental, incorporando o tema natureza às análises neoclássicas. Com forte influência dos estudos de Pigou sobre externalidades, desenvolveu-se a Economia Ambiental (SALLES; MATIAS, 2022; SILVA; VIANA, 2017).

Nesse contexto, passou-se a denominar como tributos pigouvianos as propostas de utilização da tributação para internalizar os custos da poluição e da degradação ambiental repassados a terceiros (CASTELLO, 2017). Essa tributação teria dupla função: inibir o

comportamento do poluidor e financiar a reparação dos prejuízos ao meio ambiente (SILVA; VIANA, 2017).

Para isso, de acordo com Simone Costa (2005), a tributação deveria incidir sobre a emissão de poluentes, impondo um custo para a unidade de poluição emitida igual ao custo marginal social dessa poluição.

No entanto, a implementação desses tributos encontra limitações, pois a poluição é difícil de quantificar e converter em pecúnia, muitas vezes demandando uma análise casuística incompatível com a criação de uma norma geral e abstrata (CASTELLO, 2017).

Ainda, a própria função indutora desses tributos não se revela tão forte. Segundo Salles e Matias (2022, p. 165-166), a proposta de Pigou "não tem a pretensão de eliminar por completo o problema da poluição, mas sim garantir o alcance de um nível de poluição considerado ótimo" segundo o critério de Pareto, bem como "pressupõe a responsabilização do agente causador de danos pelos prejuízos alheios". Essa premissa seria a origem do princípio do poluidor-pagador.

Inicialmente um fruto da Economia Ambiental, na década de 1970, esse princípio veio a ser incorporado no Direito a partir da estruturação do Direito Ambiental como um ramo autônomo e, em 1992, foi reconhecido como princípio geral do direito internacional na Convenção de Helsinque (MIRANDA, 2018).

Ele consiste "na exigência de que o agente poluidor arque com os custos das medidas de prevenção e de controle da poluição" (COSTA, R., 2005, p. 314), podendo se concretizar tanto pela instituição de tributos, conforme originalmente previu Pigou, como através de multas, licenciamento ambiental e a obrigação de recuperação ambiental.

Para sua instrumentalização pelo Direito, todavia,

> […] torna-se necessária a tipificação do poluidor, que, do ponto de vista da metodologia jurídica, não é um conceito jurídico, nem mesmo indeterminado, mas um tipo, que, existindo na realidade da sociedade de riscos, vem sendo tipificado por leis recentes, suscetíveis de ulteriores regulamentações tipificadoras e até de atos administrativos tipificadores, como aconteceu com a legislação da taxa ambiental do IBAMA e da contribuição para o SAT. (TORRES, 2005, p. 28)

Sob a ótica da técnica tributária, "o critério material dos tributos que atendem ao princípio do poluidor-pagador é o próprio ato de poluir, em seus diversos modos de manifestação, fazendo com que o ato se torne lícito" (MIRANDA, 2018, p. 30).

Há de se destacar, no entanto, que a licitude da poluição deve ser anterior à tributação, posto que o conceito de tributo exclui as sanções por ato ilícito. Dessa maneira, as receitas

tributárias ambientais, por mais que financiem ações de reparação ambiental, não podem ser consideradas indenizatórias[1].

Exemplos de tributos com características pigouvianas, no Brasil, são o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS, ambos sujeitos à regra da seletividade que permite a adoção de alíquotas maiores a produtos industrializados tóxicos ou poluentes (COSTA, R., 2005).

A aplicação desta regra aos tributos em questão está prevista na Constituição, no artigo 153, § 3º, I, de forma obrigatória para o IPI e no artigo 155, § 2º, III, de forma facultativa para o ICMS. A seletividade deve se dar em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços.

Em busca de um conceito de essencialidade, Henry Tilbery explorou as obras de autores como Adam Smith e John Kenneth Galbraith, concluindo que o termo

> […] não deve interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria (1990, p. 3030).

Essas conclusões, contudo, tem por base a perspectiva individual. Por outro lado, Lázaro Silva e Lucas Bevilacqua exploram o tema pela perspectiva das necessidades coletivas:

> […] partilhamos do entendimento de Luís Eduardo Schoueri, para quem a seletividade em função da essencialidade pode servir tanto a reclamos de justiça fiscal como a outras finalidades constitucionais. Neste sentido, poder-se-ia falar em essencialidade não apenas sob uma perspectiva individual, mas também em essencialidade sob a perspectiva das necessidades coletivas, tendo como referencial os objetivos e valores constitucionais, de modo que "essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles". […]
> Assim, à luz dos valores basilares da ordem econômica, a perspectiva coletiva da essencialidade legitima a concessão de incentivos fiscais a uma dada atividade econômica, visando finalidades como a geração de empregos (art. 170, inciso VIII, da CF) ou a redução das desigualdades regionais (art. 170, inciso VII, da CF).

[1] A esse respeito, Fernando Modé (2016, p. 65) diferencia o princípio do poluidor pagador do princípio da responsabilização. Segundo o autor, "compreender o princípio do poluidor pagador como sendo aquele que impõe ao causador do dano sua reparação, é retirar do princípio do poluidor pagador a contribuição mais efetiva ao Direito Ambiental, a atuação preventiva, induzindo os agentes econômicos a conduzirem suas atividades de maneira mais benéfica ao meio ambiente.
De outro lado, importante ressaltar que, mesmo interpretando-se o princípio do poluidor pagador como sendo um princípio de vinculação do causador do dano à sua reparação ou à responsabilização pelo ato praticado (princípio da responsabilidade), tal reparação não se dá a título sancionatório. Nesta acepção, o princípio da responsabilização toma forma com diversos matizes, a responsabilização no campo do direito civil (que gera a obrigação da reparação) e a responsabilização nos campos administrativo e penal, essas sim, com caráter sancionatório".

> Também legitima a tributação mais branda sobre mercadorias cujo processo produtivo seja menos poluente, que embora guardem idêntico grau de essencialidade sob a perspectiva individual, seguramente diferenciam-se à luz da perspectiva coletiva, de defesa do meio ambiente e tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos (art. 170, inciso VI).

No presente estudo, dedicaremos especial atenção ao ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, enquanto principal tributo incidente sobre o consumo e de característica plurifásica, buscando avaliar a possibilidade de sua utilização para internalização dos custos ambientais.

3 ICMS, Pacto Federativo e diferencial de alíquota

O ICMS é atribuído pela Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Conforme Paulo de Barros Carvalho,

> […] temos três hipóteses de incidência e três consequências. Vejamos os três antecedentes normativos que a legislação constitucional consagra para, de seguida, tratarmos dos consequentes:
> a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
> b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior, prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
> c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal. (2015, p. 753)

A atribuição dessa competência decorre do modelo federativo de organização do Estado adotado pelo país. Como ensina Chiesa,

> No Estado brasileiro, não há hierarquia entre as unidades jurídicas União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, todas haurem suas competências diretamente da Constituição. É a própria Carta Magna que delimita o campo de atuação de cada uma das unidades, assegurando, no âmbito de suas atribuições, não só a autonomia política mas também a autonomia administrativa e financeira. […]
> Dessa forma, para que haja uma verdadeira descentralização, com liberdade de atuação no âmbito das competências outorgadas pelo texto constitucional, é imprescindível que se atribua, a cada uma das unidades integrantes do Estado federal, fontes próprias de obtenção de recursos. Só assim se assegurará uma efetiva autonomia.
> Por isso, é preciso que se atribua a cada uma das unidades integrantes do Estado uma parcela da capacidade para impor, arrecadar, gerir e despender tributos; não é suficiente, para se assegurar uma verdadeira autonomia, a

> outorga apenas de capacidade para arrecadar, gerir e despendê-los, nos limites autorizados pela unidade outorgante de tal capacidade. (2002, p. 26-27)

Efetivamente, apenas a atribuição de competência tributária é apontada como essencial ao Pacto Federativo, sendo que a discriminação de rendas privativas operada pela Constituição representa fator secundário da estrutura federal (DÓRIA, 1972).

Não obstante, Schoueri (1998, p. 82) aponta que, relativamente aos impostos, essa discriminação configura "garantia imposta pelo constituinte para afastar a pretensão tributária de dois ou mais sujeitos de direito público sobre o mesmo fato gerador".

Revela-se como característica de "um federalismo dualista, na medida em que estabelece campos específicos de atuação para cada uma das entidades", em contraste a outros campos em que o Pacto Federativo "adota técnicas de um federalismo cooperativo, ao estabelecer campos de atuação concorrentes", como no caso da preservação ambiental (CONTI, 2001, p. 24).

Ainda, dentro do federalismo brasileiro,

> Os Estados-membros […] são entidades públicas territoriais, dotadas de autonomia legislativa e constitucional. São, também, juridicamente iguais entre si. Não importa se mais ou menos vastos, ricos ou populosos: perante o direito são todos isônomos, possuindo os mesmos direitos e deveres e participando, de igual modo, da formação da vontade nacional. […]
> Portanto, nenhum Estado pode, por autoridade própria, obrigar os demais a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. (CARRAZZA, 1988, p. 60)

Nesse contexto de isonomia e competências privativas, a autonomia garantida pela Constituição a cada Estado encontra seu limite na competência de todos os demais. Para tanto, a regulação dessas relações intrafederativas é de competência de lei complementar, a quem cabe "dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios" nos termos do artigo 146, inciso I (BRASIL, 1988). Especificamente para o ICMS, existem extensas disposições sobre operações interestaduais nos incisos do § 2º do art. 155.

Isso decorre de um "perfil nacional" do imposto, por incidir sobre "todas as etapas de circulação de mercadorias e certos serviços, sendo que tais etapas podem se iniciar e terminar em unidades da Federação distintas […]. Ou seja, trata-se de imposto que afeta operações e prestações que ocorrem no mercado como um todo, e esse é nacional" (MENEGUETTI; CHAVES, 2015, p. 95).

A compreensão desse caráter é de fundamental importância, pois, ainda que não exista

disposição expressa na Constituição, desdobra-se em inúmeros preceitos e mecanismos de integração. Conceitos como os de operação interna, interestadual e de importação, assim como a compensação, base de cálculo e alíquota são reguladas por normas de âmbito nacional (CARVALHO, 2015).

Nesse cenário, para se evitar a exigência de tributos por dois ou mais entes em operações interestaduais e, assim, garantir a neutralidade fiscal, Misabel Derzi aponta duas soluções:

> A primeira, mais utilizada, é a de optar pelo princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, solução própria dos mercados não integrados e aquela que se pratica no comércio internacional, em geral; a segunda, que foi a solução brasileira, também adotada na Constituição de 1988 e única ajustada a um mercado perfeitamente integrado, é a adoção do princípio da tributação única no Estado de origem (embora, financeiramente, haja uma repartição entre um e outro Estado ou compensação). (1998, p. 128)

O princípio da origem impõe que a tributação ocorra no Estado do estabelecimento que realiza a operação ou prestação, cabendo ao Estado de destino, aquele em que está situado o comprador, suportar o crédito decorrente da tributação na origem e arrecadar apenas a tributação sobre o valor agregado em seu território (MENEGUETTI; CHAVES, 2015; MOREIRA; ESTANISLAU; RIBAS, 2015).

Há controvérsia na doutrina acerca de sua adoção. Por um lado, há aqueles como Misabel Derzi (1998), que entendem ser a técnica ideal para mercados integrados, vendo na alternativa um retrocesso. De outro, Cardoso e Martins (2015, p. 235) citam críticas ao regime por "dissociar a arrecadação da fonte da capacidade contributiva, exteriorizada pelo ato de compra do adquirente, sendo também uma das causas da guerra fiscal, já que o sistema privilegia o Estado que concentra a estrutura produtiva e não a localização do consumidor".

Essa disputa por receitas tributárias fez com que surgissem exceções ao princípio da origem, "cedendo espaço - no todo ou em parte - ao princípio do destino", a fim de evitar "uma excessiva concentração de receitas nos Estados produtores, em detrimento dos Estados consumidores" (MOREIRA; ESTANISLAU; RIBAS, 2015, p. 265).

Conforme esse princípio, a operação não é tributada na origem, no local do estabelecimento, mas no destino, ou seja, onde estiver o consumidor. O exemplo mais claro dessa exceção é a tributação sobre operações interestaduais com energia elétrica e derivados do petróleo (MENEGUETTI; CHAVES, 2015; MOREIRA; ESTANISLAU; RIBAS, 2015).

As regras estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, contudo, não foram

suficientes para impedir os conflitos entre os Estados-membros e assegurar a integridade do Pacto Federativo. Isso porque os debates constituintes sobre a discriminação de receitas tributárias não avançaram em profundidade:

> A disputa recaiu sobre a competência e a repartição das receitas tributárias, sem que se explicitasse nenhum debate a respeito da idéia de federalismo e do ideal de relações entre as esferas de governo a serem perseguidas. Em outras palavras, a discussão do capítulo tributário voltou-se à parte fiscal das relações entre as esferas de governo e não se preocupou em estabelecer parâmetros que permitissem orientar a ação de cada uma delas e encaminhar soluções para os problemas que abrangessem mais de uma esfera de governo. […]
> O texto constitucional respondeu apenas às expectativas criadas em torno da revisão das normas tributárias básicas reguladoras das relações entre as esferas de governo. A garantia de mais recursos tributários aos governos subnacionais e as restrições à liberdade do governo federal foram objeto de intensas negociações e permitiram maior aproximação entre o formato tributário e o novo período da vida política brasileira. (LOPREATO, 2002, p. 108-109)

Pode-se dizer que o debate pouco evoluiu desde então e as disputas continuaram centradas na obtenção de mais recursos tributários. O mais recente capítulo desta história foi marcado pelas Guerras Fiscais dos Portos e do Comércio Eletrônico, esta última resultando em mais uma exceção ao princípio da origem implementada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, que estendeu a sistemática do diferencial de alíquotas para as operações interestaduais com consumidores finais.

Inicialmente, a cobrança do diferencial de alíquotas era autorizada no caso de operações que destinassem mercadorias a consumidor final contribuinte do imposto em outro Estado. Essa diferença seria recolhida pelo destinatário no momento de entrada dos bens (OLIVEIRA JÚNIOR, 2020).

A evolução da tecnologia, contudo, acabou por revelar uma fragilidade nessa repartição de rendas tributárias, a partir da popularização do comércio eletrônico. Cardoso e Martins (2015) apontam que a concentração de empresas de comércio eletrônico em São Paulo e no Rio de Janeiro direcionou a tributação do ICMS nas operações interestaduais com não contribuintes, realizadas em ambiente virtual, a esses Estados. Com isso, os demais Estados se sentiram lesados e alguns iniciaram uma disputa pela instalação de centros de distribuição em seus territórios, a fim de captar parte dessa receita tributária.

Nesse contexto, dezoito entes federados firmaram o Protocolo ICMS nº 21/2011 e, com base nele, passaram a exigir ICMS nas operações interestaduais com destino a consumidores finais em seus territórios. A norma foi objeto de ações judiciais como a ADI 4.713/DF, que acabou por declarar sua inconstitucionalidade em 17 de setembro de 2014

(OLIVEIRA JÚNIOR, 2020).

A fim de pacificar a guerra fiscal, em 16 de abril de 2015, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 87, estendendo a sistemática do diferencial de alíquotas para as operações interestaduais com não contribuintes, responsabilizando o remetente pelo recolhimento do tributo. Além disso, foi estabelecido um regime progressivo de repartição das receitas, por cinco anos, como forma de minimizar os impactos da mudança nos Estados que tiveram a arrecadação esvaziada.

O Confaz novamente se reuniu para aprovar o Convênio ICMS nº 93/2015, com o "intuito de dar um tratamento uniforme e harmonizado para a cobrança do Difal no país" após a alteração constitucional. Contudo, "acabou por trazer questões controvertidas, e por aumentar, de forma considerável, as demandas judiciais sobre a matéria" (OLIVEIRA JÚNIOR, 2020, p. 24).

Esse Convênio também foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto da ADI 5469 e do Recurso Extraordinário 1.287.019, firmando a tese de repercussão geral (Tema 1093): "A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais".

Por fim, foi editada a Lei Complementar nº 190 em 4 de janeiro de 2022 a fim de cumprir a exigência constitucional e permitir a cobrança regular do diferencial de alíquota do ICMS.

Meneguetti e Chaves (2015) nomearam esse modelo como "princípio de origem mitigado", apontando-o como aplicável a quase a totalidade das operações interestaduais. Trata-se da repartição da receita tributária, em operações interestaduais, cabendo ao Estado de origem o equivalente à alíquota fixada em resolução pelo Senado Federal e ao Estado de destino a diferença entre esta alíquota interestadual e sua própria alíquota interna.

Na forma em que se encontra estruturado no momento, a cobrança do ICMS em operações interestaduais é operacionalizada da seguinte maneira.

Na venda a contribuinte do imposto, o remetente recolhe ao Estado de origem a alíquota interestadual de 12%, ou de 7% quando tiver origem em na Região Sul ou Sudeste com destino às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo. Caso o destinatário seja também o consumidor final, caberá a si o recolhimento ao Estado de destino da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna. Caso contrário, poderá tomar os créditos destacados na nota fiscal e recolherá a seu Estado a alíquota aplicável quando da operação subsequente.

Já no caso de venda a não contribuinte, o remetente deve recolher ao Estado de origem a alíquota interestadual e, também, ao Estado de destino o diferencial de alíquota, observando as alíquotas internas específicas de cada Estado.

A opção por essa sistemática teve por objetivo a repartição da arrecadação do ICMS entre os Estados, justificando-se que seria uma forma de melhor distribuir a riqueza entre os entes federados, uma mera técnica de divisão do produto da arrecadação (CARDOSO; MARTINS, 2015; MOREIRA; ESTANISLAU; RIBAS, 2015).

Enquanto técnica de discriminação de rendas tributárias, pode ser entendida dentro da classificação de Sampaio Dória (1972) como uma discriminação pelo produto na modalidade participação na arrecadação, através de cobrança pelo próprio poder beneficiado.

Ao assim proceder, a legislação delegou ao Estado de destino a fixação da carga tributária final incidente na operação, para equalizar a tributação com as operações internas. No entanto, isso acaba por criar uma limitação à utilização do imposto com finalidades ambientais e características pigouvianas.

4 Descasamento parcial entre poluição e arrecadação no sistema tributário brasileiro

Para que o ICMS possa ser utilizado com as características de tributação ambiental previstas por Pigou, deve ser capaz de impor uma carga tributária maior a determinados produtos em razão da poluição causada em seu processo produtivo. Esse requisito é cumprido pela regra da seletividade, sendo autorizado constitucionalmente a instituição de alíquotas diferentes conforme cada mercadoria ou serviço.

Com isso, é possível aumentar a carga tributária sobre determinados produtos como forma de inibir sua produção ou consumo de produtos considerados nocivos ao Meio Ambiente. Nesse ponto, cabe destacar que a indução de comportamentos pela norma pode ser analisada tanto do viés do consumo como da produção.

O primeiro considera que a poluição ocorre no momento do consumo de determinado produto e, assim, busca incentivar a escolha de produtos mais baratos e menos nocivos pelo consumidor.

Um exemplo clássico de tributação ambiental pela via do consumo é a majoração de alíquotas sobre combustíveis fósseis, como gasolina e óleo diesel, e redução sobre combustíveis renováveis, como etanol e biodiesel.

Nesse caso específico, contudo, a outra função do tributo pigouviano não se mostra com tanta ênfase, pois os recursos arrecadados pelo Estado sobre os combustíveis não

conseguem reparar os danos ambientais da emissão de gases poluentes que, por sua própria natureza, é difusa e impacta não apenas outros Estados como outros países.

Melhor seria o exemplo de produtos plásticos descartáveis, que possuem um impacto ambiental mais localizado. Além da indução ao comportamento menos nocivo, o Estado beneficiado com a arrecadação também é o responsável por lidar com as consequências da poluição, através de mecanismos como a gestão de resíduos sólidos e reciclagem.

Desse modo, ainda que existam dificuldades inerentes à quantificação da poluição, conforme exposto por Melissa Castello (2017), o ICMS se mostra tributo eficiente para internalizar ao menos parte dos custos ambientais na poluição pelo consumo.

Já pela perspectiva da produção, o cenário se mostra diferente devido às técnicas de repartição da arrecadação. Nos casos em que a poluição não acontece no momento do consumo, mas no momento da produção, o Estado de origem vê sua possibilidade de majoração da tributação bastante limitada.

Ilustra-se o problema com os resíduos de atividades de mineração contidos em barragens locais. O produto, o minério extraído, pode ser comercializado para qualquer Estado ou, mais comum, exportado. Nesses casos, será recolhida a alíquota interna do Estado de destino, com repartição das receitas ditada pela alíquota interestadual, e, nas exportações, a operação é gravada com imunidade.

Desse modo, a tributação não ocorre no mesmo local da poluição. Ainda que o Estado majore a alíquota de ICMS incidente sobre operações com o produto de atividades poluidoras, não haverá arrecadação correspondente nas operações interestaduais.

Assim, tem-se um descasamento entre a atividade impositiva/arrecadatória e a ação poluente. O sistema tributário brasileiro, em razão das especificidades analisadas, delega ao Estado de destino a fixação da carga tributária final incidente na operação. Por essa razão, o Estado de origem perde sua capacidade de utilização do imposto para internalizar os custos ambientais suportados por si.

5 Considerações finais

A tributação com fins ambientais tem como uma de suas principais inspirações as propostas de Arthur Pigou para a internalização dos custos sociais e ambientais. Parte da premissa de responsabilização dos agentes poluidores e busca garantir níveis ótimos de poluição.

Tem como duas funções a inibição de atividades poluidoras, induzindo

comportamentos preservadores do meio ambiente, e a arrecadação de fundos para a conservação e reparação dos danos ambientais.

Dentro do sistema tributário brasileiro, um dos tributos que revela potencial para utilização conforme os princípios pigouvianos é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS.

Submetido à regra da seletividade, há autorização constitucional para que o Estado instituidor grave operações com alíquotas superiores com base no critério da essencialidade. Esse uso extrafiscal do imposto pode ter por base a proteção do meio ambiente, com tributação majorada de produtos e serviços poluidores.

No entanto, esse potencial é limitado pela estrutura normativa do ICMS em caráter federal. Devido à necessidade de compor os interesses dos entes subnacionais no seio do Pacto Federativo, as operações interestaduais são regidas por um "princípio da origem mitigado", uma técnica de repartição das receitas tributárias entre os Estados-membros que impõe o recolhimento de uma alíquota interestadual ao Estado de origem e um diferencial de alíquota ao Estado de destino.

Dessa forma, a habilidade de um Estado utilizar o ICMS para internalizar os custos ambientais quando a poluição ocorre na produção da mercadoria é gravemente afetada. Nesses casos, a tributação majorada somente teria efeito nas operações internas. Essa sistemática se revela mais eficiente na internalização de custos ambientais quando a poluição ocorre no momento do consumo da mercadoria, promovendo uma melhor adequação entre a arrecadação e a poluição.

A hipótese inicial, que a repartição de receita do ICMS em operações interestaduais pelo diferencial de alíquotas impossibilitaria a utilização do imposto com as características pigouvianas, demonstrou-se parcialmente verdadeira. Há apenas uma limitação à tributação da poluição pela perspectiva da produção em operações interestaduais, sendo possível a majoração para operações internas. Ainda, observou-se uma boa adequação para a tributação da poluição no consumo.

A partir dessas conclusões, o aprofundamento dos estudos do tema se revela importante para investigar as possibilidades de internalização dos custos ambientais da poluição na produção.

Uma das alternativas, não explorada no presente estudo, é a aplicação da seletividade no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Assim, pode-se ter como hipótese motivadora de futuros estudos a viabilidade de utilização do IPI com características pigouvianas para a internalização dos custos ambientais de atividades produtivas poluidoras.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 set. 2022.

CARDOSO, Alessandro Mendes; MARTINS, Simone Bento. ICMS e o Comércio Eletrônico: nova feição do conflito federativo em matéria fiscal. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). **Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil**. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 229-254.

CARRAZZA, Roque Antonio. A competência tributária dos Estados-membros diante da nova Constituição Federal. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 12, n. 45, p. 45-80, set. 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTELLO, Melissa Guimarães. Tributação e desenvolvimento sustentável: a evolução dos conceitos com base na experiência europeia. In: CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (org.). **Políticas Públicas, Tributação e Energia Solar**. Curitiba: Crv, 2017. p. 413-430.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CONTI, José Mauricio. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332.

COSTA, Simone S. Thomazi. Introdução à Economia do Meio Ambiente. **Análise**, Porto Alegre, v. 16, n. 2, p. 301-323, dez. 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Aspectos Essenciais do ICMS, como Imposto de Mercado. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a brandão machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 116-142.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. **O colapso das finanças estaduais e a crise da federação**. São Paulo: Editora Unesp, 2002.

MENEGUETTI, Pedro; CHAVES, Jefferson Nery. Aspectos Relevantes da Guerra Fiscal do ICMS. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA,

André Mendes (org.). **Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil**. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 91-150.

MIRANDA, Kezia Karina Gomes de. **ICMS Ecológico**: instrumento de política pública sustentável. Campo Grande: Life, 2018.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental**: a função do tributo na proteção do meio ambiente. Curitiba: Juruá, 2016.

MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César Vale; RIBAS, Pedro Henrique Garzon. A Guerra Fiscal no Contexto do Comércio Eletrônico e os Desafios ao Federalismo Brasileiro. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). **Estado Federal e Guerra Fiscal no Brasil**. Belo Horizonte: Arraes, 2015. p. 255-268.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. Diferencial de alíquotas do ICMS: questões controvertidas do Convênio ICMS 93/2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 145, n. 28, p. 11-36, mar. 2021.

PIGOU, Arthur Cecil. **The Economics of Welfare**. 4. ed. Londres: Macmillan, 1932.

SALLES, Alexandre Ottoni Teatini; MATIAS, Ariella Lopes. Uma análise da teoria das externalidades de Pigou e Coase e suas aplicações na abordagem teórica da Economia Ambiental. **Informe Econômico (UFPI)**, Teresina, v. 44, n. 1, p. 146-175, jun. 2022. Disponível em: https://periodicos.ufpi.br/index.php/ie/article/view/2753. Acesso em: 24 jul. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de Competências e Competência Residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (org.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a brandão machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115.

SILVA, Carolina Schauffert Avila da; VIANA, Iasna Chaves. A proposta de remanejamento fiscal de Fritjof Capra e as políticas públicas de energia solar. In: CAVALCANTE, Denise Lucena; CALIENDO, Paulo (org.). **Políticas Públicas, Tributação e Energia Solar**. Curitiba: CRV, 2017. p. 163-179.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro; BEVILACQUA, Lucas. Incentivos Fiscais de ICMS e Seletividade Ambiental. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 45, n. 45, p. 239-263, dez. 2020. Instituto Brasileiro de Direito Tributario. http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-11.

SNAPE, John; SOUZA, Jeremy de. **Environmental Taxation Law**: policy, contexts and practice. Londres: Routledge, 2016. Disponível em: https://books.google.co.zm/books?id=IVIfDAAAQBAJ&hl=pt-BR. Acesso em: 27 jul. 2022.

TILBERY, Henry. O conceito de "essencialidade" como critério de tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 10, n. 1, p. 2969-3031, dez. 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípios e teoria geral do direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 21-54.

TRENTINI, André Luiz Anrain. **A Tutela do Meio Ambiente através do Pagamento por Serviços Ambientais**: um auspicioso instrumento econômico de política ambiental. Florianópolis: Habitus, 2020.